FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT L.A. GEELHOED

fremsat den 22. februar 2001 [1]

1. Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har i de to sager nedlagt påstand om, at det fastslås, at Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 17, stk. 2 og 6, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [2] (herefter »direktivet«). Den Franske Republik støttes af Det Forenede Kongerige i sag C-345/99.

2. Jeg har valgt at behandle sagerne inden for rammerne af det samme forslag til afgørelse, selv om Domstolen ikke har forenet sagerne. Det skyldes, at behandlingen af de to sager i det samme forslag til afgørelse kan føre til en bedre forståelse af den omhandlede grundlæggende problemstilling, nemlig fortolkningen af direktivets artikel 17, stk. 6, andet afsnit. Jeg er opmærksom på, at de to sager uden tvivl er forbundet med hensyn til realiteten, men at de ikke er identiske.

3. Kommissionens stævning i sag C-345/99 vedrører følgende faktiske omstændigheder. Den Franske Republik indførte en fradragsret for merværdiafgiften på transportmidler bestemt til køreundervisning (bilkørsel, flyvning osv.), hvilket i sig selv er i overensstemmelse med direktivets formål og indhold. Den Franske Republik betinger imidlertid denne fradragsret af, at disse transportmidler ikke benyttes til andre erhvervsformål. Tvisten vedrører spørgsmålet om, hvorvidt det er tilladt at fastsætte en sådan betingelse ved indførelsen af fradragsretten.

4. Kommissionens stævning i sag C-40/00 vedrører følgende faktiske omstændigheder. Den Franske Republik genindførte fra den 1. januar 1998 en ordning, hvorunder fradrag af merværdiafgiften er undtaget for dieselolie, der anvendes som brændstof til køretøjer, der ikke giver ret til fradrag. Denne type undtagelse fandtes allerede førhen i Frankrig på tidspunktet for direktivets ikrafttræden i 1979. Denne ordning bestod indtil den 30. juni 1982. Den 1. juli 1982 indførte Den Franske Republik imidlertid et delvist fradrag. Dette blev på ny ophævet den 1. januar 1998. Tvisten

1 — Originalsprog: nederlandsk.
2 — EFT L 145, s. 1.

vedrører spørgsmålet om, hvorvidt Den Franske Republik kan genindføre en undtagelse, der ikke længere blev benyttet fuldt ud.

Fællesskabsretsgrundlaget

5. Direktivet har bl.a. til formål — inden for rammerne af et harmoniseret omsætningsafgiftssystem, der indfører en merværdiafgift — at harmonisere fradragsordningerne, for så vidt som de har en indflydelse på det faktiske opkrævningsniveau [3].

6. Direktivets artikel 17, stk. 2, fastsætter følgende med henblik herpå:

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

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

b) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for indførte goder

c) den merværdiafgift, som skyldes i medfør af artikel 5, stk. 7, litra a), og artikel 6, stk. 3.«

7. Direktivets artikel 17, stk. 6, er ligeledes vigtig for nærværende sag. Det har følgende ordlyd:

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

Indtil de ovenfor omhandlede regler træder i kraft, kan medlemsstaterne opretholde

3 — Jf. betragtningerne til direktivet.

alle de undtagelser, som på tidspunktet for dette direktivs ikrafttræden var gældende i henhold til deres nationale lovgivning.«

Tvisterne

Sag C-345/99

8. Der er til dato ikke blevet udstedt fællesskabsbestemmelser i overensstemmelse med artikel 17, stk. 6, og det uanset, at det tidsrum, der er omhandlet i dette stykke, for længst er passeret[4].

9. Desuden skal direktivets artikel 27, der giver mulighed for at fravige moms-ordningen, fremhæves. Artikel 27, stk. 1, har følgende ordlyd:

»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.«

10. Da direktivet trådte i kraft den 1. januar 1979, var det fastsat i den franske lovgivning, at personbiler ikke kunne opnå fradrag af moms med undtagelse af køretøjer, der anvendtes til offentlig transport af rejsende. Fra den 1. januar 1993 indførte den franske skattelovgivning (artikel 273 A i lov om skatter og afgifter) en ret til fradrag for transportmidler, der anvendtes til køreundervisning (bilkørsel, flyvning osv.), på betingelse af, at disse transportmidler ikke benyttedes til andre erhvervsformål.

11. Ved skrivelse af 18. juni 1998 fremsendte Kommissionen en åbningsskrivelse til Den Franske Republik, idet den var af den opfattelse, at indførelsen af betingelsen »udelukkende anvendes« var i strid med direktivets artikel 17. Den franske regering gjorde i sit svar af 13. oktober 1998 på åbningsskrivelsen gældende, at en medlemsstat, der begrænser en undtagelses rækkevidde, handler i overensstemmelse med direktivets artikel 17, stk. 6. Den fastlægger faktisk, i hvilke tilfælde en undtagelse ikke længere kan finde anvendelse. Kommissionen fremsendte derefter den 10. marts 1999 en begrundet udtalelse

4 — I henhold til direktivets artikel 12 træder dette senest i kraft den 1.1.1979 i medlemsstaterne.

til Den Franske Republik, som den franske regering besvarede ved skrivelse af 1. juni 1999, hvori den fastholdt sin stilling.

Sag C-40/00

12. Den franske skattelovgivning fastsatte (artikel 298, stk. 4, nr. 1, i lov om skatter og afgifter) fra den 1. januar 1998, at moms på køb, import, anskaffelse inden for Fællesskabet, levering og tjenesteydelser ikke var fradragsberettiget for så vidt angår dieselolie, der anvendes som brændstof (osv.). Før den 1. januar 1998 blev følgende ordning anvendt i Frankrig. På tidspunktet for direktivets ikrafttræden (den 1.1.1979) var fradrag for dieselolie, der anvendtes som brændstof, også fuldstændigt undtaget. Den 1. juli 1982 indførte lovgiver imidlertid et delvist fradrag. Dette delvise fradrag gik fra 10% i 1982 til 80% i 1991, og fra det tidspunkt var momsfradragssatsen på 50%. Det delvise fradrag er således på ny blevet ophævet den 1. januar 1998.

