

61996C0043

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Jacobs fremsat den 13. november 1997. - Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber mod Den Franske Republik. - Merværdiafgift - Rådets sjette direktiv 77/388/EØF - Artikel 17, stk. 2 og 6 - Fradragsret - Undtagelser i henhold til nationale regler vedtaget forud for sjette direktiv. - Sag C-43/96.

Samling af Afgørelser 1998 side I-03903

Generaladvokatens forslag til afgørelse

1 I nærværende sag har Kommissionen i medfør af EF-traktatens artikel 169 anlagt sag mod Den Franske Republik med påstand om, at det fastslås, at Den Franske Republik har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til sjette momsdirektiv (1), navnlig bestemmelserne i artikel 17, stk. 2, idet den ikke indrømmer afgiftspligtig adgang til på visse betingelser at fradrage merværdiafgift (herefter »moms«) på transportmidler, der anvendes erhvervsmaessigt.

Relevante fællesskabsretlige bestemmelser

2 Det anføres i sjette direktivs artikel 17, stk. 2:

»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 ...«

3 Artikel 17, stk. 6, indeholder imidlertid følgende bestemmelse:

»Senest inden udløbet af en periode på fire år fra datoen for dette direktivs ikrafttræden fastsætter Raadet 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 erhvervsmaessig 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.«

4 Raadet har endnu ikke truffet afgørelse som forudsat i bestemmelsens første punktum.

De omhandlede franske bestemmelser

5 I artikel 237 i bilag II til den franske code général des impôts (lov om skatter og afgifter, herefter »CGI«) bestemmes:

»Der indroemmes ikke fradrag for motorkoeretoer og materiel af en hvilken som helst art, som er bestemt til transport af personer eller til blandet anvendelse, og som er anlaegsaktiver eller ikke er bestemt til videresalg som nye.«

6 Bortset fra visse undtagelser gaelder denne bestemmelse for cykler, motorcykler, motorkoeretoer til koersel paa vej, skibe, luftfartoejer og helikoptere. Den finder ikke anvendelse paa erhvervsmotorkoeretoer som f.eks. varevogne, lastbiler og traktorer. Helikoptere giver heller ikke ret til fradrag, selv om de anvendes til fotografering, reklame, uddannelse af piloter eller topografiske eller geodaetiske afbildninger (2).

7 Kommissionen har anfoert, at artikel 237 i bilag II til CGI, saaledes som bestemmelsen fortolkes og anvendes af de franske afgiftsmyndigheder, er uforenelig med sjette direktivs artikel 17, stk. 2, idet der ikke indroemmes afgiftspligtige fradragsret for moms paa goder, der er »selve redskabet eller genstanden« (»l'outil ou objet même«) for deres virksomhed. Herved begrænser Kommissionen genstanden for sagen til kun at angaa de tilfaelde, hvor de omhandlede goder »er saa noedvendige, at de er en absolut betingelse for udoevelsen af selve den erhvervsmaessige virksomhed«, i modsætning til tilfaelde, hvor goder »i vaesentlig grad bidrager til at lette udoevelsen af virksomheden«.

8 Som eksempel paa goder, der anvendes som egentligt redskab for en afgiftspligtigs virksomhed, har Kommissionen i staevningen naevnt en virksomhed, som anvender helikoptere til andet arbejde i luften end transport af personer. I aabningsskrivelsen af 6. september 1991 henviste Kommissionen ligeledes til en koereskole, hvis virksomhed omfatter brug af motorkoeretoer til koereundervisning. Kommissionen har imidlertid frafaldet klagepunkterne vedroerende dette spoergsmaal efter en aendring af den franske lovgivning (3), der indebaerer, at der nu indroemmes fradragsret for moms paa koeretoer, der udelukkende anvendes til koereundervisning.

9 Kommissionens paastand omfatter derimod ikke f.eks. koeretoer, som anvendes af en saelger eller en dyrlaege. Selv om koeretojerne i vaesentlig grad letter udoevelsen af de paagaeldendes virksomhed, kan saadanne goder efter Kommissionens opfattelse ikke anses for redskab for en virksomhed.

10 Den Franske Republik og Det Forenede Kongerige, som er indtraadt i sagen til stoette for Den Franske Republiks paastande, har anfoert, at det udtrykkeligt fremgaar af direktivets artikel 17, stk. 6, andet afsnit, at alle de franske bestemmelser kan opretholdes, idet de - saaledes som Kommissionen har erkendt - er vedtaget forud for sjette direktivs ikrafttraeden. Jeg deler denne opfattelse.

