DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

8. januar 2002 *

I sag C-409/99,

angående en anmodning, som Verwaltungsgerichtshof (Østrig) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i de for nævnte ret verserende sager,

Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhandgmb H

mod

Finanzlandesdirektion für Steiermark,

og

Michael Stadler

mod

Finanzlandesdirektion für Vorarlberg,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 17, stk. 6 og 7, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af

* Processprog: tysk.

medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne A. La Pergola, L. Sevón (refererende dommer), M. Wathelet og C.W.A. Timmermans,

generaladvokat: L.A. Geelhoed
justitssekretær: afdelingschef D. Louterman-Hubeau,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— den østrigske regering ved A. Längle, som befuldmægtiget,

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

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 5. juli 2001 er afgivet mundtlige indlæg af den østrigske regering ved H. Dossi, som befuldmægtiget, og A. Längle, samt af Kommissionen ved K. Gross,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 4. oktober 2001,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 22. september 1999, indgået til Domstolen den 26. oktober 1999, har Verwaltungsgerichtshof i medfør af artikel 234 EF forelagt to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 17, stk. 6 og 7, 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, herefter »sjette direktiv«).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under to sager, der føres mellem for det første Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhandgmb H (herefter »Metropol«) og Finanzlandesdirektion für Steiermark og for det andet Michael Stadler og Finanzlandesdirektion für Vorarlberg. Sagerne drejer sig om retten til fradrag for indgående merværdiafgift (herefter »moms«) for anvendelse af motorkøretøjer af mærket Pontiac TransSport, henholdsvis Fiat Ulysse.

Fællesskabsbestemmelserne

3 Artikel 2, stk. 2, i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967 II, s. 12, herefter »første direktiv«) bestemmer, at der »ved enhver omsætning svares en merværdiafgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer«.

4 Ifølge sjette direktivs artikel 2, nr. 1, pålægges levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, moms.

5 Sjette direktivs artikel 17, der har overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«, bestemmer i stk. 2, litra a), at »[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 [...] den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person«.

6 Sjette direktivs artikel 17, stk. 6, fastsætter følgende:

»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 omstændig-

heder 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.«

7 Sjette direktivs artikel 17, stk. 7, indeholder følgende bestemmelse:

»Med forbehold af det i artikel 29 omhandlede samråd kan hver medlemsstat af konjunkturmæssige grunde helt eller delvis udelukke alle eller bestemte investeringsgoder eller andre goder fra fradragsordningen. Med henblik på at opretholde lige konkurrencebetingelser kan medlemsstaterne i stedet for at nægte fradrag indføre afgifter for goder, som fremstilles af den afgiftspligtige person selv eller af ham er indkøbt i indlandet eller indført dertil, således at disse afgifter ikke overskrider den merværdiafgift, som ved erhvervelse ville blive pålagt tilsvarende goder.«

8 Sjette direktivs artikel 29, stk. 1 og 2, bestemmer:

»1. Der nedsættes et rådgivende udvalg vedrørende merværdiafgiften, i det følgende benævnt 'udvalget'.

2. Udvalget består af repræsentanter for medlemsstaterne og Kommissionen.

Formanden for udvalget skal være en repræsentant for Kommissionen.

Udvalgets sekretariat varetages af Kommissionens tjenestegrene.«

De nationale retsforskrifter

9 I henhold til § 12, stk. 1, nr. 1, i Umsatzsteuergesetz 1994 (den østrigske lov af 1994 om omsætningsafgift, BGBl. 663/1994, herefter »UStG 1994«), der trådte i kraft den 1. januar 1995, kan den erhvervsdrivende i sit momstilsvar fradrage »den afgift, der specifikt er angivet af en anden erhvervsdrivende i en faktura [...], der er udstedt til den erhvervsdrivende for levering af goder eller andre ydelser udført for dennes virksomhed i indlandet«.

10 I henhold til § 12, stk. 2, nr. 2, litra b), i UStG 1994 anses leveringer og andre ydelser, »der er forbundet med erhvervelse (fremstilling), leje eller anvendelse af personbiler, stationcars eller motorcykler, med undtagelse af køreskolekøretøjer, demonstrationskøretøjer og køretøjer, der udelukkende er bestemt til erhvervsmæssigt videresalg, samt motorkøretøjer, der for mindst 80%'s vedkommende benyttes til erhvervsmæssig persontransport, dog ikke for at være udført for virksomheden«.