13. Ved skrivelse af 24. juli 1998 fremsendte Kommissionen en åbningsskrivelse til Den Franske Republik, fordi Kommissionen var af den opfattelse, at genindførelsen af den fuldstændige undtagelse var i strid med direktivets artikel 17. Den franske regering gjorde i sit svar af 30. oktober 1998 på åbningsskrivelsen gældende, at den havde ret til at ændre fradragsordningen, så længe den forblev inden for de grænser, der var gældende i den nationale lovgivning på tidspunktet for direktivets ikrafttræden. Kommissionen fremsendte derefter den 19. juli 1999 en begrundet udtalelse til Den Franske Republik, og den franske regering gentog sit standpunkt i skrivelse af 10. december 1999.

Kommissionens klagepunkter

Fortolkningen af direktivets artikel 17, stk. 6, andet afsnit.

14. Kommissionen har fremfor alt understreget, at artikel 17, stk. 6, andet afsnit, er en bestemmelse, som fraviger den generelle regel, der skal fortolkes restriktivt. Denne bestemmelse giver udelukkende medlemsstaterne mulighed for at opretholde undtagelser til momsfradraget, som allerede fandtes i de nationale lovgivninger på tidspunktet for direktivets ikrafttræden. Kommissionen har i denne forbindelse bemærket, at ifølge Domstolens faste praksis er fradraget en grundlæggende bestanddel af momssystemet, og at begrænsninger af denne fradragsret kun er mulige i de tilfælde, der er fastsat udtrykkeligt i direktivet [5]. Artikel 17, stk. 6, andet afsnit, giver ikke fuldt og helt medlemsstaterne en

5 — Kommissionen har navnlig påberåbt sig dom af 15.1.1998, sag C-37/95, Ghent Coal Terminal, Sml. I, s. 1, og af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795.

skønsbeføjelse til at indføre og ændre en national fravigelsesordning efter deres egne kriterier.

15. Kommissionen har i de to sager gjort gældende, at Den Franske Republik ved at indføre en delvis eller betinget fradragsret går ud over anvendelsesområdet for artikel 17, stk. 6, og at den herved har udtømt sin ret til fuldt ud at gøre brug af fravigelsesbestemmelsen. Det er ikke længere artikel 17, stk. 6, der er afgørende, og den franske ordning skal bedømmes efter artikel 17, stk. 2. I sag C-40/00 er det siden 1982 blevet umuligt at anvende artikel 17, stk. 6, på tidspunktet for den første indførelse af den delvise fradragsret.

16. Kommissionen er af den opfattelse, at ordningen i artikel 17, stk. 6, andet afsnit, er en »standstill«-forpligtelse [6], mens en fællesskabslovgivning afventes. Kommissionen har i sag C-345/99 hævdet, at det drejer sig om en »standstill«-forpligtelse og ikke en bestemmelse til tiltagende afvæbning af medlemsstaterne [7]. Denne forpligtelse skal hindre ensidige foranstaltninger fra medlemsstaternes side, der kan føre til tilsvarende foranstaltninger fra andre medlemsstaters side, hvilket vil bevirke, at konkurrencefordrejningen øges, og accepten af fællesskabsharmoniseringsforanstaltninger hindres. Desuden ville en sådan fremgangsmåde bringe den allerede opnåede harmonisering i fare.

17. Kommissionen har undersøgt retspraksis vedrørende artikel 28, stk. 3, litra b), der bemyndiger medlemsstaterne til at opretholde en fritagelse i en overgangsperiode. Kommissionen har tilkendegivet, at dommen af 29. april 1999 i sagen Norbury Developments [8] ikke finder anvendelse på artikel 17, stk. 6, andet afsnit. I denne dom tillod Domstolen, at en medlemsstat, der fuldstændigt kunne opretholde en momsfritagelse, også kunne begrænse den. Efter Kommissionens opfattelse adskiller artikel 17, stk. 6, andet afsnit, sig ikke desto mindre på afgørende vis fra artikel 28, da den — i modsætning til artikel 28 — ikke har et klart defineret formål om at pålægge Rådet efterfølgende at regulere undtagelsen fra fradragsretten.

Andre klagepunkter i sag C-345/99

18. Ud fra tanken om, at direktivets artikel 17, stk. 6, andet afsnit, ikke finder anvendelse i den foreliggende sag, har Kommissionen undersøgt den begrænsede fradragsret, som Den Franske Republik har indført, i lyset af artikel 17, stk. 2.

6 — Kommissionen har i denne forbindelse henvist til dom af 18.6.1998, sag C-43/96, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 3903.

7 — Kommissionen benytter denne metafor for den variant — som den ikke ønsker — inden for hvilken medlemsstaternes råderum gradvist begrænses.

8 — Sag C-136/97, Sml. I, s. 2491.

19. Kommissionen har gjort indsigelse mod den betingede karakter af fradragsretten. Den er af den opfattelse, at denne ret fratages sit indhold, når den gøres afhængig af rent nationale kriterier. Det er alene fællesskabslovgiver, der er kompetent til at ændre fradragsretten. Desuden genfindes den betingelse, der finder anvendelse her, nemlig at køretøjet udelukkende anvendes til undervisning, ikke i direktivet, og den er ikke fastsat deri.

20. Kommissionen er af den opfattelse, at artikel 17, stk. 2, hverken fastsætter eller gør det muligt at foretage en sondring mellem forskellige typer anvendelse. Kommissionen har henvist til Lennartz-dommen [9], hvori Domstolen har anerkendt fradragsretten, selv om et gode eller en tjenesteydelse kun ganske delvist anvendes til erhvervsformål.

21. Kommissionen har understreget, at Den Franske Republik ville have kunnet opnå det samme resultat uden at overtræde direktivet, hvis den havde ansøgt om en fravigelse i medfør af direktivets artikel 27. Andre bestemmelser i direktivet, såsom pro rata-reglen i artikel 19, yder ligeledes en beskyttelse mod misbrug af fradragsmuligheden. Denne beskyttelse har været et vigtigt argument for den franske regering for at gøre fradragsretten betinget.