11 Kommissionen har anfoert, at Den Franske Republik anlaegger en fortolkning af bestemmelserne i artikel 17, stk. 6, andet afsnit, der ikke tager hensyn til deres sammenhaeng. Efter Kommissionens opfattelse er udtrykket »undtagelser« i artikel 17, stk. 6, andet afsnit, en sammenskrivning af udtrykket »udgifter, der ikke er af streng erhvervsmaessig karakter, [giver] ikke adgang til fradrag«, der anvendes i artikel 17, stk. 6, foerste afsnit, andet punktum. Udgifter vedroerende goder, som er selve genstanden for den afgiftspligtiges virksomhed, kan under ingen omstaendigheder anses for udgifter, der ikke er af streng erhvervsmaessig karakter, og kan derfor ikke vaere omfattet af de i andet afsnit omhandlede undtagelser.

12 Denne opfattelse er imidlertid forkert. Ifoelge artikel 17, stk. 6, foerste afsnit, foerste punktum, skal Raadet vedtage regler om, hvilke udgifter »der ikke giver ret til fradrag i merværdiafgiften«. I andet punktum tilfoejes: »Under alle omstaendigheder giver udgifter, der ikke er af streng

erhvervsmaessig karakter, som for eksempel udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repraesentation, ikke adgang til fradrag« (4). Det fremgaar saavel af ordlyden af som strukturen i dette afsnit, at det var forudsat, at Raadet skulle vedtage detaljerede regler om alle de former for udgifter, som ikke giver ret til fradrag, herunder - men ikke udelukkende - de udgifter, der ikke er af streng erhvervsmaessig karakter.

13 I henhold til artikel 17, stk. 6, andet afsnit, har medlemsstaterne, »indtil de ovenfor omhandlede regler traeder i kraft«, mulighed for at opretholde »alle de undtagelser«, som paa tidspunktet for sjette direktivs ikrafttraeden var gaeldende i henhold til deres nationale lovgivning. Det andet afsnit er saaledes ikke knyttet til andet punktum, men til foerste punktum i foerste afsnit: Medlemsstaterne har i henhold til andet afsnit ret til at opretholde alle undtagelserne paa de omraader, hvor Raadet i medfoer af foerste punktum i artikel 17, stk. 6, skal vedtage faelles regler.

14 Denne opfattelse er i overensstemmelse med forarbejderne til artikel 17, stk. 6. Kommissionen anfoerte i de bemaerkninger, der ledsagede dens forslag til Raadets sjette direktiv (5):

»Visse udgifter, selv inden for rammerne af virksomhedens normale drift, skal ligeledes tjene private formaal, og der kan ikke foretages en egentlig kontrol af opdelingen af disse udgifter mellem den 'erhvervsmaessige' del og den 'private' del« (6).

15 Artikel 17, stk. 6, i forslaget indeholdt derfor foelgende bestemmelse:

»Der gives ikke ret til fradrag for merværdiafgiften vedroerende

a) udgifter til logi, hotelophold, restaurantbesoeg, kost, drikkevarer, underholdning og personbefordring, naar de ikke afholdes af virksomheder, hvis hoved- eller biformaal er at udoeve saadan virksomhed

b) udgifter til luksusforbrug

c) udgifter til receptioner

...«

16 Det fremgaar saaledes klart heraf, at Kommissionen ved udfaerdigelsen af dette forslag ikke blot oenskede at tage hensyn til, at visse udgifter, som en afgiftspligtig person afholder, ikke er af streng erhvervsmaessig karakter, men ogsaa, at visse udgifter, selv om de afholdes som led i virksomhedens normale drift, er vanskelige at opdele i en erhvervsmaessig del og en privat del (7). Endvidere fremgaar det af en sammenligning af den foreslaaede ordlyd og den vedtagne ordlyd af artikel 17, stk. 6, at selv om medlemsstaterne ved vedtagelsen af sjette direktiv i det vaesentlige var enige for saa vidt angaar visse kategorier af udgifter, navnlig udgifter til luksusforbrug, underholdning og repraesentation, kunne der ikke opnaas enighed for saa vidt angaar reglerne om personbefordring.

17 De forslag, Kommissionen har stillet i medfoer af artikel 17, stk. 6, foerste punktum, giver yderligere vejledning med hensyn til, hvad Kommissionen selv ansaa for at falde inden for de spoergsmaal, som ved vedtagelsen af sjette direktiv blev udskudt til senere afgoerelse. Det forslag til Raadets tolvte direktiv, som Kommissionen fremsatte den 25. januar 1983 (8), indeholder - ud over regler, hvorefter der ikke gives ret til fradrag for afgiften vedroerende transportudgifter (9), udgifter til drikkevarer, kost og logi (10), udgifter til receptioner (11) og udgifter til underholdning og luksusforbrug (12) - detaljerede regler vedroerende transportmidler. I henhold til artikel 1, stk. 1, i forslaget skulle der ikke gives ret til fradrag for moms for »udgifter til erhvervelse, fremstilling, import, leasing eller leje, anvendelse, aendring, reparation og vedligeholdelse af personbiler, lystfartoejer, privatfly eller motorcykler«. Begrebet »personbiler« var defineret som »ethvert koeretoej (herunder enhver form for anhaenger), bortset fra saadanne, som i deres konstruktion og udstyr er

bestemt udelukkende til transport af varer eller til en anvendelse af industriel eller landbrugsmaessig karakter, eller som indeholder over ni siddepladser, foereren indbefattet«. I artikel 1, stk. 2, var der foreslaet undtagelser for transportmidler,

