

|

61988C0050

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Jacobs fremsat den 2. marts 1989. - HEINZ KUEHNE
MOD FINANZAMT MUENCHEN III. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE:
FINANZGERICHT MUENCHEN - TYSKLAND. - MOMS - BESKATNING AF PRIVAT BRUG AF
FIRMABIL ERHVERVET SOM BRUGTVOGN UDEN RET TIL FRADRAG AF DEN RESTERENDE
DEL AF MOMSEN. - SAG 50/88.

Samling af Afgørelser 1989 side 01925

Generaladvokatens forslag til afgørelse

++++

Hoeje Domstol .

1 . I denne sag har Domstolen faaet forelagt en anmodning om en praejudiciel afgoerelse vedroerende fortolkningen af sjette momsdirektiv (Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17 . maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaerdiafgiftssystem : ensartet beregningsgrundlag, EFT L 145, s . 1). Sagen vedroerer afgiftsbehandling af en firmabil i det omfang, virksomhedens indehaver har anvendt den til privat brug . Vanskeligheden bestaar i, at der er tale om en brugtvogn koebt af en ikke-momspligtig privatperson .

2 . Sjette momsdirektivs artikel 2 lyder saaledes :

"Mervaerdiafgift paalaegges :

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

2 . Indfoersel af goder ."

Direktivets artikel 6 bestemmer bl . a .:

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

...

2 . Foelgende sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag :

a) anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale eller i oevrigt til virksomheden uvedkommende formaal,

saafremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften;

b) ...

Medlemsstaterne kan fravige bestemmelserne i dette stykke, saafremt en saadan undtagelse ikke giver anledning til konkurrencefordrejning ."

3 . Direktivets artikel 11, punkt A, stk . 1, litra c), der definerer beskatningsgrundlaget, bestemmer : "Beskatningsgrundlaget er : ... ved de i artikel 6, stk . 2, omhandlede transaktioner, de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen ".

4 . For saa vidt angaar Forbundsrepublikken Tyskland, skulle sjette direktiv gennemfoeres senest den 1 . januar 1979 (artikel 1, som aendret ved direktiv 78/583/EOEF, EFT 1978 L 194, s . 16).

5 . Artikel 1, stk . 1, nr . 2, litra b), i Umsatzsteuergesetz 1980 (lov om omsætningsafgift - herefter benævnt "UStG ") bestemmer under overskriften "afgiftspligtige transaktioner ": "Der svares afgift af foelgende transaktioner : ... Eget forbrug paa det geografiske afgiftsomraade . Der foreligger eget forbrug, naar en erhvervsdrivende ... inden for rammerne af sin virksomhed udfoerer andre ydelser af den i §3, stk . 9, nævnte art til formaal, der ligger uden for hans virksomhed ". §3, stk . 9, bestemmer under overskriften "Levering af goder, andre ydelser ": "Ved andre ydelser forstaas ydelser, der ikke kan betegnes som levering af goder ".

6 . Det bemaerkes, at bestemmelserne i UStG' s §1, stk . 1, nr . 2, litra b), i det vaesentlige er identiske med direktivets artikel 6, stk . 2, litra a), paa én undtagelse naer . Ifoelge direktivet er det en forudsætning for opkraevning af afgift, at de paagaeldende goder har givet ret til fradrag af merværdiafgiften, mens den tyske lov ikke indeholder en tilsvarende bestemmelse .

7 . Advokat Heinz Kuehne, sagsoegeren i hovedsagen, er advokat . Han havde koebt en brugtvogn af en ikke-afgiftspligtig privatperson . Sagsoegeren havde dels anvendt bilen som firmabil, dels til privat brug . Finanzamt Muenchen III, sagsoegte i hovedsagen, medregnede ved fastsaettelsen af omsætningsafgiften for sagsoegerens advokatvirksomhed i 1981 den private anvendelse af firmabilen . Kuehne indgav en klage over afgiftsansaettelsen, som blev delvis imoedekommet, idet Finanzamt ansatte den private anvendelse af firmabilen til 25% i stedet for 40% og nedsatte afgiften tilsvarende . Da sagsoegeren herudover ikke fik medhold i sin klage, anlagde han sag til proevelse af afgørelsen . Han gjorde gaeldende, at der for privat brug af firmabil kun skal svares afgift af de rene driftsomkostninger, men derimod ikke af afskrivningen, idet bilen var koebt hos en privatperson, der ikke kunne udstede en faktura til sagsoegeren, som kunne danne grundlag for fradrag af den indgaaende moms . I det omfang der igen skulle svares afgift af den til den private brug svarende afskrivning i form af beskatning af privat brug, ville der i strid med systemet blive opkraevet dobbelt omsætningsafgift .