Andre klagepunkter i sag C-40/00

22. Den franske foranstaltning, der undtager momsfradraget, er retfærdiggjort af miljøbeskyttelsen (nedbringelse af luftforureningen). Ifølge Kommissionen kan miljøbeskyttelsen ikke som sådan retfærdiggøre en tilsidesættelse af direktivet. Medlemsstaterne kan nemlig træffe andre foranstaltninger, som er i overensstemmelse med fællesskabsretten. Kommissionen har i øvrigt stillet spørgsmålstegn ved, om foranstaltningen — henset til dens begrænsede rækkevidde — reelt kan bidrage til miljøbeskyttelsen.

23. Kommissionens sidste argument vedrører tidligere ændringer af retten til fradrag af moms i den franske lovgivning. Kommissionen har i modsætning til det af den franske regering anførte aldrig formelt været informeret om ændringer af den franske lovgivning. Kommissionen har i denne forbindelse henvist til Domstolens faste praksis, som giver den frit valg med hensyn til det tidspunkt, hvor den fremsender en åbningsskrivelse til en medlemsstat. Under disse omstændigheder kan den påståede passivitet fra Kommissionens side ikke afføde en berettiget forventning hos den franske regering om, at dens adfærd er i overensstemmelse med fællesskabsretten [10].

9 — Nævnt ovenfor i fodnote 5.

10 — Kommissionen har navnlig henvist til dom af 1.6.1994, sag C-317/92, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 2039.

Den Franske Republiks forsvar

at man ikke kan tale om indførelse af undtagelsesforanstaltninger, der var gældende allerede på tidspunktet for direktivets ikrafttræden.

Fortolkning af direktivets artikel 17, stk. 6, andet afsnit

24. Den franske regering er af den opfattelse, at den unødvendigt restriktive fortolkning, som Kommissionen har anlagt af artikel 17, stk. 6, andet afsnit, er fejlagtig. Den baserer sig derimod på en bred fortolkning. Den henviser til støtte for sin påstand navnlig til Domstolens dom af 5. oktober 1999 i sagen Royscot m.fl. [11]. Den franske regering har kort fortalt gjort gældende, at artikel 17, stk. 6, andet afsnit, har som eneste formål at forbyde, at medlemsstaterne indfører undtagelser, der endnu ikke var gældende i deres nationale lovgivning på tidspunktet for direktivets ikrafttræden. Medlemsstaterne kan følgelig ændre deres nationale lovgivning vedrørende undtagelser fra retten til fradrag, hvis ændringerne ikke går ud over rammerne af dette formål.

25. I sag C-40/00 har den franske regering bestridt sammenhængen i Kommissionens analyse, da Kommissionen — i 1982 — har tilladt indførelsen af en delvis fradragsret. Regeringen er af den opfattelse, at kun en fuldstændig fradragsret ville være tænkelig efter Kommissionen ræsonnement. Det er nemlig udelukkende ud fra denne antagelse,

26. Den franske regering deler ikke Kommissionens bekymring om, at indførelse af nationale foranstaltninger, som de i nærværende sag omstridte foranstaltninger, vil kunne føre til vedtagelse af ensidige foranstaltninger fra andre medlemsstaters side eller endda bringe det eksisterende harmoniseringsniveau i fare. Domstolen har nemlig i Lennartz-dommen [12] udtalt, at fravigelser fra systemet kun er tilladt i den nationale lovgivning i de tilfælde, der er fastsat i direktivet.

27. Den Franske Republik er (i det svarskrift, som den har indgivet i sag C-345/99) i modsætning til Kommissionen af den opfattelse, at retspraksis vedrørende artikel 28, stk. 3, litra b), dvs. dom af 29. april 1999 i Norbury Developments-sagen [13], skal finde anvendelse på artikel 17, stk. 6, andet afsnit. Der må findes et alternativ for medlemsstaterne mellem opretholdelsen af en undtagelse og dens fuldstændige ophævelse. Kommissionens ræsonnement, hvorefter der ikke findes et sådant alternativ, ville have den uønskelige følge, at medlemsstaterne fuldt ud ville opretholde en undtagelse, hvilket ville have

11 — Sag C-305/97, Sml. I, s. 6671.

12 — Nævnt ovenfor i fodnote 5.

13 — Nævnt ovenfor i fodnote 8.

en uheldig indflydelse på neutraliteten og harmoniseringen af momssystemet.

Andre synspunkter i sag C-345/99

28. Et af den franske regerings hovedargumenter i denne sag er, at foranstaltningen fra 1993 ikke indfører en ny undtagelsesordning for retten til fradrag af moms, men alene indeholder en ændring af en allerede gældende undtagelse inden for rammerne af artikel 17, stk. 6, andet afsnit. Det forfulgte formål er at ændre og opbløde undtagelsen fra fradragsretten og ikke at indføre et fradragsprincip.

29. Den franske regering har i detaljer undersøgt indholdet og rækkevidden af undtagelsen fra fradragsretten i sin nationale lovgivning. Denne undtagelse er baseret på to kriterier, nemlig transportmidlernes egentlige karakter og anvendelse. Anvendelsen af transportmidler til undervisningsformål kan kun munde ud i en fravigelse af undtagelsen fra fradragsretten. De kriterier, hvorefter det er muligt at benytte denne fravigelse, er blevet ændret i 1993, uden at det har medført ændringer i anvendelsesområdet for undtagelsen fra retten til fradrag af moms.

30. Den franske regerings påstand vedrørende anvendelsen af artikel 17, stk. 6, andet afsnit, har den følge, at regeringen ikke skal beskæftige sig med den mulighed, som Kommissionen har henvist til, for at ansøge om en fravigelse i medfør af direktivets artikel 27. Den franske regering har ikke yderligere undersøgt de metoder, som Kommissionen sigter til, for at tage forskellige former for erhvervsmæssig anvendelse, såsom anvendelsen til undervisningsformål, i betragtning.

31. Den Franske Republik har understreget, at Kommissionen allerede i 1990 indledte en traktatbrudsprocedure, som den afsluttede i 1994. Kommissionen har herefter af de samme grunde genoptaget denne procedure i 1998.