11 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at bestemmelsen i § 12, stk. 2, nr. 2, litra b), i UStG 1994 uændret gentager bestemmelsen i § 12, stk. 2, nr. 2, litra c), i Umsatzsteuergesetz 1972, som senest ændret i 1989 (BGBl. 419/1989, herefter »UStG 1972«).

12 Det østrigske forbundsfinansministeriums cirkulære Z 09 1202/4-IV/9/87 af 18. november 1987 (AÖF 1987/330, herefter »cirkulæret af 1987«) indeholder følgende bestemmelse:

»Minibusser er ifølge Verwaltungsgerichtshofs praksis ikke omfattet af de afgiftsmæssige begrænsninger, der gælder for personbiler og stationcars. For minibusser er det herefter principielt muligt at fradrage indgående moms og anvende investeringsfremmende ordninger.

Ved en minibus forstås efter Forbundsfinansministeriets opfattelse et køretøj, der er udformet som en kassevogn og frembyder transportmulighed for mere end seks personer (inklusive føreren). Afgørende for bedømmelsen af transportkapaciteten for personer er ikke det faktiske antal sæder, men det højst tilladte antal befordrede personer. Det er ligeledes uden betydning, om et køretøj, der efter disse kriterier anses for en minibus, anvendes til person- eller godstransport eller bruges kombineret. Det er imidlertid en betingelse for den afgiftsmæssige anerkendelse, at køretøjet påviseligt overvejende anvendes til virksomhedsformål eller driftsmæssige formål.«

13 Ved § 44, nr. 4, i Strukturanpassungsgesetz (østrigsk lov om strukturtilpasning) af 30. april 1996 (BGBl. 201/1996) blev der tilføjet et nyt afsnit til § 12, stk. 2, nr. 2, litra b), i UStG 1994, hvorved forbundsfinansministeren fik bemyndigelse til ved en bekendtgørelse, der kunne vedtages med ikrafttræden den 15. februar 1996, at fastlægge den nærmere betydning af begreberne personbil og stationcar.

14 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen (forbundsfinansministerens bekendtgørelse om afgiftsmæssig klassificering af køre-

tøjer som personbiler eller stationcars) af 20. juni 1996 (BGBl. 273/1996, herefter »bekendtgørelsen af 1996«), der blev vedtaget med hjemmel i dette nye afsnit, trådte i kraft med tilbagevirkende kraft fra den 15. februar 1996.

15 Det er i § 1 i denne bekendtgørelse fastsat, at »[l]astbiler og små busser [...] ikke [er] omfattet af begreberne personbiler og stationcars«.

16 Bekendtgørelsens § 10 indeholder følgende bestemmelse:

»Små busser er afgiftsmæssigt ikke personbiler eller stationcars, heller ikke selv om de efter færdselsloven og toldtariffen klassificeres som sådanne, når de er udformet som en bus og opfylder en af de følgende betingelser:

1. Køretøjet er efter færdselsloven tilladt til befordring af mindst ni personer (inklusive føreren) og er desuden udstyret med et bagagerum inde i køretøjet. Den første sæderække omfatter tre faste fabriksmonterede sæder.

2. Køretøjet er efter færdselsloven tilladt til befordring af mindst syv personer (inklusive føreren) og er desuden udstyret med et fabriksindrettet bagagerum efter den tredje sæderække bagest af en længde på mindst 500 mm.

Bagagerummet skal i denne længde have en gennemsnitshøjde på mindst 500 mm over bagagerummets gulvniveau.«

Tvisterne i hovedsagerne og de præjudicielle spørgsmål

17 Metropol krævede i afgiftsangivelserne for årene 1996 og 1997 fradrag for indgående moms for anvendelsen af et køretøj af mærket Pontiac TransSport.

18 Finanzamt (afgiftsmyndigheden) opgjorde ved afgiftsansættelse af 27. april 1998 momstilsvaret for 1996 uden at indrømme fradrag for indgående moms for anvendelse af det nævnte køretøj. Finanzamt har derimod ved afgiftsansættelse af 6. november 1998 indrømmet fradrag for den indgående moms for anvendelsen af det samme køretøj ved beregningen af momstilsvaret for 1997.