»a) der anvendes til personbefordring mod betaling

b) der anvendes til koereundervisning

c) der anvendes til udlejning

d) der indgaar i en virksomheds drift.«

18 Den 20. februar 1984 fremsatte Kommissionen et aendningsforslag (13), hvori reglerne vedroerende personbiler og motorcykler var aendret. I henhold til et nyt stk. 1a, som var indsat i artikel 1, skulle medlemsstaterne begrænse fradragsretten til kun at gælde en del af momsen vedroerende disse goder. Endvidere foreslog Kommissionen, der blev indsat en ny artikel 3a med foelgende indhold:

»For saa vidt angaar de i artikel 1, 2 og 3 opregnede udgifter, kan den afgiftspligtige person, saafremt han godtgoer, at det drejer sig om udgifter af rent erhvervsmaessig karakter, anmode om anvendelse af artikel 17, stk. 2, i direktiv 77/388/EOEF.

Medlemsstaterne opretholder eller indfoerer bestemmelser om efterfoelgende kontrol med henblik paa at sikre, at disse udgifter er af rent erhvervsmaessig karakter.«

19 Med de forslag, som Kommissionen fremsatte i medfoer af foerste punktum i artikel 17, stk. 6 (og som nu er trukket tilbage efter vedvarende uenighed i Raadet), var det saaledes tilsigtet, at der skulle vedtages faelles regler om begrænsninger i retten til at fradrage indgaaende afgift for saa vidt angaar transportmidler generelt og om rækkevidden af de undtagelser, der skulle gælde for visse former for virksomhed, som f.eks. koereskoler eller biludlejningsfirmaer, eller mere generelt for afgiftspligtige, som kunne paavise, at goderne kun blev anvendt erhvervsmaessigt. Med andre ord vedroerte forslagene præcist de spoergsmaal, som rejses i naervaerende sag.

20 Under sagens behandling har Kommissionen understreget, hvilken alvorlig indvirkning paa momssystemet det vil have, saafremt der findes regler, hvorefter der ikke gives fradragsret for saa vidt angaar transportmidler til personbefordring. Kommissionen har anfoert, at Den Franske Republik ikke har godtgjort, af hvilken grund det er noedvendigt at have saerlige regler for koeretoer og andre transportmidler, og at de franske regler ikke staar i rimeligt forhold til formaalet, der bestaar i at forebygge risikoen for svig. De tilfaelde, hvor saadanne goder anvendes til privat brug, kan reguleres paa normal maade, dvs. enten ved en regulering af den afgiftspligtiges fradrag i den indgaaende afgift i henhold til artikel 17 og 19 eller ved at paalaegge afgift i forbindelse med det endelige forbrug som omhandlet i artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2.

21 Efter min opfattelse er det ikke nødvendigt, at Den Franske Republik under nærværende sag redegør for, af hvilke grunde de omhandlede regler findes. Som anført fremgår det klart af såvel ordlyden af som forarbejderne til artikel 17, stk. 6, og de forslag, Kommissionen har fremsat i henhold til bestemmelsens første punktum, at der ikke på nuværende tidspunkt findes fælles regler om fradrag for moms på transportmidler til personbefordring, og indtil der er fastsat sådanne regler, kan medlemsstaterne opretholde alle de undtagelser på dette område, som de anvendte på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden. I modsætning til, hvad Kommissionen synes at mene, tillægges medlemsstaterne ved artikel 17, stk. 6, ikke kun kompetence til at opretholde foranstaltninger til bekæmpelse af svig, som er undergivet retslig efterprøvelse for så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt de er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet.

22 Under alle omstændigheder finder jeg det ikke overraskende, at visse medlemsstater mener, at der bør gælde særlige regler for transportmidler til personbefordring. Som Kommissionen selv har anført i bemærkningerne til sit forslag til sjette direktiv, er det særlig vanskeligt at kontrollere, om sådanne goder anvendes til privat brug. Med hensyn til luksuskoeretojer kan det endvidere vise sig umuligt at holde det endelige forbrug og de erhvervsmaessige elementer adskilt. Hertil kommer, at disse goder meget høje værdi tilskynder til, at de anvendes privat, uden at dette angives. Ud fra lignende hensyn har visse medlemsstater også begrænset adgangen til fradrag for udgifter vedrørende motorkoeretojer ved indkomst- og selskabsbeskatningen (14).