32. Den Franske Republik støttes af Det Forenede Kongerige i nærværende sag. Denne medlemsstat har understreget, at Kommissionen i Norbury Developments-sagen [14] på et afgørende punkt indtog en anden holdning end den, den har i dag. Med hensyn til anvendelsen af direktivets artikel 28 kan Kommissionens påstand sammenfattes i at sige, at den, der kan det mere (fuldstændig fritagelse for en transaktion fastsat af en medlemsstat), kan også det mindre (delvis fritagelse for denne transaktion).

14 — Nævnt ovenfor i fodnote 8. Den påstand, Kommissionen forsvarede under retsmødet, er gengivet i punkt 18 i generaladvokat Fennelly's forslag til afgørelse.

Andre synspunkter i sag C-40/00

33. Den franske regering har understreget, at undtagelsen fra retten til fradrag af moms forfølger et miljøformål. Denne foranstaltning bidrager til at virkeliggøre et formål, som fællesskabsretsordenen tillægger stor vægt. Den franske regering har undret sig over, at Kommissionen har stillet spørgsmålstegn ved virkningen af denne foranstaltning. En foranstaltning af denne art kan naturligvis aldrig være en løsning på de miljøproblemer, der er forbundet med luftkvaliteten. Den er en del af en række skattemæssige foranstaltninger, der skal tilskynde købet og anvendelsen af mindre forurenende køretøjer.

34. Den franske regering har endelig bestridt, at den ikke har informeret Kommissionen med hensyn til de tidligere ændringer af lovgivningen. Den underbygger sin påstand med korrespondance fra årene 1990, 1991 og 1992. Den anfører, at foranstaltningerne i 1991, som Kommissionen er blevet informeret om ved skrivelse af 6. november 1992, ikke har givet anledning til bemærkninger fra denne. Denne foranstaltning bringer den tilladte fradragsprocentsats ned fra 80 til 50%.

Retspraksis vedrørende direktivets artikel 17

35. Fortolkningen af direktivets artikel 17, stk. 6, andet afsnit, indtager en central plads i de tvister, der optager os. Denne fortolkning er for en stor dels vedkommende fastlagt i Domstolens praksis om artikel 17 samt i en dom, der vedrører direktivets artikel 28.

36. Direktivets artikel 17, der regulerer retten til fradrag af moms, har givet anledning til en fyldig retspraksis. Domstolen har i den dom, den for nyligt har afsagt den 19. september 2000 i de forenede sager Ampafrance (sag C-177/99) og Sanofi (sag C-181/99) [15], på ny beskrevet karakteren af fradragsretten i Fællesskabets momssystem. Ifølge Domstolen er det således et »grundlæggende princip« i momssystemet, at der pålægges moms med fradrag af den moms, der umiddelbart har ramt de tidligere led [16]. Domstolen understreger, at ifølge fast retspraksis udgør fradragsretten en integrerende del af momsordningen, og kan kun begrænses i de tilfælde, der udtrykkeligt er fastsat i direktivet. Enhver begrænsning af fradragsretten har nemlig betydning for størrelsen af afgiftsbyrden og må finde ensartet anvendelse i samtlige medlemsstater.

37. Generaladvokat Cosmas har i forslaget til afgørelse i Ampafrance og Sanofi-sagen behandlet karakteren af direktivets arti-

15 — Sml. I, s. 7013.

16 — Jf. præmis 34. Domstolen henviser i denne præmis til dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 16 og 18.

kel 17 mere generelt [17]. Han bemærker, at fradragsretten er et af fundamenterne i den fiskale fællesskabsstruktur. Den står i direkte forbindelse med de grundlæggende principper om afgiftens neutralitet [18] og skattemæssig ligebehandling. Domstolen taler i dom af 21. september 1988 i sagen Kommissionen mod Frankrig [19] i denne forbindelse om »fuldstændig neutralitet med hensyn til skattebyrden« for samtlige økonomiske aktiviteter. Generaladvokat Cosmas understreger i det ovenfor nævnte forslag til afgørelse ligeledes på ny, at fravigelser fra denne fradragsret kun er tilladt i de tilfælde, der udtrykkeligt er fastsat i direktivet.

38. Bestemmelsen i direktivets artikel 17, stk. 6, andet afsnit, skal betragtes som en mulighed af denne art for medlemsstaterne til at fravige fra retten til fradrag af moms. Det skal herefter undersøges, hvordan denne fravigelsesmulighed skal fortolkes. Domstolen har behandlet dette spørgsmål i to sager. De sammenfattes kort nedenfor.

39. Domstolen har i dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig [20] givet Frankrig medhold i et tilfælde, hvor det havde opretholdt nationale lovbestemmelser, hvorefter afgiften på transportmidler, der er selve genstanden for den afgiftspligtiges virksomhed, ikke kunne fradrages. Domstolen har herved anlagt en bred fortolkning af fravigelsen i artikel 17, stk. 6, idet den har udtalt, at beføjelsen i andet afsnit ikke begrænser sig til udgifter, der ikke er af streng erhvervsmæssig karakter. Domstolen baserer sig bl.a. på direktivets tilblivelseshistorie. Denne sag vedrørte i øvrigt i stor udstrækning den samme genstand som sag C-345/99, dvs. fradrag for køretøjer, der anvendes til køreundervisning.

40. Domstolen har i Royscot-dommen [21] fastholdt en tilsvarende fortolkning. Domstolen fastslog, at artikel 17, stk. 6, tillader medlemsstaterne at opretholde generelle undtagelser fra retten til fradrag af moms, der er betalt ved køb af biler, der anvendes af den afgiftspligtige person til afgiftspligtige transaktioner. Den kompetence, der således er givet medlemsstaterne, er imidlertid ikke ubegrænset. Medlemsstaterne har ikke en ubegrænset skønsbeføjelse til at undtage alle eller næsten alle goder eller tjenesteydelser fra ordningen med fradragsret og således at fratage denne ordning, som er indført med direktivet, sit indhold [22].

41. Generaladvokat Cosmas når i det ovennævnte forslag til afgørelse på baggrund af

17 — Jf. punkt 20 ff. i forslaget til afgørelse.