19 Finanzlandesdirektion für Steiermark afslog ved afgørelse af 9. juli 1998 Metropols klage over afgiftsansættelsen for 1996. Myndigheden anførte, at selv om Pontiac TransSport-køretøjer reelt var blevet klassificeret som »minibusser«, og følgelig havde givet ret til momsfradrag indtil bekendtgørelsen af 1996's ikrafttræden, henhørte disse køretøjer utvivlsomt ikke under definitionen af »små busser« i denne bekendtgørelse. Da de fra den 15. februar 1996 blev betragtet som personbiler, var de følgelig fremover undtaget fra fradragsretten. Ifølge Finanzlandesdirektion für Steiermark var denne nye retstilstand i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, fordi den definition, der var indeholdt i bekendtgørelsen af 1996, baserede sig på Verwaltungsgerichtshofs retspraksis fra før 1995. Bekendtgørelsen begrænsede sig til at korrigere en for liberal administrativ praksis.

20 Finanzlandesdirektion für Steiermark ophævede ved afgørelse af 21. december 1998 i sin egenskab af tilsynsmyndighed ex officio afgiftsansættelsen for 1997 under henvisning til, at det omhandlede fradrag var blevet indrømmet i strid med de gældende retsforskrifter.

21 Metropol anlagde sag ved Verwaltungsgerichtshof til prøvelse af Finanzlandesdirektion für Steiermarks afgørelser af 9. juli og 21. december 1998.

22 Michael Stadler krævede i afgiftsangivelserne for året 1996 fradrag for indgående moms for anvendelsen af et køretøj af mærket Fiat Ulysse. Han gjorde gældende, at de begrænsninger i retten til fradrag for indgående moms for anvendelsen af minibusser, der var blevet indført ved Sparepakken i 1996, var i strid med sjette direktiv.

23 Finanzamt afslog ved afgiftsansættelse af 1. december 1997 at indrømme fradrag for indgående moms for Michael Stadlers anvendelse af køretøjet af mærket Fiat Ulysse.

24 Ved afgørelse af 8. marts 1999 afslog Finanzlandesdirektion für Vorarlberg Michael Stadlers klage over denne ansættelse. Myndigheden anførte i afgørelsen, at begreberne personbil og stationcar, der er anvendt i § 12, stk. 2, nr. 2, litra b), i UStG 1994, var blevet omdefineret ved bekendtgørelsen af 1996 for at stemme overens med Verwaltungsgerichtshofs praksis. Der var ikke sket en udvidelse af

anvendelsesområdet for undtagelserne fra retten til momsfradrag i strid med sjette direktivs artikel 17, stk. 6, da bekendtgørelsen af 1996 kun var udstedt til gennemførelse af den nævnte bestemmelse i UStG 1994.

25 Michael Stadler anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse ved Verwaltungsgerichtshof.

26 Verwaltungsgerichtshof har anført, at siden den 1. januar 1978 er moms, der er erlagt i forbindelse med erhvervelse, leje eller anvendelse af personbiler, stationcars eller motorcykler, i princippet undtaget fra fradragsret i Østrig.

27 Hverken definitionen af personbiler eller stationcars eller sondringen mellem på den ene side denne kategori af køretøjer og på den anden side lastbiler og minibusser, der giver ret til momsfradrag, følger af § 12, stk. 2, nr. 2, litra c), i UStG 1972, der fandt anvendelse indtil den 31. december 1994, eller af § 12, stk. 2, nr. 2, litra b), i UStG 1994, der har erstattet den fra den 1. januar 1995.

28 Kriterierne for at skelne en minibus fra en personbil blev præciseret i forbundsfinansministerens cirkulære af 1987 til afgiftsmyndighederne. Dette cirkulære, der var bindende for de offentlige myndigheder som en ministeriel instruks, var det retlige grundlag for en fast administrativ praksis. Hvis et motorkøretøj svarede til definitionen i cirkulæret af 1987 af en minibus, og hvis det overvejende blev anvendt erhvervsmæssigt, indrømmede afgiftsmyndighederne ifølge fast praksis fradrag for indgående moms for dette køretøj.

29 Ifølge Verwaltungsgerichtshof blev der på grundlag af denne administrative praksis indrømmet fradrag for indgående moms for køretøjer af mærkerne Pontiac TransSport og Fiat Ulysse, der blev anset for at være minibusser, indtil den 15. februar 1996. Fra denne dato blev fradrag udelukket ved bekendtgørelse af 1996, der fastsatte kendetegnene for minibusser snævrere end den hidtidige administrative praksis. Det er ikke bestridt i hovedsagen, at de nævnte køretøjer ikke opfylder de nye betingelser.