23 Under alle omstændigheder er det beklageligt, at Rådet ikke har kunnet nå frem til en aftale. Som Kommissionen har anført i retsmedet på en prisværdig klar måde, er regler, hvorefter afgiftspligtige personer afskæres fra at fradrage moms på så vigtige kategorier af udgifter, en væsentlig hindring for, at momssystemet kan fungere, og til skade for neutraliteten heri. Endvidere tvivler jeg på, at risikoen for skattesvig kan begrunde, at sådanne goder holdes helt uden for fradragsreglerne.

24 Det er imidlertid lige så klart, at problemet kræver en lovgivningsmæssig løsning. Dette bekræftes fuldt ud af svagheden i det kriterium, Kommissionen har foreslået i denne sag. Det forhold, at et transportmiddel til personbefordring er »selve redskabet for virksomheden«, udelukker ikke, at der kan forekomme skattesvig, eller at der ikke sker beskatning i forbindelse med det endelige forbrug. Modsat kan et transportmiddel, som ikke er »selve redskabet for virksomheden«, være nødvendigt for virksomheden, således som det fremgår af Kommissionens eksempler på, hvilke tilfælde der ikke er omfattet af nærværende sag, nemlig motorkoeretojer, som anvendes af sælgere eller dyrlæger i landområder. Det kriterium, Kommissionen har foreslået Domstolen i denne sag, og som er - og måske nødvendigvis må være - meget enkelt, står i kontrast til den række af mere udbyggede regler, som den har foreslået i forbindelse med forslaget til tolvte direktiv. Under alle omstændigheder er det klart, at som Den Franske Republik og Det Forenede Kongerige har anført, er der ikke grundlag for det her foreslåede kriterium i sjette direktiv.

25 I modsætning til, hvad Kommissionen har anført, er det ikke min opfattelse, at den kan hente støtte i mine bemærkninger i punkt 78 og 69 i forslaget til afgørelse i Lennartz-dommen (15). Som Det Forenede Kongerige har anført, udtalte jeg alene i dette forslag til afgørelse, at artikel 17, stk. 6, ikke tillader en generel undtagelse som f.eks. en regel, hvorefter goder behandles, som om de fuldt ud har været anvendt til privat brug, naar de kun i meget begrænset omfang har været anvendt til erhvervsvirksomhed. Med henvisning til forslaget til sjette direktiv og forslaget til tolvte direktiv udtalte jeg, at de foranstaltninger, som falder inden for det sidste punktum i artikel 17, stk. 6, er foranstaltninger vedrørende særlige kategorier af goder, som f.eks. motorkøretøjer, hvis anvendelse til erhvervsmaessige formaal er vanskelig at kontrollere. De i denne sag omhandlede franske bestemmelser falder klart inden for denne kategori.

Forslag til afgørelse

26 Det er saaledes min opfattelse, at Domstolen bør

1) frifinde Den Franske Republik

2) pålægge Kommissionen at betale sagens omkostninger.

(1) - Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«.

(2) - De franske afgiftsmyndigheders generelle vejledning (serie 3 C A, afdeling D, s. 1532 og 1533, ajourført pr. 1.5.1990), der er fremlagt som bilag til Den Franske Republiks svarskrift.

(3) - Artikel 237f A i CGI, som er indført ved artikel 13 i lov af 26.7.1991.

(4) - Naar henses til de øvrige sprogversioner, er det min opfattelse, at udtrykket »in no circumstances« i den engelske version skal forstås i betydningen »not in any event«, jf. f.eks. den tyske version (»auf jeden Fall«), den franske version (»en tout état de cause«), den italienske version (»comunque«) og den nederlandske version (»in elk geval«).

(5) - Bulletin for De Europæiske Fællesskaber, Supplement 11/73. O.a.: Supplement 11/73 foreligger ikke på dansk, og de følgende citater herfra er derfor oversat af Domstolen.

(6) - A.st., s. 19.

(7) - Jf. i samme retning anden betragtning til forslaget til Raadets tolvte direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: udgifter, der ikke giver ret til fradrag i merværdiafgiften, KOM(82) 87 endelig udg., EFT 1983 C 37, s. 8.

(8) - Nævnt ovenfor i fodnote 7.

(9) - Artikel 2.

(10) - Artikel 3.

(11) - Artikel 4.

(12) - Artikel 5.

(13) - KOM(84) 84 endelig udg., EFT C 56, s. 7.

(14) - Jf. f.eks. for saa vidt angaar Frankrig Francis Lefebvre: *Fiscal 1996*, s. 162, 163 og 309, og for saa vidt angaar Det Forenede Kongerige Butterworths: *UK Tax Guide, 1995-1996*, s. 479 og 480.

(15) - Dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Sml. I, s. 3795.