FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT FRANCIS G. JACOBS
fremsat den 2. marts 1989 *

Høje Domstol.

1. I denne sag har Domstolen fået forelagt en anmodning om en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af sjette momsdirektiv (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). Sagen vedrører afgiftsbehandling af en firmabil i det omfang, virksomhedens indehaver har anvendt den til privat brug. Vanskeligheden består i, at der er tale om en brugtvogn købt af en ikke-momspligtig privatperson.

2. Sjette momsdirektivs artikel 2 lyder således:

»Merværdiafgift pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

2. Indførsel af goder.«

Direktivets artikel 6 bestemmer bl. a.:

»1. Ved 'tjenesteydelse' forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5.

...

2. Følgende sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag:

a) anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften;

b) ...

Medlemsstaterne kan fravige bestemmelserne i dette stykke, såfremt en sådan undtagelse ikke giver anledning til konkurrencefordrejning.«

3. Direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), der definerer beskatningsgrundlaget, bestemmer: »Beskatningsgrundlaget er: ... ved de i artikel 6, stk. 2, omhandlede trans-

* Originalsprog: engelsk.

aktioner, de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen«.

4. For så vidt angår Forbundsrepublikken Tyskland, skulle sjette direktiv gennemføres senest den 1. januar 1979 (artikel 1, som ændret ved direktiv 78/583/EØF, EFT 1978 L 194, s. 16).

5. Artikel 1, stk. 1, nr. 2, litra b), i Umsatzsteuergesetz 1980 (lov om omsætningsafgift — herefter benævnt »UStG«) bestemmer under overskriften »afgiftspligtige transaktioner«: »Der svares afgift af følgende transaktioner: ... Eget forbrug på det geografiske afgiftsområde. Der foreligger eget forbrug, når en erhvervsdrivende... inden for rammerne af sin virksomhed udfører andre ydelser af den i §3, stk. 9, nævnte art til formål, der ligger uden for hans virksomhed«. §3, stk. 9, bestemmer under overskriften »Levering af goder, andre ydelser«: »Ved andre ydelser forstås ydelser, der ikke kan betegnes som levering af goder«.

6. Det bemærkes, at bestemmelserne i UStG's §1, stk. 1, nr. 2, litra b), i det væsentlige er identiske med direktivets artikel 6, stk. 2, litra a), på én undtagelse nær. Ifølge direktivet er det en forudsætning for opkrævning af afgift, at de pågældende goder har givet ret til fradrag af merværdiafgiften, mens den tyske lov ikke indeholder en tilsvarende bestemmelse.

7. Advokat Heinz Kühne, sagsøgeren i hovedsagen, er advokat. Han havde købt en brugtvogn af en ikke-afgiftspligtig privatperson. Sagsøgeren havde dels anvendt bilen som firmabil, dels til privat brug. Finanzamt München III, sagsøgte i hovedsagen, medregnede ved fastsættelsen af omsætningsafgiften for sagsøgerens advokatvirksomhed i 1981 den private anvendelse af firmabilen. Kühne indgav en klage over afgiftsansættelsen, som blev delvis imødekommet, idet Finanzamt ansatte den private anvendelse af firmabilen til 25% i stedet for 40% og nedsatte afgiften tilsvarende. Da sagsøgeren herudover ikke fik medhold i sin klage, anlagde han sag til prøvelse af afgørelsen. Han gjorde gældende, at der for privat brug af firmabil kun skal svares afgift af de rene driftsomkostninger, men derimod ikke af afskrivningen, idet bilen var købt hos en privatperson, der ikke kunne udstede en faktura til sagsøgeren, som kunne danne grundlag for fradrag af den indgående moms. I det omfang der igen skulle svares afgift af den til den private brug svarende afskrivning i form af beskatning af privat brug, ville der i strid med systemet blive opkrævet dobbelt omsætningsafgift.