18 — Generaladvokat Cosmas henviser i denne forbindelse til dom af 14.2.1985, sag 286/83, Rompelman, Sml. s. 655, af 29.2.1996, sag C-110/94, Inzo, Sml. I, s. 857, og Ghent Coal Terminal, nævnt i fodnote 5.

19 — Sag 50/87, Sml. s. 4797.

20 — Dom af 18.6.1998, nævnt ovenfor i fodnote 6.

21 — Nævnt ovenfor i fodnote 11.

22 — Dommens præmis 24 og 26.

de sager, som netop er sammenfattet, frem til, at Domstolen overlader medlemsstaterne en særligt stor skønsbeføjelse [23], der kun afgrænses af den omstændighed, at medlemsstaterne ikke kan fratage direktivets ordning sit indhold.

42. Royscot-dommen [24] er desuden interessant af en anden grund. Domstolen har heri behandlet den overgangsmæssige karakter af artikel 17, stk. 6, andet afsnit. Denne bestemmelse skal fortolkes således, at medlemsstaterne kan opretholde undtagelser til fradragsretten for moms, selv om Rådet ikke inden udløbet af den frist, der er fastsat i artikel 17, stk. 6, første afsnit, har fastsat de udgifter, der ikke giver ret til fradrag af moms [25].

43. Jeg udleder i få ord følgende af retspraksis vedrørende direktivets artikel 17: Fradragsretten er en grundlæggende bestanddel af momssystemet, som der kun kan fraviges fra, i det omfang direktivet udtrykkeligt fastsætter dette. Ordningen indebærer imidlertid også, at der hvor medlemsstaterne udtrykkeligt er blevet tildelt en manøvrefrihed, kan denne ikke fortolkes alt for begrænset. Det tilkommer Rådet at afgrænse denne manøvrefrihed ved udstedelse af de fællesskabsbestemmelser, der er omhandlet i direktivet.

44. Ud over retspraksis vedrørende direktivets artikel 17 er en anden dom, der vedrører direktivet, særlig vigtig for de foreliggende tvister. Domstolen har i Norbury Developments-dommen [26] anlagt følgende fortolkning af overgangsreglen i direktivets artikel 28, stk. 3, litra b), hvorefter medlemsstaterne fortsat kan fritage visse transaktioner fra moms: »Selv om [artikel 28, stk. 3, litra b),] udelukker, at der indføres nye afgiftsfritagelser, eller at rækkevidden af de gældende fritagelser udvides efter datoen for ikrafttrædelsen af det sjette direktiv, er den ikke til hinder for, at de begrænses [...]« [27]. En anden fortolkning ville have følgende uønskede konsekvens: »En medlemsstat kunne nemlig se sig tvunget til at opretholde samtlige de afgiftsfritagelser, der var gældende på datoen for vedtagelsen af sjette direktiv, selv om den både finder det muligt, hensigtsmæssigt og ønskeligt gradvis at gennemføre den ordning, der er fastlagt i direktivet på det pågældende område« [28].

23 — Punkt 26 i forslaget til afgørelse.

24 — Nævnt ovenfor i fodnote 11.

25 — Dette er i overensstemmelse med Domstolens tidligere praksis, dvs. dom af 5.12.1989, sag C-165/88, ORO Amsterdam Beheer og Concerto, Sml. s. 4081, vedrørende direktivets tidligere artikel 32, som for brugte genstande indeholdt en overgangsbestemmelse, der svarede til den i artikel 17, stk. 6, indeholdte.

26 — Nævnt ovenfor i fodnote 8.

27 — Præmis 19.

28 — Præmis 20.

Bemærkninger til tvisterne

Fortolkningen af direktivets artikel 17, stk. 6, andet afsnit

45. Jeg vil — til brug for en god forståelse af tvisterne — fremhæve visse spørgsmål, hvorom parterne er enige, og som jeg ikke mener tvisterne vedrører.

46. Det drejer sig for det første om den omstændighed, at en medlemsstat, når den gør brug af artikel 17, stk. 6, andet afsnit, alene kan vedtage bestemmelser, der begrænser retten til fradrag af moms, og det i allerhøjeste grad for så vidt som den nationale retsorden allerede indeholdt regler for fradraget på tidspunktet for direktivets ikrafttræden.

47. Desuden har mulighederne for at fravige fra momsfradraget som følge af direktivets beskaffenhed udtømmende karakter. Domstolen har i Lennartz-dommen [29] fastslået, at fradragsretten »finder [...] umiddelbart anvendelse på hele det afgiftsbeløb, der vedrører transaktioner [...] Da sådanne begrænsninger skal anvendes ensartet i alle medlemsstaterne, er undtagelser ikke tilladte, medmindre der er udtrykkelig hjemmel for dem i direktivet« [30].

48. Det bemærkes endelig, at tvisten begrænser sig til den situation, der er gældende til i dag, hvor Rådet mangler at vedtage de fællesskabsbestemmelser, der er omhandlet i artikel 17, stk. 6, første afsnit. Det bemærkes i denne forbindelse for fuldstændighedens skyld, at efter Domstolens faste praksis [31] finder den beføjelse, der er givet medlemsstaterne til at opretholde den lovgivning vedrørende undtagelsen fra fradragsretten, der var gældende, anvendelse indtil det øjeblik, hvor Rådet vedtager de bestemmelser, der er omhandlet i denne artikel, og det selv om den frist, der er fastsat i artikel 17, stk. 6, til at vedtage de nævnte foranstaltninger, for længst er overskredet.

49. Jeg kommer nu til den egentlige vurdering af tvisterne, der i korthed efter min mening vedrører fastlæggelsen af den manøvrefrihed, som artikel 17, stk. 6, andet afsnit, tildeler medlemsstaterne.

50. Jeg deler Kommissionens synspunkt om, at direktivets artikel 17, stk. 6, andet

29 — Nævnt ovenfor i fodnote 5.

30 — Præmis 27.