30 Verwaltungsgerichtshof har understreget, at bekendtgørelsen om den afgiftsmæssige klassificering af køretøjer er bindende for afgiftsmyndighederne, og at retten også selv er bundet heraf ved fortolkningen af § 12, stk. 2, nr. 2, litra b), i UStG 1994.

31 Verwaltungsgerichtshof har anført, at det fremgår af bemærkningerne til det regeringslovforslag, der førte til vedtagelsen af Strukturanpassungsgesetz 1996, at denne lov skulle ses som et led i et »konsolideringsprogram« fra forbundsregeringens side til nedbringelse af statsunderskuddet og fremme af tilbagebetalingen af statsgælden.

32 Verwaltungsgerichtshof har herefter besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 17, stk. 6, andet afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter fortolkes således, at en medlemsstat, efter at direktivet er trådt i kraft, er afskåret fra at udelukke, at fradrag kan foretages for

indgående moms for bestemte motorkøretøjer, når fradrag for indgående moms efter myndighedernes faktisk anvendte praksis kunne foretages for disse køretøjer før direktivets ikrafttræden?

2) Hvis spørgsmål 1 besvares bekræftende, ønskes det oplyst, om artikel 17, stk. 7, første punktum, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes således, at en medlemsstat af hensyn til konsolidering af statsfinanserne kan udvide de bestående undtagelser fra retten til fradrag for indgående moms på den måde, det er omtalt i spørgsmål 1, uden at foretage det samråd, der er foreskrevet i artikel 29, og uden tidsbegrænsning?«

Det første spørgsmål

33 Den forelæggende ret ønsker med det første spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, er til hinder for, at en medlemsstat efter sjette direktivs ikrafttræden undtager udgifter til bestemte motorkøretøjer fra retten til momsfradrag, når de nævnte udgifter på tidspunktet for direktivets ikrafttræden efter de offentlige myndigheders faste praksis i denne stat på grundlag af et ministerielt cirkulære gav ret til momsfradrag.

Indlæg for Domstolen

34 Den østrigske regering har anført, at Verwaltungsgerichtshof i en dom af 20. juni 1958 fastslog, at personbiler overvejende tjener til privat eller erhvervsmæssig

brug for et begrænset antal personer, normalt indtil seks, mens en omnibus tjener til transport af et større antal personer som led i erhvervsmæssig anvendelse. I dommen fandt Verwaltungsgerichtshof, at en Volkswagen-bus mere ligner en omnibus end en personbil, og at man i almindelig sprogbrug ikke opfatter en Volkswagen-bus som en personbil.

35 Ifølge den østrigske regering var det for at følge denne retspraksis, at cirkulæret af 1987 anerkendte køretøjer med transportmulighed for mere end seks personer som omnibus eller minibus. Ifølge fast praksis ved Verfassungsgerichtshof (den østrigske forfatningsdomstol) og Verwaltungsgerichtshof har cirkulærer — som cirkulæret af 1987 — hvorved forbundsfinansministeren tilkendegiver sit standpunkt vedrørende et juridisk spørgsmål, imidlertid ikke karakter af generelle retsforskrifter. I modsætning til love og bekendtgørelser er disse cirkulærer således ikke en del af den »nationale lovgivning« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit.

36 Det var med udstedelsen af bekendtgørelsen af 1996, at bindende kriterier for såvel domstolene som for afgiftsmyndighederne for første gang blev udstedt for at skelne minibusser fra personbiler og stationcars. Denne bekendtgørelse blev udstedt som følge af, at der efter cirkulæret af 1987 var fremkommet nye biltyper (»monospaces«, minivans, osv.), som cirkulæret ikke tog højde for — ikke for at udvide kategorien af køretøjer, der var undtaget fra fradragsordningen, men for at undgå, at gældende national ret blev fortolket således, at disse nye køretøjer som Pontiac TransSport og Fiat Ulysse, der generelt erstatter tidligere personbiler, blev betragtet som minibusser.