8. For at tage stilling til hovedsagen har Finanzgericht München ved kendelse af 9. december 1987, registreret på Domstolens Justitskontor den 16. februar 1988, anmodet Domstolen om en præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

»I — Hvorledes skal artikel 6, stk. 2, i Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter fortolkes?

1) Gælder det i henhold til betingelsesbisætningen 'såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften',

   a) at beskatning af eget forbrug kun er udelukket i de tilfælde, hvor den indgående afgift ikke kan fradrages på grund af afgiftsfri anvendelse af godet i virksomheden (Umsatzsteuergesetz' §15, stk. 2), henholdsvis på grund af en anvendelse af godet, som ikke har forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner (sjette direktivs artikel 17, stk. 2), eller

   b) at opkrævning af afgift også er udelukket, såfremt den indgående afgift af andre grunde ikke kan fradrages, eksempelvis på grund af erhvervelse af godet fra en ikke-afgiftspligtig person.

Såfremt spørgsmål 1) b) besvares bekræftende, ønskes følgende spørgsmål besvaret:

2) Giver et gode ret til delvis fradrag af merværdiafgift, jfr. artikel 6, stk. 2, 1. punktum, litra a), såfremt den afgiftspligtige person ganske vist ikke kan fradrage merværdiafgift for det til ham leverede gode, men derimod for den tjenesteydelse eller de goder, som han har erhvervet fra andre erhvervsdrivende eller benyttet med henblik på vedligeholdelse (reparation, service osv.) eller forbrug (brændstoffer, smøremidler osv.)?

3) Såfremt spørgsmål 2) besvares benægtende,

   a) giver artikel 6, stk. 2, andet punktum, da kun medlemsstaterne mulighed for at fravige bestemmelserne ved helt eller delvis at give afkald på beskatning af anvendelsen af goderne, jfr. bestemmelsens første punktum, litra a), eller

   b) kan medlemsstaterne også beskatte denne anvendelse uden hensyn til, om det anvendte gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften?

II — Såfremt spørgsmål 3) a) besvares bekræftende,

1) har den tyske lovgiver da ikke behørigt gennemført sjette momsdirektiv i national ret, for så vidt der ifølge §1, stk. 1, nr. 2, litra b), i Umsatzsteuergesetz 1980 skal betales merværdiafgift af anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, også selv om godet hverken har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften?

Såfremt spørgsmål 1) besvares bekræftende,

2) kan en afgiftspligtig person da over for de retter, der i Forbundsrepublikken Tyskland har kompetence i afgifts- og skattesager, påberåbe sig sjette momsdi-

rektivs artikel 6, stk. 2, første punktum, litra a), som fortolket af Domstolen?

III — Såfremt spørgsmål I. 1) a), 2) eller 3) b) besvares bekræftende eller spørgsmål II. 1) eller 2) besvares benægtende,

hvorledes skal sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), da fortolkes? Omfatter udgifterne alle de omkostninger, den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen, eller kun de af ham erlagte — i så fald forholdsmæssige — vederlag for goder og tjenesteydelser i det omfang, disse har givet ret til fradrag af merværdiafgift?«

9. Der er af Kommissionen indgivet skriftlige indlæg til støtte for den afgiftspligtige person og af den portugisiske regering til støtte for skatteVæsenet. Det centrale i Kommissionens indlæg er, at beskatningen af et gode, der allerede er belastet med den residuelle merværdiafgift, som ikke er fradraget i det foregående handelsled, fører til dobbeltbeskatning, som er i strid med momssystemet. Det kan være tilfældet, når et gode som her trækkes ud af handelskredsløbet, fordi det er erhvervet af en ikke-afgiftspligtig, og efterfølgende igen bringes i omsætning, når det som brugt genstand købes af en afgiftspligtig, som skal svare udgående afgift uden at have haft mulighed for at fradrage den indgående afgift, som belaster godet. Kommissionen har anført, at en national lovgivning, som indebærer dobbeltbeskatning, er uforenelig med sjette direktiv.