31 — Den er for nylig bekræftet i Royscot-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11. Jf. bl.a. punkt 24 i forslaget til afgørelse i denne sag.

afsnit, er en bestemmelse, der skal fortolkes restriktivt. Den udgør en undtagelse til det mål, som direktivet forfølger, dvs. indførelsen af et harmoniseret omsætningsafgiftssystem ved indførelsen af en merværdiafgift. Direktivet tager også sigte på en harmonisering af reglerne om fradrag som en del af dette system. En restriktiv fortolkning af fradragsretten kan ligeledes udledes af Lennartz-dommen [32]. Fradragsretten skal nemlig kunne finde anvendelse for alle transaktioner, der er belagt med moms, udelukkende med forbehold af de undtagelser, der udtrykkeligt er fastsat.

51. Disse faktorer berøres ikke af den omstændighed, at en medlemsstat, der benytter en undtagelse, der udtrykkeligt er fastsat i direktivet, har vide skønsbeføjelser. Denne er kun begrænset af det af Domstolen i Royscot-dommen [33] definerede, hvorefter anvendelsen af denne kompetence ikke må fratage direktivets ordning sit indhold [34].

52. Det spørgsmål, der først og fremmest rejser sig i nærværende sager, er, om de franske foranstaltninger ligger inden for anvendelsesområdet for artikel 17, stk. 6, andet afsnit. Det er kun, når det påvises, at en foranstaltning henhører under anvendelsesområdet, at man kan undersøge, om skønsbeføjelsen er blevet overskredet eller ej.

53. Jeg mener, at anvendelsesområdet begrænses på to måder. For det første er den kompetence, som medlemsstaterne har til at opretholde undtagelser i medfør af artikel 17, stk. 6, andet afsnit, begrænset til den situation, der er ment som værende midlertidig, og som er gældende, så længe Rådet ikke har vedtaget fællesskabsbestemmelser. Direktivet tager udgangspunkt i den forestilling, at disse bestemmelser skal være vedtaget inden fire år efter direktivets ikrafttræden. For det andet taler direktivet om opretholdelse af regler, der allerede var gældende i medlemsstaterne på tidspunktet for direktivets ikrafttræden.

54. Set kombineret fører disse faktorer til følgende vurdering af direktivets artikel 17, stk. 6, andet afsnit. Denne bestemmelse er ment som en midlertidig overgangsordning, der er nødvendig, fordi det, da direktivet trådte i kraft, endnu ikke var muligt at opnå det resultat, som direktivet forfulgte. Denne situation skyldes, at medlemsstaterne på dette tidspunkt endnu ikke var indstillet på fuldstændigt at erstatte de gældende bestemmelser med en harmoniseret ordning — hvilket i øvrigt kan have gode grunde. Den midlertidige karakter af denne overgangsordning understreges af den frist på fire år, som er omhandlet i artikel 17, stk. 6, første afsnit. Dette berøres ikke af den omstændighed, at det

32 — Nævnt ovenfor i fodnote 5.
33 — Nævnt ovenfor i fodnote 11.
34 — Jf. også punkt 40 i nærværende forslag til afgørelse.

efterfølgende — lang tid efter — har vist sig, at denne frist ikke har kunnet overholdes, og at det stadig tydeligvis ikke til dato er muligt fuldt ud at opnå det mål, som direktivet forfølger.

55. De foreliggende tvister vedrører i det væsentlige den betydning, som den midlertidige eller overgangsmæssige karakter af fravigelsen, der er omhandlet i artikel 17, stk. 6, andet afsnit, skal tillægges. Drejer det sig først og fremmest om en »standstill«-bestemmelse eller drejer det sig snarere en anden normal fravigelsesbestemmelse, som udviser sin virkning forskelligt i de forskellige medlemsstater alt afhængig af den nationale lovgivning, der var gældende den 1. januar 1979?

56. Jeg forstår parternes påstande vedrørende dette punkt som følger. Ifølge Kommissionen er karakteren af »standstill«-bestemmelsen vigtig. Bestemmelsen gør det muligt i en vis periode at opretholde nationale fravigelsesbestemmelser, der var gældende på tidspunktet for direktivets ikrafttræden. Den franske regering derimod baserer sig på karakteren af fravigelsesbestemmelse. Denne bestemmelse fastfryser den situation, der var gældende den 1. januar 1979. Det er situationen, der var gældende på dette tidspunkt, der afgør medlemsstaternes skønsbeføjelse. Alene en rådsbeslutning udstedt i overensstemmelse med artikel 17, stk. 6, første afsnit, kan mindske denne beføjelse.

57. Samlet deler jeg Kommissionens holdning om, at karakteren af »standstill«-bestemmelse er fremherskende. Som allerede bemærket ovenfor, var denne bestemmelse nødvendig, fordi det på tidspunktet for direktivets vedtagelse endnu ikke var muligt fuldt ud at opnå det mål, som direktivet forfulgte. Domstolen har i Ampafrance og Sanofi-dommen taget stilling til formålet i direktivets artikel 17[35]. Domstolen har i korte træk fundet, at fradragsretten er et grundlæggende princip i momssystemet, som skal finde ensartet anvendelse i samtlige medlemsstater.

58. Så snart en medlemsstat ophæver en national fravigelsesbestemmelse — der undtager ret til fradrag i overensstemmelse med artikel 17, stk. 6, andet afsnit — er dette formål opfyldt. Skattebyrden er således den samme inden for det omhandlede område i alle medlemsstaterne. En medlemsstat kan således ikke genindføre fravigelsesbestemmelsen på et senere tidspunkt. Den ville herved genindføre uligheden mellem medlemsstaternes lovgivninger begrundet i en legitimation, som rigtignok var gældende tidligere, men som i dag er ophørt.

59. Jeg vil dertil føje følgende argument. Det er ikke muligt at komme med en god grund, der kan berettige, hvorfor en medlemsstat og ikke de andre, i en situation, hvor medlemsstaternes lovgivning er (i mellemtiden er blevet) analog, faktisk kunne gøre brug af en undtagelse, der er omhandlet i direktivet. Den omstændighed,

35 — Nævnt ovenfor i fodnote 15.

at der førhen har været ulighed mellem medlemsstaterne, mener jeg ikke er relevant i et sådant tilfælde.