37 Det tilkommer i øvrigt den forelæggende ret at afgøre, om de to køretøjer, der er omhandlet i hovedsagen, i henhold til de retsregler, der var gældende i Østrig den

1. januar 1995, skal betegnes som personbiler eller stationcars eller derimod som minibusser. Som Domstolen har fastslået i dommen af 1. juni 1999 i Konle-sagen (sag C-302/97, Sml. I, s. 3099), tilkommer det de nationale retter at afgøre indholdet af de bestemmelser, der var gældende i Østrig den 1. januar 1995, således at Domstolen ikke har kompetence til at afgøre, om den administrative praksis, der er påberåbt i hovedsagen, kan lægges til grund for besvarelsen af det første præjudicielle spørgsmål.

38 Kommissionen har gjort gældende, at bestemmelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, er en »standstill«-klausul, for så vidt som den kræver, at undtagelsen fra retten til fradrag skal være baseret på bestemmelser i national ret, der allerede var gældende på tidspunktet for direktivets ikrafttræden. Det følger modsætningsvist af denne bestemmelse, at medlemsstaterne ikke har adgang til i national ret at indføre nye undtagelser fra fradragsretten.

39 Indholdsmæssigt er den i hovedsagen relevante bestemmelse i national ret, dvs. § 12, stk. 2, nr. 2, litra b), i UStG 1994, ikke blevet ændret siden den 1. januar 1995. Bekendtgørelsen af 1996 opstiller derimod en væsentligt snævrere definition af minibusser end den, der var indeholdt i cirkulæret af 1987. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at denne ændring af klassificeringskriterierne har haft til følge, at de i hovedsagen omhandlede køretøjer ikke som tidligere betragtes som minibusser.

40 Da den nye definition af minibusser afviger betydeligt fra den tidligere opfattelse, medfører den efter Kommissionens opfattelse en mærkbar ændring af retstilstanden. Det er i denne forbindelse uden betydning, at de tidligere regler kun var baseret på et ministerielt cirkulære, dvs. en administrativ regel, eftersom de nye kriterier, der bestemmer rækkevidden af undtagelsen fra fradragsretten, under alle omstændigheder er indeholdt i en bindende retsregel.

Domstolens bemærkninger

41 Det bemærkes for det første, at sjette direktiv er trådt i kraft for Republikken Østrig på datoen for dennes tiltrædelse af Den Europæiske Union, dvs. den 1. januar 1995. Det er således denne dato, der er relevant med henblik på anvendelsen af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, for så vidt angår denne medlemsstat.

42 Det bemærkes for det andet, at det er et grundlæggende princip i momssystemet, som følger af artikel 2 i det første og det sjette direktiv, at der skal pålægges moms i alle fremstillings- eller omsætningsled, med fradrag af den moms, der umiddelbart har belastet de tidligere led. I henhold til fast retspraksis udgør fradragsretten i henhold til sjette direktivs artikel 17 ff. en integreret del af momsordningen og kan som udgangspunkt ikke begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled. Enhver begrænsning af fradragsretten for moms har betydning for afgiftsbyrdens størrelse og må finde ensartet anvendelse i samtlige medlemsstater. Undtagelser er derfor kun tilladt i de tilfælde, som direktivet udtrykkeligt indeholder bestemmelse om (jf. bl.a. dom af 19.9.2000, forenede sager C-177/99 og C-181/99, Ampafrance og Sanofi, Sml. I, s. 7013, præmis 34, og de dér nævnte afgørelser).

43 Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, fastslår udtrykkeligt og præcist princippet om, at den afgiftspligtige kan fradrage den fakturerede moms for goder og tjenesteydelser, der er leveret til ham, for så vidt som disse goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner.

44 Princippet om retten til momsfradrag er ikke desto mindre underlagt undtagelsesbestemmelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, og særligt stk. 6, andet afsnit.

Medlemsstaterne kan således opretholde den lovgivning med hensyn til undtagelser fra fradragsretten, som var gældende på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden, indtil Rådet udsteder de i artiklen omhandlede regler (jf. dom af 14.6.2001, sag C-345/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4493, præmis 19). Det tilkommer fællesskabslovgiver at fastsætte Fællesskabets ordning for undtagelser fra retten til momsfradrag og således at gennemføre den fremadskridende harmonisering af de nationale momslovgivninger (jf. dom af 5.10.1999, sag C-305/97, Royscot m.fl., Sml. I, s. 6671, præmis 31).