10. Den portugisiske regering har derimod gjort gældende, at hovedreglen ifølge sjette direktiv er, at der ikke kan foretages fradrag, når der ikke foreligger en afgiftspligtig transaktion, således som det er tilfældet, når der er tale om goder købt af en ikke-afgiftspligtig. Argumentet støttes i det væsentlige på den opfattelse, at begrebet fradragsret ikke opstår i dette tilfælde, og at denne fortolkning i visse tilfælde i virkeligheden fører til »skjult beskatning«, uanset at der herved sker dobbeltbeskatning i strid med ånden i merværdiafgiftssystemet. Det er det system, der er indført ved sjette direktiv, navnlig artikel 17, stk. 2, og direktivet har ikke taget stilling til skjult beskatning. At hovedreglen er som nævnt ovenfor, støttes af det forhold, at man fandt det nødvendigt at behandle brugte genstande i et særskilt direktiv. Forbundsrepublikken Tysklands regering, som ikke har indgivet skriftlige indlæg til Domstolen, men som var repræsenteret under retsmødet, har udtrykkeligt tilsluttet sig den portugisiske regerings synspunkt og gjort gældende, at selv om en beskatning som den her omhandlede giver anledning til dobbeltbeskatning i strid med merværdiafgiftssystemet, må denne dobbeltbeskatning indtil videre accepteres, da Fællesskabets merværdiafgiftssystem endnu ikke er fuldt harmoniseret.

11. Det skal først fastslås, at selv om den her anfægtede afgift er knyttet til en bil, opkræves den ikke ved levering af goder, men af ydelser i form af privat brug af en firmabil i ikke-erhvervsmæssigt øjemed. Udtrykket »anvendelse af bilen« er en praktisk betegnelse for ydelsens art, idet artikel 6, stk. 2, litra a), udtrykkeligt bruger udtrykket »anvendelsen af et gode«. For det andet kan afgiften i virkeligheden ikke knyttes til no-

gen transaktion, idet virksomheden ikke har haft nogen fortjeneste, der har ikke fundet nogen betaling sted, og der er ikke udstedt nogen faktura. Ifølge såvel direktivet som den tyske lov kan der kun ved analogi tales om ydelse. Direktivets artikel 6, stk. 2, indledes således: »Følgende sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag«. Denne bestemmelse skal forhindre, at en afgiftspligtig, som har fradraget den indgående afgift for et gode, af denne grund kan tilbyde godet afgiftsfrit til en endelig forbruger. I motiverne, som ledsagede forslaget til sjette direktiv (org. ref.: *Bulletin des Communautés Européennes,* Supplément 11/73, s. 11), hedder det vedrørende denne bestemmelse »for at undgå dobbeltbeskatning opkræves der kun afgift af det anvendte gode, hvis det har givet ret til fradrag af indgående afgift.« [1]

12. Direktivets artikel 6, stk. 2, litra a), finder kun anvendelse, »såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften«. Når en ydelse som anvendelsen af en bil præsteres af en afgiftspligtig, som på normal vis har købt bilen af en anden afgiftspligtig, er momsen inkluderet i købsprisen og kan fradrages af køberen, og den i artikel 6, stk. 2, litra a) fastsatte betingelse er således opfyldt. Der skal i så fald svares afgift af anvendelsen af bilen. Der opstår imidlertid det spørsmål, om betingelsen er opfyldt, når den indgående moms ikke kan fradrages, fordi det pågældende gode er købt brugt af en ikke-afgiftspligtig. Det er netop dette problem, der rejses i det første præjudicielle spørgsmål.