60. Følgende mellemliggende konklusion kan drages på nuværende tidspunkt: Så snart en medlemsstat har ophævet en national fravigelsesbestemmelse, kan den ikke længere inden for det omhandlede område gøre brug af overgangsbestemmelsen i artikel 17, stk. 6, andet afsnit, da den således går ud over anvendelsesområdet for denne bestemmelse. Hvordan det end forholder sig, er vi ikke stillet over for denne situation rent og skært i nogen af de to tvister, som optager os, fordi der ikke er sket fuldstændig ophævelse af en national fravigelsesbestemmelse i nogen af de to tilfælde.

61. Det skal nu undersøges, om den midlertidige overgangsordning også holder op med at finde anvendelse, hvis en medlemsstat ændrer den nationale fravigelsesbestemmelse eller delvist eller helt ophæver den. De to omhandlede tvister vedrører en sådan situation. Sag C-345/99 vedrører indførelsen af fradragsretten under en betingelse. Sag C-40/00 vedrørte i første omgang indførelsen af en delvis fradragsret, derefter ændringen af den tilladte procentsats for momsfradraget, og endelig den på ny fuldstændige undtagelse fra fradragsretten (tvistens egentlige genstand).

62. Som vi ved, er Kommissionen af den opfattelse, at en medlemsstat går ud over anvendelsesområdet for artikel 17, stk. 6, når den indfører en delvis eller betinget fradragsret.

63. Jeg mener ikke, at denne påstand på nogen måde er understøttet, hverken af selve bestemmelsens ordlyd eller af den retspraksis, der vedrører den. Karakteren af »standstill«-bestemmelse mener jeg ikke har til følge, at det pr. definition er umuligt, at medlemsstaterne, inden for de områder, hvor de har et valg mellem opretholdelsen eller ophævelsen af en undtagelse, kan bestemme at ophæve denne undtagelse delvist eller gradvist. Den, der kan det mere, kan som regel også det mindre.

64. Jeg henviser særligt i denne forbindelse til Norbury Developments-dommen [36], hvori Domstolen har understreget vigtigheden — set ud fra det formål, der skal opnås med direktivet — af, at en medlemsstat har mulighed for gradvist at anvende direktivet inden for det omhandlede område. Kommissionens argument om, at dette ræsonnement — der har fundet anvendelse ved direktivets artikel 28 — ikke finder anvendelse på direktivets artikel 17, overbeviser mig ikke. Disse to artikler indeholder en overgangsordning, der var nødvendig, fordi en fuldstændig harmonisering endnu ikke var mulig.

65. Jeg mener imidlertid, at situationen fremstår væsensforskelligt, hvis en med-

36 — Nævnt ovenfor i fodnote 8.

lemsstat på ny i videre omfang anvender en undtagelse, hvis anvendelse var begrænset på et tidspunkt af en lovbestemmelse. Jeg tænker her på den franske bestemmelse, der er genstand for sag C-40/00, hvor den delvise fradragsret er blevet erstattet af en fuldstændig undtagelse. Jeg er af den opfattelse, at artikel 17, stk. 6, andet afsnits karakter af »standstill«-bestemmelse indebærer, at muligheden for fravigelse er ophørt for så vidt angår den del, hvor undtagelsen fra fradragsretten er blevet ophævet. Vedrørende denne del kan man ikke længere tale om opretholdelse af en undtagelse. Den Franske Republik handler således uden for anvendelsesområdet for artikel 17, stk. 6, andet afsnit.

66. Jeg finder det i øvrigt vigtigt i sag C-40/00, at ændringen af den franske lovgivning ikke bringer os nærmere, men længere fra det mål, direktivet forfølger, dvs. indførelsen af et harmoniseret omsætningsafgiftssystem ved indførelsen af en merværdiafgift. En foranstaltning, som den i sagen omhandlede, som netop resulterer i en tilbagegang i harmoniseringsniveauet, er således i strid med direktivets formål og indhold. Det bemærkes, at i princippet »den, der kan det mere, kan også det mindre«, lå der et vigtigt argument for at tillade en gradvis eller delvis fjernelse af en undtagelse. Dette argument gør sig ikke gældende her.

67. Situationen er anderledes i sag C-345/99. Jeg mener, det følger af det foregående, at en betinget ophævelse af den nationale undtagelse henhører under anvendelsesområdet for artikel 17, stk. 6, andet afsnit. Derfor behandles nu spørgsmålet om, hvorvidt Den Franske Republik har holdt sig inden for den skønsbeføjelse, som fællesskabsretten giver.

68. Jeg baserer mig her på dommene i sagen Kommissionen mod Frankrig og Royscot-sagen [37]. Domstolen har i disse domme anerkendt, at de medlemsstater, der gjorde brug af en undtagelse fra fradragsretten for moms, havde en rimelig skønsbeføjelse. Brugen af en sådan skønsbeføjelse kan også indebære, at disse medlemsstater beslutter på et givent tidspunkt ikke længere at anvende undtagelsen delvist. Som det er anført i den sidstnævnte dom, er denne beføjelse i øvrigt ikke ubegrænset, og anvendelsen af den kan ikke fratage direktivets ordning sit indhold. Det er kun, hvis en foranstaltning ikke nærmer sig, men fjerner sig fra det mål, direktivet forfølger, at man kan sige, at den fratager direktivets ordning sit indhold.

69. Kommissionen har herudover understreget, at de franske foranstaltninger kunne føre til tilsvarende foranstaltninger fra andre medlemsstaters side, hvilket kunne bevirke, at konkurrencefordrejningen øges, og accepten af fællesskabsharmoniseringsforanstaltninger hindres, eller det eksisterende harmoniseringsniveau bringes i fare. Jeg deler ikke mere end den franske

37 — Nævnt ovenfor henholdsvis i fodnote 6 og 11.

regering Kommissionens bekymring, henset til den begrænsede rækkevidde af den i artikel 17, stk. 6, andet afsnit, omhandlede kompetence.

71. Kort sagt fører min analyse af artikel 17, stk. 6, andet afsnit, mig til foreløbigt at konkludere, at den foranstaltning, der er omhandlet i sag C-345/99, er tilladt efter direktivet, mens dette ikke er tilfældet med den foranstaltning, som er genstand for tvisten i sag C-40/00.