45 For så vidt som en medlemsstats bestemmelser ændrer anvendelsesområdet for de gældende undtagelser ved at reducere dette efter tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden, og samtidig hermed nærmer sig sjette direktivs formål, bør disse bestemmelser, som Domstolen allerede har udtalt i præmis 22 i dommen af 14. juni 2001 i sagen Kommissionen mod Frankrig, følgelig anses for dækket af undtagelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, og de strider ikke mod direktivets artikel 17, stk. 2.

46 Nationale bestemmelser, hvorefter anvendelsesområdet for de gældende undtagelser udvides efter tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden, og som således fjerner sig fra direktivets formål, er derimod ikke en tilladt undtagelse i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, og strider mod direktivets artikel 17, stk. 2 (dom af 14.6.2001, sag C-40/00, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4539, præmis 17).

47 Endelig hører fortolkningen af den nationale lovgivning med henblik på at fastlægge dens indhold på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden og at afgøre, om bekendtgørelsen af 1996 efter sjette direktivs ikrafttræden har medført en udvidelse af anvendelsesområdet for de gældende undtagelser, i princippet under den forelæggende rets kompetence, som den østrigske regering med rette har anført. Det tilkommer dog Domstolen at forsyne den med

fortolkningsbidrag vedrørende fællesskabsbegrebet »national lovgivning« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, således at den forelæggende ret kan foretage denne fastlæggelse.

48 Sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, indeholder en fastfrysningsklausul (eller »standstill-klausul«), hvorefter medlemsstaterne kan opretholde de nationale undtagelser fra retten til momsfradrag, som var gældende inden sjette direktivs ikrafttræden (Ampafrance og Sanofi-dommen, præmis 5). Formålet med denne bestemmelse er at gøre det muligt for medlemsstaterne — indtil Rådet fastsætter fællesskabsordningen for undtagelser fra retten til momsfradrag — at opretholde alle nationale retsregler, som indeholder en undtagelse fra fradragsretten, og som faktisk blev anvendt af deres offentlige myndigheder på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden.

49 Under hensyn til dette formål følger det heraf, at begrebet »national lovgivning« i den forstand, hvori det er anvendt i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, ikke kun tager sigte på egentlige lovgivningsretsakter, men ligeledes på administrative retsakter samt de offentlige myndigheders administrative praksis i den pågældende medlemsstat.

50 Når fradrag for indgående moms for bestemte køretøjer var tilladt i en medlemsstat på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden, må det konstateres, at en efterfølgende udstedelse af nationale retsforskrifter, der undtager disse køretøjer fra retten til momsfradrag, har til følge, at anvendelsesområdet for de gældende undtagelser udvides efter sjette direktivs ikrafttræden.

51 Det første præjudicielle spørgsmål skal derfor således besvares med, at sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, er til hinder for, at en medlemsstat efter

sjette direktivs ikrafttræden undtager udgifter til bestemte motorkøretøjer fra retten til momsfradrag, når de nævnte udgifter på tidspunktet for direktivets ikrafttræden efter de offentlige myndigheders faste praksis i denne stat på grundlag af et ministerielt cirkulære gav ret til momsfradrag.

Det andet spørgsmål

52 Den forelæggende ret ønsker med det andet spørgsmål, der falder i to dele, nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 17, stk. 7, første punktum, skal fortolkes således, at bestemmelsen giver en medlemsstat ret til at undtage goder fra fradragsordningen for moms

— uden forudgående samråd i det rådgivende udvalg vedrørende merværdiafgiften (herefter »momsudvalget«), der er omhandlet i sjette direktivs artikel 29, og

— uden tidsbegrænsning af hensyn til konsolidering af statsfinanserne.

Indlæg for Domstolen

53 Den østrigske regering har for så vidt angår den første del af det andet spørgsmål gjort gældende, at fremgangsmåden i sjette direktivs artikel 29, som artikel 17, stk. 7, første punktum, henviser til, har en ren høringsfunktion, og at der i

modsætning til sjette direktivs artikel 27 ikke skal træffes en rådsbeslutning. En manglende anvendelse af denne fremgangsmåde er ikke en væsentlig proceduremæssig fejl, der kan gøre en national lovgivning om moms uanvendelig.

54 Kommissionen har på grundlag af en analogislutning fra bl.a. dommen af 13. februar 1985 i Direct Cosmetics-sagen (sag 5/84, Sml. s. 617, præmis 37), der vedrører sjette direktivs artikel 27, stk. 2, gjort gældende, at uden forudgående samråd i momsudvalget kan sjette direktivs artikel 17, stk. 7, ikke påberåbes.