13. Efter min opfattelse betegner udtrykket »merværdiafgiften«, der anvendes i sætningen: »såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften«, den merværdiafgift, som er opkrævet i de forskellige handelsled, og som indgår i godets pris. Udtrykket »fradrag« i samme sætning skal læses i lyset af sjette direktivs bestemmelser om fradrag i afsnit XI (artiklerne 17-20); artikel 6, stk. 2, litra a), skal derfor forstås således:

»Såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften, jfr. nærværende direktivs artikler 17 og 18«. I sagen Rompelman mod Minister van Financiën, sag 268/83, Sml. 1985, s. 655, har Domstolen i præmis 19 udtalt: »... fradragsordningen tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den afgift, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed. Det fælles merværdiafgiftssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at en sådan virksomhed i sig selv er momspligtig«. Der må lægges vægt på sætningen: »såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften« i artikel 6, stk. 2, litra a), der må fortolkes i lyset af dette formål; jeg vil derfor tilbagevise den tyske regerings argument, hvorefter beskatningen ikke er afhængig af, om der er mulighed for fradrag eller ikke. Den portugisiske regering har — hvis jeg har forstået det rigtigt — anført, at fra det tidspunkt, da godet er videresolgt til en ikke-afgiftspligtig, falder forholdet helt uden for artikel 17's anvendelsesområde, idet transaktionen pr. definition ikke er en afgiftspligtig transaktion, og betingelsen for fradrag, jfr. artikel 6, stk. 2, litra a), derfor er irrelevant. Jeg kan ikke tilslutte mig dette argument, da en sådan fortolkning i væsentlig grad ville begrænse artikel 6's anvendelsesområde, hvilket der ikke er grundlag for ifølge ordlyden, idet udtrykket »fuldt eller delvis fradrag« i artikel 6,

1 — Domstolens oversættelse.

stk. 2, litra a), har en vid betydning og ikke har til formål at udelukke nogen form for transaktion. Efter min opfattelse bør artiklerne 17 og 18, rigtigt fortolket, anvendes, og problemet består i at afgøre, om den pågældende transaktion (køb af en brugt bil fra en ikke-afgiftspligtig) i henhold til disse bestemmelser har givet ret til fradrag eller ikke. Ifølge artikel 17, stk. 2, er den afgiftspligtige berettiget til bl. a. at fradrage den merværdiafgift, som er erlagt for goder »der er eller vil blive leveret ham... af en anden afgiftspligtig person«. Der består imidlertid ikke fradragsret for goder, der er leveret af en ikke-afgiftspligtig, som f. eks. en brugt bil købt fra en privatperson. For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige yderligere i henhold til artikel 18, stk. 1, litra a), være i besiddelse af en faktura udstedt i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3. Den nationale ret har fastslået, at den afgiftspligtige i den foreliggende sag ikke kunne opnå en sådan faktura for den pågældende bil. Følgelig kan merværdiafgiften for en bil som den her omhandlede ikke fradrages.

14. Efter min opfattelse følger det heraf, at betingelsen for fradragsretten, jfr. artikel 6, stk. 2, litra a), ikke er opfyldt, således at den private brug af en bil som den her omhandlede ikke er omfattet af artikel 6, stk. 2, litra a), hvorefter brugen må ligestilles med en afgiftspligtig tjenesteydelse. Dette resultat falder i tråd med artikel 6, stk. 2, litra a), som skal forebygge, at der ikke svares afgift, idet risikoen herfor ikke består, når godet, som i det foreliggende tilfælde, er belastet med merværdiafgift, der er påløbet i de tidligere handelsled, og den afgiftspligtige ikke har mulighed for at fradrage denne merværdiafgift.

15. Til forskel fra mere simple goder kan en bil kun anvendes ved hjælp af brændstof og smøremidler; den skal ligeledes regelmæssigt repareres og vedligeholdes. Såfremt det antages, at den moms, der belaster brændstof og smøremidler samt reparationer og vedligeholdelse m. m. af bilen, kan fradrages, skal det yderligere afgøres, om det betyder, at den afgift, der belaster selve bilen kan gøres til genstand for »delvis fradrag«, jfr. artikel 6, stk. 2, litra a), således at anvendelsen af selve vognen falder ind under merværdiafgiftens anvendelsesområde i henhold til denne bestemmelse (spørgsmål I. 2).