8 . For at tage stilling til hovedsagen har Finanzgericht Muenchen ved kendelse af 9 . december 1987, registreret paa Domstolens Justitskontor den 16 . februar 1988, anmodet Domstolen om en praejudiciel afgørelse af foelgende spoergsmaal :

"I - Hvorledes skal artikel 6, stk . 2, i Raadets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter fortolkes?

1) Gaelder det i henhold til betingelsesbisaetningen 'saafremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften',

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

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

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

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

3) Såfremt spørgsmål 2) besvares benægtende,

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

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

II - Såfremt spørgsmål 3) a) besvares bekræftende,

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

Såfremt spørgsmål 1) besvares bekræftende,

2) kan en afgiftspligtig person da over for de retter, der i Forbundsrepublikken Tyskland har kompetence i afgifts - og skattesager, påberåbe sig sjette momsdirektivs artikel 6, stk . 2, første punktum, litra a), som fortolket af Domstolen?

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

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

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

en national lovgivning, som indebaerer dobbeltbeskatning, er uforenelig med sjette direktiv .

10 . Den portugisiske regering har derimod gjort gaeldende, at hovedreglen ifoelge sjette direktiv er, at der ikke kan foretages fradrag, naar der ikke foreligger en afgiftspligtig transaktion, saaledes som det er tilfaeldet, naar der er tale om goder koebt af en ikke-afgiftspligtig . Argumentet stoettes i det vaesentlige paa den opfattelse, at begrebet fradragsret ikke opstaar i dette tilfaelde, og at denne fortolkning i visse tilfaelde i virkeligheden foerer til "skjult beskatning", uanset at der herved sker dobbeltbeskatning i strid med aanden i mervaerdiafgiftssystemet . Det er det system, der er indfoert ved sjette direktiv, navnlig artikel 17, stk . 2, og direktivet har ikke taget stilling til skjult beskatning . At hovedreglen er som naevnt ovenfor, stoettes af det forhold, at man fandt det noedvendigt at behandle brugte genstande i et saerskilt direktiv . Forbundsrepublikken Tysklands regering, som ikke har indgivet skriftlige indlaeg til Domstolen, men som var repraesenteret under retsmoedet, har udtrykkeligt tilsluttet sig den portugisiske regerings synspunkt og gjort gaeldende, at selv om en beskatning som den her omhandlede giver anledning til dobbeltbeskatning i strid med mervaerdiafgiftssystemet, maa denne dobbeltbeskatning indtil videre accepteres, da Faelllesskabets mervaerdiafgiftssystem endnu ikke er fuldt harmoniseret .

11 . Det skal foerst fastslaas, at selv om den her anfaegtede afgift er knyttet til en bil, opkraeves den ikke ved levering af goder, men af ydelser i form af privat brug af en firmabil i ikke-erhvervsmaessigt oejemed . Udtrykket "anvendelse af bilen" er en praktisk betegnelse for ydelsens art, idet artikel 6, stk . 2, litra a), udtrykkeligt bruger udtrykket "anvendelsen af et gode " . For det andet kan afgiften i virkeligheden ikke knyttes til nogen transaktion, idet virksomheden ikke har haft nogen fortjeneste, der har ikke fundet nogen betaling sted, og der er ikke udstedt nogen faktura . Ifoelge saavel direktivet som den tyske lov kan der kun ved analogi tales om ydelse . Direktivets artikel 6, stk . 2, indledes saaledes : "Foelgende sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag " . Denne bestemmelse skal forhindre, at en afgiftspligtig, som har fradraget den indgaaende afgift for et gode, af denne grund kan tilbyde godet afgiftsfrit til en endelig forbruger . I motiverne, som ledsagede forslaget til sjette direktiv (org . ref . : Bulletin des Communautés Européennes Supplément 11/73, s . 11), hedder det vedroerende denne bestemmelse "for at undgaa dobbeltbeskatning opkraeves der kun afgift af det anvendte gode, hvis det har givet ret til fradrag af indgaaende afgift ." (1)