55 Under hensyn til formålet med harmoniseringen i sjette direktiv er en inddragelse af momsudvalget nødvendig ved enhver ændring af national ret, der medfører en ny undtagelse fra fradragsretten. Kun en sådan inddragelse sikrer en samordnet anvendelse af sjette direktivs bestemmelser i overensstemmelse med sekstende betragtning til direktivet. Samrådet i momsudvalget er desuden den eneste mulighed for præventivt at kontrollere, om den nationale foranstaltning reelt er truffet af konjunkturmæssige grunde i den forstand, hvori udtrykket anvendes i sjette direktivs artikel 17, stk. 7, første punktum.

56 For så vidt angår den anden del af det andet spørgsmål vedrørende den manglende tidsbegrænsning af en foranstaltning, der er truffet på grundlag af sjette direktivs artikel 17, stk. 7, første punktum, har den østrigske regering gjort gældende, at denne bestemmelse, der giver medlemsstaterne mulighed for af konjunkturmæssige grunde at undtage goder fra fradragsordningen, skal sætte dem i stand til at rette op på en makroøkonomisk ubalance, og særligt at nedbringe statsunderskuddet og tilbagebetale statsgælden. Eftersom sådanne foranstaltninger ifølge regeringen kun medfører resultater på lang sigt, og sjette direktivs artikel 17, stk. 7, ikke fastsætter en tidsfrist, bør denne bestemmelse ligeledes antages at tillade foranstaltninger, der ikke er undergivet en tidsfrist.

57 Kommissionen har anført, at undtagelsesbestemmelser som sjette direktivs artikel 17, stk. 7, skal fortolkes strengt. Det er således kun i perioder, hvor der er væsentlige afvigelser fra det normale konjunkturforløb, at sjette direktivs artikel 17, stk. 7, første punktum, giver en medlemsstat hjemmel til at fravige fællesskabsordningen for momsfradrag for en bestemt afgrænset periode. Denne bestemmelse tillader således ikke tidsubegrænsede undtagelser af budgetmæssige grunde som den, der er beskrevet i forelæggelseskendelsen.

Domstolens bemærkninger

58 Som bemærket i præmis 42 i denne dom udgør fradragsretten i henhold til sjette direktivs artikel 17 ff. en integreret del af momsordningen og kan som udgangspunkt ikke begrænses. Undtagelser er kun tilladte i de tilfælde, hvor direktivet udtrykkeligt indeholder en bestemmelse herom.

59 Bestemmelser om undtagelser fra princippet om retten til momsfradrag, der skal sikre denne afgifts neutralitet, skal fortolkes strengt.

60 For så vidt angår den første del af det andet præjudicielle spørgsmål bemærkes, at sjette direktivs artikel 17, stk. 7, fastsætter en af de fremgangsmåder til godkendelse af undtagelsesforanstaltninger, som direktivet indeholder, idet bestemmelsen giver medlemsstaterne mulighed for at undtage goder fra fradragsordningen »[m]ed forbehold af det i artikel 29 omhandlede samråd«.

61 Dette samråd gør det muligt for Kommissionen og de øvrige medlemsstater at kontrollere en medlemsstats brug af muligheden for at fravige den generelle ordning for momsfradrag, ved bl.a. at efterprøve, om den pågældende nationale foranstaltning opfylder betingelsen om at være vedtaget af konjunkturmæssige grunde.

62 Sjette direktivs artikel 17, stk. 7, indeholder således en procedureforpligtelse, som medlemsstaterne skal opfylde for at kunne påberåbe sig den undtagelsesregel, som den hjemler (jf. analogt for så vidt angår sjette direktivs artikel 27, stk. 5, som ligeledes fastsætter fravigelser fra direktivets system, dom af 10.4.1984, sag 324/82, Kommissionen mod Belgien, Sml. s. 1861, præmis 28).

63 Samrådet i momsudvalget fremtræder således som en forudgående betingelse for at træffe enhver foranstaltning med hjemmel i denne bestemmelse.