16. Selv om det ikke anføres direkte som et faktum i forelæggelseskendelsen, fremgår det indirekte, og det er under alle omstændigheder højest sandsynligt, at de forskellige goder og ydelser, der er leveret i forbindelse med bilens drift, i modsætning til selve bilen er erhvervet fra afgiftspligtige, som var i stand til at udstede fakturaer, der muliggjorde fradrag af indgående moms. I dette tilfælde var betingelsen »fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften« opfyldt, for så vidt angår disse transaktioner, således at der ganske vist ikke skulle svares afgift af selve anvendelsen af bilen, men derimod af goder og tjenesteydelser i forbindelse med bilens drift, jfr. artikel 6, stk. 2, litra a), medmindre disse transaktioner er omfattet af artikel 5, stk. 6, hvorefter der heraf svares

afgift som ved levering af goder, idet der stilles et tilsvarende krav med hensyn til fradragsret.

17. I det omfang der skal svares afgift af sådanne leveringer af goder og tjenesteydelser, jfr. artikel 5, stk. 6, eller artikel 6, stk. 2, litra a), fastsættes beskatningsgrundlaget i direktivet, navnlig artikel 11. Den kendsgerning, hvis det da er en kendsgerning, at disse leveringer er afgiftspligtige er imidlertid uafhængig af afgiftsbehandlingen af selv bilen og utilstrækkelig til, at den private brug af bilen kan henføres under artikel 6, stk. 2, litra a).

18. Hvis det på baggrund heraf kan fastslås, at selve anvendelsen af bilen ikke er afgiftspligtig i henhold til direktivet, og at der kun skal svares afgift af levering af goder og tjenesteydelser i forbindelse med bilens drift, for hvilke den afgiftspligtige havde ret til at fradrage indgående moms, ville man løse problemet vedrørende afgift af privat brug på en måde, som hverken indebærer kumulativ opkrævning af merværdiafgift eller et endeligt forbrug, for hvilket der ikke er svaret afgift. Et sådant resultat ville derfor være i fuld overensstemmelse med systemet.

19. Herefter opstår spørgsmålet om virkningen af artikel 6, stk. 2, andet punktum, hvorefter »medlemsstaterne kan fravige bestemmelserne i dette stykke, såfremt en sådan undtagelse ikke giver anledning til konkurrencefordrejning« (der er genstand for spørgsmål I. 3). Den forelæggende ret har rejst tvivl om, hvorvidt denne bestemmelse bemyndiger den pågældende medlemsstats lovgiver til at indføre undtagelser til fordel for den afgiftspligtige alene ved helt eller delvis at give afkald på beskatning af anvendelsen af goder, jfr. artikel 6, stk. 2, litra a), eller om bestemmelsen også giver mulighed for undtagelser til skade for den afgiftspligtige derved, at den tillader beskatning af en sådan anvendelse, uanset om de pågældende goder har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften.

20. Da der her er tale om en undtagelse, skal artikel 6, stk. 2, andet punktum, efter min opfattelse fortolkes snævert, ligesom direktivets harmoniseringsformål kræver, at den medlemsstaterne tildelte kompetence til at fastsætte undtagelser også skal fortolkes indskrænkende (Profant, sag 249/84, Sml. 1985, s. 3237, navnlig s. 3257-3258, herunder præmis 25). Man må derfor anvende den snævreste af de to af den nationale ret foreslåede fortolkninger, nemlig at medlemsstaterne ganske vist har kompetence til at fravige bestemmelserne, men kun ved at undlade at opkræve afgift af anvendelsen af goder, jfr. artikel 6, stk. 2, litra a).