12 . Direktivets artikel 6, stk . 2, litra a), finder kun anvendelse, "saafremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af mervaerdiafgiften " . Naar en ydelse som anvendelsen af en bil praesteres af en afgiftspligtig, som paa normal vis har koebt bilen af en anden afgiftspligtig, er momsen inkluderet i koebsprisen og kan fradrages af koeberen, og den i artikel 6, stk . 2, litra a) fastsatte betingelse er saaledes opfyldt . Der skal i saa fald svares afgift af anvendelsen af bilen . Der opstaar imidlertid det spoersmaal, om betingelsen er opfyldt, naar den indgaaende moms ikke kan fradrages, fordi det paagaeldende gode er koebt brugt af en ikke-afgiftspligtig . Det er netop dette problem, der rejses i det foerste praejudicielle spoergsmaal .

13 . Efter min opfattelse betegner udtrykket "mervaerdiafgiften", der anvendes i saetningen : "saafremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af mervaerdiafgiften", den mervaerdiafgift, som er opkraevet i de forskellige handelsled, og som indgaar i godets pris . Udtrykket "fradrag" i samme saetning skal laeses i lyset af sjette direktivs bestemmelser om fradrag i afsnit XI (artiklerne 17-20); artikel 6, stk . 2, litra a), skal derfor forstaas saaledes :

"Saafremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af mervaerdiafgiften, jfr . naervaerende direktivs artikler 17 og 18 " . I sagen Rompelman mod Minister van Financiën, sag 268/83, Sml . 1985, s . 655, har Domstolen i praemis 19 udtalt : "... fradragsordningen tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den afgift, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al oekonomisk virksomhed . Det faelles mervaerdiafgiftssystem sikrer saaledes, at afgiftsbyrden er fuldstaendig neutral over for enhver oekonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formaal eller resultater, forudsat at en saadan virksomhed i sig selv er momspligtig " . Der maa laegges

vaegt paa saetningen : "saafremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften" i artikel 6, stk . 2, litra a), der maa fortolkes i lyset af dette formaal; jeg vil derfor tilbagevise den tyske regerings argument, hvorefter beskattningen ikke er afhaengig af, om der er mulighed for fradrag eller ikke . Den portugisiske regering har - hvis jeg har forstaaet det rigtigt - anfoert, at fra det tidspunkt, da godet er videresolgt til en ikke-afgiftspligtig, falder forholdet helt uden for artikel 17's anvendelsesomraade, idet transaktionen pr . definition ikke er en afgiftspligtig transaktion, og betingelsen for fradrag, jfr . artikel 6, stk . 2, litra a), derfor er irrelevant . Jeg kan ikke tilslutte mig dette argument, da en saadan fortolkning i vaesentlig grad ville begraense artikel 6's anvendelsesomraade, hvilket der ikke er grundlag for ifoelge ordlyden, idet udtrykket "fuldt eller delvis fradrag" i artikel 6, stk . 2, litra a), har en vid betydning og ikke har til formaal at udelukke nogen form for transaktion . Efter min opfattelse boer artiklerne 17 og 18, rigtigt fortolket, anvendes, og problemet bestaar i at afgoere, om den paagaeldende transaktion (koeb af en brugt bil fra en ikke-afgiftspligtig) i henhold til disse bestemmelser har givet ret til fradrag eller ikke . Ifoelge artikel 17, stk . 2, er den afgiftspligtige berettiget til bl . a . at fradrage den merværdiafgift, som er erlagt for goder "der er eller vil blive leveret ham ... af en anden afgiftspligtig person " . Der bestaar imidlertid ikke fradragsret for goder, der er leveret af en ikke-afgiftspligtig, som f . eks . en brugt bil koebt fra en privatperson . For at kunne udoeve sin fradragsret skal den afgiftspligtige yderligere i henhold til artikel 18, stk . 1, litra a), vaere i besiddelse af en faktura udstedt i overensstemmelse med artikel 22, stk . 3 . Den nationale ret har fastslaaet, at den afgiftspligtige i den foreliggende sag ikke kunne opnaa en saadan faktura for den paagaeldende bil . Foelgelig kan merværdiafgiften for en bil som den her omhandlede ikke fradrages .