70. Sammenfattende skal jeg fremsætte følgende bemærkninger:

Andre spørgsmål i sag C-345/99

— Hvis en medlemsstat ophæver en undtagelsesforanstaltning, går den ud over anvendelsesområdet for artikel 17, stk. 6.

72. Kommissionens andre klagepunkter tager udgangspunkt i antagelsen om, at den franske foranstaltning skal vurderes i henhold til direktivets artikel 17, stk. 2. Jeg mener, at denne antagelse er forkert, som det fremgår af det foregående. Foranstaltningen skal i virkeligheden analyseres ud fra de kriterier, der er opstillet Royscot-dommen [38], hvorefter foranstaltningen ikke må fratage direktivets ordning sit indhold.

— En medlemsstat kan delvist ophæve en undtagelsesforanstaltning (sag C-345/99) på betingelse af, at den herved ikke fratager direktivets ordning sit indhold.

— I dette tilfælde går den ud over anvendelsesområdet for artikel 17, stk. 6, for så vidt angår den ophævede del.

73. Det kan tydeligvis ikke hævdes, mener jeg, at foranstaltningen har denne virkning. Jeg mener, at den fortolkning af den ordning, der er gældende, som den franske regering har givet, er rammende. Kravet om udelukkende anvendelse til køreundervisning er intet andet end en begrænsning af den kategori af transportmidler, der kan gøre brug af fradraget. Ved at anvende denne bestemmelse gør Den Franske Repu-

— I dette tilfælde er det således ikke tilladt medlemsstaten senere hen at genindføre en undtagelse (sag C-40/00) under anvendelse af artikel 17, stk. 6.

38 — Nævnt ovenfor i fodnote 11.

blik således intet andet end at ophæve undtagelsen for en afgrænset kategori af køretøjer, mens den opretholdes for andre køretøjer.

74. Selv efter at have undersøgt de andre klagepunkter konkluderer jeg i overensstemmelse med mit foreløbige forslag.

ning, dvs. beskyttelsen af miljøet. Den har med rette gjort gældende, at denne faktor også tillægges stor betydning i fællesskabsretten. Dette berøres ikke af den omstændighed, at nationale foranstaltninger, der har til formål at beskytte miljøet, ikke kan være i strid med fællesskabsrettens retsakter, som i dette tilfælde direktivets artikel 17, stk. 6. Jeg mener ikke i det foreliggende tilfælde, at spørgsmålet om, hvorvidt den nationale foranstaltning også kan være effektiv for miljøbeskyttelsen, er afgørende.

Andre spørgsmål i sag C-40/00

75. Det bemærkes derudover for fuldstændighedens skyld, at den franske lovgiver tidligere — i perioden før 1991[39] — har truffet foranstaltninger, der gradvist har ført til en nedsættelse af procentsatsen for momsfradraget. Da disse foranstaltninger ikke er genstand for nærværende tvist, begrænser jeg mig til at præcisere, at sådanne foranstaltninger har til formål, eller i det mindste til virkning, at man nærmer sig direktivets formål. Ud fra dette synspunkt adskiller de sig væsentligt fra den foranstaltning, der er genstand for denne tvist.

76. Den franske regering har fremhævet formålet med den omhandlede foranstalt-

77. For fuldstændighedens skyld bemærkes følgende. Kommissionen har stillet spørgsmålstegn ved, om foranstaltningen rent faktisk *kan* bidrage til miljøbeskyttelsen — henset til dens ringe omfang. Den franske regering har heroverfor gjort gældende, at foranstaltningen ikke står alene, men at den er en del af en samlet række foranstaltninger, der tager sigte på at bekæmpe luftforureningsproblemet. Det, der er dominerende for mig, er, at en tilgang, som den Franske Republik har anlagt, der har valgt at tage fat på miljøproblemet ved hjælp af en samlet række foranstaltninger, ikke i første omgang forekommer tvivlsom. Jeg kan således ikke følge Kommissionens argumentation på dette punkt. Jeg er imidlertid ikke mere overbevist af det, Den Franske Republik har gjort gældende. Selv om jeg generelt deler Den Franske Republiks synspunkt om, at en samlet række foranstaltninger kan udgøre et passende middel til løsning af miljøproblemerne, har den franske regering på ingen måde påvist, at den omtvistede ordning vedrørende momsfradrag udgør et uundværligt element i denne række af foranstaltninger.

39 — Som jeg tidligere har angivet, er procentsatsen for momsfradraget på ny blevet sat ned i løbet af dette år fra 80 til 50%.

78. Det sidste omtvistede punkt vedrører Kommissionens tavshed i en tidligere situation, dvs. ved ændringen af den franske skattelovgivning i 1991, da den tilladte fradragsprocentsats blev nedsat fra 80 til 50%. Som Kommissionen med rette har gjort gældende, har Domstolen i sin praksis fundet, at Kommissionen frit kan afgøre det tidspunkt, hvor den fremsender en åbningsskrivelse til en medlemsstat. Under de i sagen foreliggende omstændigheder kan den påståede tavshed fra Kommissionens side aldrig give den franske regering anledning til retmæssigt at antage, at dens adfærd er i overensstemmelse med fællesskabsretten. Dette berøres ikke af den omstændighed, at det fremgår af sagen, at det forekommer plausibelt, at den franske regering har informeret Kommissionen om de tidligere foranstaltninger.

79. Selv efter at have undersøgt disse andre klagepunkter konkluderer jeg i overensstemmelse med det foreløbige forslag.

Forslag til afgørelse

80. Henset til de faktiske omstændigheder, som jeg har gengivet ovenfor, foreslår jeg Domstolen at træffe følgende afgørelse.

Vedrørende sag C-345/99:

a) Den Franske Republik frifindes.

b) Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber betaler sagens omkostninger i medfør af procesreglementets artikel 69, stk. 2.

Vedrørende sag C-40/00:

a) Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 17, stk. 2 og 6, i Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, idet den fra den 1. januar 1998 har genindført en ordning med undtagelse af retten til fradrag af moms på dieselolie, der anvendes som brændstof til køretøjer.

b) Den Franske Republik betaler sagens omkostninger i medfør af procesreglementets artikel 69, stk. 2.