21. Selv om artikel 6, stk. 2, andet punktum, fortolkes således, at bestemmelsen bemyndiger medlemsstaterne til at opkræve afgift i henhold til artikel 6, stk. 2, litra a), uanset om det anvendte gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften, kræves det dog fortsat, at en sådan beskatning »ikke giver anledning til konkurrencefordrejning«. I denne forbindelse har Domstolen fastslået (Kommissionen mod Nederlandene, sag 16/84, Sml. 1985,

s. 2355, 2371, præmis 18, og Kommissionen mod Irland, sag 17/84, Sml. 1985, s. 2375, 2380, præmis 14): »af brugte genstande, som igen bringes i omsætning, svares der således afgift endnu engang, mens de brugte genstande, som omsættes direkte mellem forbrugere, fortsat udelukkende belastes af den afgift, der svares ved det første salg til en forbruger, som ikke er afgiftspligtig. Navnlig ved en høj momssats kan denne forskelsbehandling medføre en konkurrenceforvridning mellem direkte salg fra forbruger til forbruger og transaktioner via de normale salgskanaler, hvilket således er til skade for brancher med en stor omsætning af brugte genstande herunder navnlig bilhandelen.« Ud fra denne opfattelse af konkurrenceforvridning vil en medlemsstat fordreje konkurrencen, såfremt den fraviger den i artikel 6, stk. 2, litra a), fastsatte betingelse for fradragsretten ved at opkræve afgift af brugte goder, for hvilke der ikke kunne fradrages moms. Jeg mener derfor, at den i artikel 6, stk. 2, andet punktum, fastsatte betingelse er til hinder for, at medlemsstaterne opkræver afgift af anvendelsen af et gode, jfr. artikel 6, stk. 2, litra a), såfremt godet er købt brugt fra en ikke-afgiftspligtig.

22. For så vidt angår brugte genstande, må man også se på virkningen af artikel 32, selv om den nationale ret ikke har nævnt denne bestemmelse. Tilsyneladende kunne Rådet, da det vedtog sjette direktiv, ikke nå til enighed om en afgiftsordning for brugte genstande; Kommissionens forslag om en sådan ordning kendes og forklares i *De Europæiske Fællesskabers Bulletin*, supplement 11/73, s. 24-25 og s. 51. For så vidt angår brugte goder, bestemmer direktivets artikel 32:

»Rådet vedtager inden 31. december 1977 med enstemmighed på forslag af Kommissionen Fællesskabets afgiftsordning for brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samleobjekter.

Indtil iværksættelsen af den nævnte fællesskabsordning kan de medlemsstater, som ved dette direktivs ikrafttræden anvender en særordning på det ovennævnte område, opretholde denne ordning.«

23. Rådet har dog ikke udstedt et direktiv vedrørende brugte genstande, selv om Kommissionen fremsatte et forslag i januar 1978 (EFT 1978 C 26, s. 2), som blev ændret i 1979 (EFT 1979 C 136, s. 8) og tilsyneladende trukket tilbage i november 1987. Kommissionen har for nylig udarbejdet et nyt forslag til direktiv på dette område (EFT 1989 C 76, s. 10). For nærværende er fællesskabsreglerne vedrørende momsbehandling af brugte genstande således fortsat ufuldstændige.

24. Den eventuelle virkning af artikel 32 kan opfattes på tre forskellige måder. Det kan for det første hævdes, at brugte gen-

stande er et lukket område, der helt falder uden for sjette direktivs anvendelsesområde. Ordlyden af artikel 32 støtter imidlertid ikke en sådan opfattelse. Fællesskabslovgiver opfordres blot til at fastsætte en fællesskabsordning for sådanne genstande. At udlede heraf, at brugte genstande derfor falder uden for direktivets anvendelsesområde, indtil den nye ordning fastsættes, indebærer en risiko for, at direktivet delvis bliver virkningsløst, navnlig når fællesskabslovgiver som her forbliver passiv længe efter udløbet af den fastsatte frist. En bedre løsning, der i højere grad er i overensstemmelse med den tilsigtede virkning af direktivet, består i — alene med forbehold af artikel 32, stk. 2, som jeg senere skal vende tilbage til — at direktivet finder anvendelse på brugte genstande, så vidt som bestemmelserne overhovedet kan anvendes, indtil fællesskabslovgiver fastsætter en afgiftsordning for brugte genstande. Ud fra dette synspunkt er artikel 32, stk. 1, helt uden betydning for sager vedrørende brugte genstande.