64 I medfør af EF-traktatens artikel 189, stk. 3 (nu artikel 249, stk. 3, EF), har medlemsstaterne en generel forpligtelse til at efterkomme samtlige bestemmelser i det sjette direktiv (jf. dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 33). I det omfang, en undtagelse fra fradragsordningen ikke er kommet i stand i overensstemmelse med artikel 17, stk. 7, som pålægger medlemsstaterne en samrådspligt, kan de nationale afgiftsmyndigheder ikke over for en afgiftspligtig gøre en bestemmelse gældende, der fraviger det princip om ret til momsfradrag, der er udtrykt i sjette direktivs artikel 17, stk. 1 (jf. analogt vedrørende sjette direktivs artikel 27, stk. 1 og 5, Lennartz-dommen, præmis 33).

65 Det er ubestridt i hovedsagerne, at de østrigske myndigheder ikke har gennemført et samråd i momsudvalget før udstedelsen af bekendtgørelsen af 1996, hvilket er i strid med, hvad der kræves efter direktivets artikel 17, stk. 7, første punktum. Den østrigske regering kan således ikke påberåbe sig bekendtgørelsen til skade for

de afgiftspligtige (jf. analogt vedrørende sjette direktivs artikel 27, stk. 1 og 5, Lennartz-dommen, præmis 34).

66 Det bemærkes vedrørende den anden del af det andet præjudicielle spørgsmål, at sjette direktivs artikel 17, stk. 7, første punktum, giver medlemsstaterne ret til at undtage goder fra fradragsordningen »af konjunkturmæssige grunde«.

67 Denne bestemmelse giver således en medlemsstat ret til at træffe midlertidige foranstaltninger for at imødegå den konjunkturmæssige situation, som dens økonomi befinder sig i på et givet tidspunkt. Anvendelsen af de i denne bestemmelse omhandlede foranstaltninger skal følgelig være tidsbegrænsede, og de kan per definition ikke være af strukturel karakter.

68 Det følger heraf, at sjette direktivs artikel 17, stk. 7, første punktum, ikke giver en medlemsstat ret til at træffe foranstaltninger, der undtager goder fra fradragsordningen for moms, som ikke indeholder en angivelse af deres tidsmæssige begrænsning, og/eller som er et led i en pakke af strukturmæssige tilpasningsforanstaltninger, der har til formål at nedbringe statsunderskuddet og muliggøre en tilbagebetaling af statsgælden.

69 Det andet præjudicielle spørgsmål skal herefter besvares med, at sjette direktivs artikel 17, stk. 7, første punktum, skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke giver en medlemsstat ret til at undtage goder fra fradragsordningen for moms uden forudgående samråd i momsudvalget. Bestemmelsen giver heller ikke en medlemsstat ret til at træffe foranstaltninger om undtagelse af goder fra fradragsordningen for moms, som ikke indeholder en angivelse af deres tidsmæssige begrænsning, og/eller som er et led i en pakke af strukturmæssige tilpasningsforanstaltninger, der har til formål at nedbringe statsunderskuddet og fremme tilbagebetalingen af statsgælden.

Sagens omkostninger

70 De udgifter, der er afholdt af den østrigske regering og af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Verwaltungsgerichtshof ved kendelse af 22. september 1999, for ret:

1) 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 er til hinder for, at en medlemsstat efter sjette direktiv 77/388's ikrafttræden undtager udgifter til bestemte motorkøretøjer fra retten til fradrag af merværdiafgift, når de nævnte udgifter på tidspunktet for direktivets ikrafttræden efter de offentlige myndigheders faste praksis i denne stat på grundlag af et ministerielt cirkulære gav ret til fradrag af merværdiafgift.

2) Artikel 17, stk. 7, første punktum, i sjette direktiv 77/388 skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke giver en medlemsstat ret til at undtage goder fra fradragsordningen for merværdiafgift uden forudgående samråd i det i direktivets artikel 29 omhandlede udvalg. Bestemmelsen giver heller ikke en medlemsstat ret til at træffe foranstaltninger om undtagelse af goder fra fradragsordningen for merværdiafgift, som ikke indeholder en angivelse af deres tidsmæssige begrænsning, og/eller som er et led i en pakke af strukturmæssige tilpasningsforanstaltninger, der har til formål at nedbringe statsunderskuddet og fremme tilbagebetalingen af statsgælden.

Jann La Pergola Sevón

Wathelet Timmermans

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 8. januar 2002.

R. Grass P. Jann

Justitssekretær Formand for Femte Afdeling