25. For det andet kan man forestille sig, at artikel 32 kan anvendes i tilfælde, hvor der er tale om levering af brugte genstande, men ikke, når der er tale om tjenesteydelser, hvorfor bestemmelsen ikke finde anvendelse i den foreliggende sag. Såvel Kommissionen som den tyske regering har forfægtet dette synspunkt. Det falder i tråd med den omstændighed, at forslaget af 1978 og ændringen af 1979 samt Kommissionens sidste forslag til et direktiv om afgifter af brugte genstande alene vedrører levering af goder og ikke tjenesteydelser. Jeg finder det dog ikke fornødent at tage endelig stilling til dette argument.

26. For det tredje har Rådet, som allerede nævnt, endnu ikke opfyldt forpligtelsen til at fastsætte en afgiftsordning for brugte genstande, jfr. artikel 32, stk. 1. Følgelig gælder det fortsat i henhold til artikel 32, stk. 2, at »medlemsstater, som ved dette direktivs ikrafttræden anvender en særordning på det ovennævnte område, [kan] opretholde denne ordning«; og man kan rejse det spørgsmål, om regler som de her omhandlede tyske regler kan betragtes som en »særordning« i denne bestemmelses forstand. Hverken §1, stk. 1, nr. 2, litra b), eller §3, stk. 9, i den tyske momslov henviser udtrykkeligt til brugte genstande. Disse bestemmelser er helt generelle. Selv ved en anstrengt fortolkning er det umuligt at opfatte en national lovbestemmelse, der er affattet i helt generelle vendinger uden særlig henvisning til brugte genstande, som en »særordning« for brugte genstande. Efter min opfattelse kan sådanne bestemmelser derfor ikke godkendes som »særordning« i artikel 32's forstand. Ud fra dette synspunkt er det uden betydning, om de tyske bestemmelser var gældende ved sjette direktivs »ikrafttræden«.

27. Ethvert af disse tre argumenter fører således til den konklusion, at artikel 32 er uden betydning for udfaldet af den foreliggende sag.

28. Når henses til min foreslåede besvarelse af spørgsmål I. er det nødvendigt at behandle spørgsmål II. Det er ikke muligt under en præjudiciel sag at besvare spørgsmål II. 1) vedrørende den tyske lovgivnings forenelighed med fællesskabsretten, således som spørgsmålet er formuleret. Sådanne spørgsmål kan gøres til genstand for en traktatbrudssag i henhold til EØF-Traktatens artikel 169, mens Domstolen ifølge artikel 177 alene har kompetence til at udtale sig om fortolkningen eller gyldigheden af den pågældende fællesskabsbestemmelse.

29. Hvis den nationale ret på grundlag af den præjudicielle afgørelse finder, at den nationale bestemmelse er uforenelig med fællesskabsbestemmelsen som fortolket i den præjudicielle afgørelse, skal retten lade den nationale bestemmelse vige for fællesskabsretten, såfremt sidstnævnte er umiddelbart anvendelig (Det italienske finansministerium mod Simmenthal, sag 106/77, Sml. 1978, s. 629). Det skal i denne forbindelse afgøres, om direktivets artikel 6, stk. 2, litra a), har umiddelbar virkning, hvilket er formålet med spørgsmål II. 2).

30. Den portugisiske regering har ikke taget stilling til dette punkt. Den tyske regering har anført, at bestemmelsen ikke er umiddelbart anvendelig, hvorimod Kommissionen indtager et modsat standpunkt, begge under påberåbelse af Domstolens praksis på dette område.

31. For at en bestemmelse af denne art er umiddelbart anvendelig, skal den fremstå som ubetinget og tilstrækkelig præcis, jfr. navnlig sag 8/81, Becker mod Finanzamt Münster-Innenstadt, Sml. 1982, s. 53, navnlig s. 70 ff. Betingelsen for fradragsret, jfr. artikel 6, stk. 2, litra a), er efter min opfattelse tilstrækkelig klar og enkel til at opfylde det andet kriterium, idet den nationale ret uden vanskelighed kan anvende denne betingelse. For så vidt angår det første kriterium, skal der tages hensyn til to forhold. For det første kan man rejse spørgsmålet, om artikel 32 indebærer, at artikel 6, stk. 2, litra a), ikke kan anvendes på brugte genstande. Artikel 32 indeholder ingen generel bestemmelse herom, men kun en særlig undtagelsesbestemmelse, og af de allerede anførte grunde mener jeg ikke, at undtagelsen kan finde anvendelse i den foreliggende sag. Jeg mener derfor, at artikel 32 ikke gør artikel 6, stk. 2, litra a), »betinget« i en sådan grad, at bestemmelsen ikke har umiddelbar virkning. For det andet bemyndiger artikel 6, stk. 2, andet punktum, medlemsstaterne til, efter eget ønske, at fravige bestemmelserne i artikel 6, stk. 2, første punktum, og man kan rejse spørgsmål, om artikel 6, stk. 2, litra a), herved bliver »betinget«, således at bestemmelsen ikke har umiddelbar virkning. Af de allerede anførte grunde mener jeg, at muligheden for fravigelse efter artikel 6, stk. 2, andet punktum, ikke gælder for betingelsen om fradragsret, jfr. artikel 6, stk. 2, litra a), men udelukkende gør det muligt for medlemsstaterne at undlade at opkræve afgift af anvendelsen af goder i artikel 6, stk. 2, litra a)'s forstand. Ud fra dette synspunkt kræver artikel 6, stk. 2, andet punktum, ikke, at der skal opfyldes en betingelse, før kravet om fradragsret skal tages i betragtning. Jeg mener derfor, at der kan til-

lægges direktivets artikel 6, stk. 2, litra a), umiddelbar virkning.

32. Det kan herefter fastslås, at det er ufornødent at besvare spørgsmål III. Såfremt Domstolen måtte nå til et andet resultat, bør jeg tilføje, at jeg af ovennævnte grunde mener, at anvendelsen af en bil, på den ene side, og den levering af goder og de tjenesteydelser såsom brændstof, smøremidler, reparationer og vedligeholdelse, som på den anden side er nødvendige for at drive en bil, skal behandles særskilt i afgiftsmæssig henseende og ikke kan betragtes som et samlet hele i henhold til direktivets artikel 11.

33. Jeg skal herefter foreslå, at de forelagte spørgsmål besvares således:

»1) Artikel 6, stk. 2, litra a), i sjette momsdirektiv udelukker beskatning af den private anvendelse af et gode, der udgør en del af en virksomheds formue, når den indgående moms for godet ikke kan fradrages, fordi godet er erhvervet fra en ikke-afgiftspligtig person.

2) Når en afgiftspligtig person ikke kan fradrage merværdiafgift for det gode, han har købt, men derimod merværdiafgiften for levering af andre goder eller andre tjenesteydelser, som han har anvendt eller modtaget fra andre afgiftspligtige med henblik på vedligeholdelsen og anvendelsen af godet, betyder det ikke, at det førstnævnte gode har givet ret til delvis fradrag, jfr. artikel 6, stk. 2, litra a), i sjette momsdirektiv.

3) I henhold til artikel 6, stk. 2, andet punktum, i sjette momsdirektiv har medlemsstaterne kun mulighed for at fravige bestemmelserne i artikel 6, stk. 2, litra a), ved helt eller delvis at undlade at opkræve afgift af anvendelsen af goder, jfr. artikel 6, stk. 2, litra a).

4) En skattepligtig person kan over for en medlemsstats domstole påberåbe sig artikel 6, stk. 2, litra a), i sjette momsdirektiv.«