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

15 . Til forskel fra mere simple goder kan en bil kun anvendes ved haelp af braendstof og smøremidler; den skal ligeledes regelmaessigt repareres og vedligeholdes . Saafremt det antages, at den moms, der belaster braendstof og smøremidler samt reparationer og vedligeholdelse m . m . af bilen, kan fradrages, skal det yderligere afgoeres, om det betyder, at den afgift, der belaster selve bilen kan goeres til genstand for "delvis fradrag", jfr . artikel 6, stk . 2, litra a), saaledes at anvendelsen af selve vognen falder ind under merværdiafgiftens anvendelsesomraade i henhold til denne bestemmelse (spoergsmaal I . 2).

16 . Selv om det ikke anfoeres direkte som et faktum i forelaeggelseskendelsen, fremgaar det indirekte, og det er under alle omstaendigheder hoejest sandsynligt, at de forskellige goder og ydelser, der er leveret i forbindelse med bilens drift, i modsætning til selve bilen er erhvervet fra afgiftspligtige, som var i stand til at udstede fakturaer, der muliggjorde fradrag af indgaaende moms . I dette tilfaelde var betingelsen "fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften" opfyldt, for saa vidt angaar disse transaktioner, saaledes at der ganske vist ikke skulle svares afgift af selve anvendelsen af bilen, men derimod af goder og tjenesteydelser i forbindelse med bilens drift, jfr . artikel 6, stk . 2, litra a), medmindre disse transaktioner er omfattet af artikel 5, stk . 6, hvorefter der heraf svares afgift som ved levering af goder, idet der stilles et tilsvarende krav med hensyn til fradragsret .

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

18 . Hvis det paa baggrund heraf kan fastslaas, at selve anvendelsen af bilen ikke er afgiftspligtig i henhold til direktivet, og at der kun skal svares afgift af levering af goder og tjenesteydelser i forbindelse med bilens drift, for hvilke den afgiftspligtige havde ret til at fradrage indgaaende moms, ville man loese problemet vedroerende afgift af privat brug paa en maade, som hverken indebaerer kumulativ opkraevning af merværdiafgift eller et endeligt forbrug, for hvilket der ikke er svaret afgift . Et saadant resultat ville derfor vaere i fuld overensstemmelse med systemet .

19 . Herefter opstaar spoergsmaalet om virkningen af artikel 6, stk . 2, andet punktum, hvorefter "medlemsstaterne kan fravige bestemmelserne i dette stykke, saafremt en saadan undtagelse ikke giver anledning til konkurrencefordrejning" (der er genstand for spoergsmaal I . 3). Den forelaeggende ret har rejst tvivl om, hvorvidt denne bestemmelse bemyndiger den paagaeldende medlemsstats lovgiver til at indfoere undtagelser til fordel for den afgiftspligtige alene ved helt eller delvis at give afkald paa beskatning af anvendelsen af goder, jfr . artikel 6, stk . 2, litra a), eller om bestemmelsen ogsaa giver mulighed for undtagelser til skade for den afgiftspligtige derved, at den tillader beskatning af en saadan anvendelse, uanset om de paagaeldende goder har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften .

20 . Da der her er tale om en undtagelse, skal artikel 6, stk . 2, andet punktum, efter min opfattelse fortolkes snaevært, ligesom direktivets harmoniseringsformaal kraever, at den medlemsstaten tildelte kompetence til at fastsaette undtagelser ogsaa skal fortolkes indskraenkende (Profant, sag 249/84, Sml . 1985, s . 3237, navnlig s . 3257-3258, herunder praemis 25). Man maa derfor anvende den snaevreste af de to af den nationale ret foreslaaede fortolkninger, nemlig at medlemsstaterne ganske vist har kompetence til at fravige bestemmelserne, men kun ved at undlade at opkraeve afgift af anvendelsen af goder, jfr . artikel 6, stk . 2, litra a) .

21 . Selv om artikel 6, stk . 2, andet punktum, fortolkes saaledes, at bestemmelsen bemyndiger medlemsstaterne til at opkraeve afgift i henhold til artikel 6, stk . 2, litra a), uanset om det anvendte gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften, kraeves det dog fortsat, at en saadan beskatning "ikke giver anledning til konkurrencefordrejning " . I denne forbindelse har Domstolen fastslaet (Kommissionen mod Nederlandene, sag 16/84, Sml . 1985, s . 2355, 2371, praemis 18, og Kommissionen mod Irland, sag 17/84, Sml . 1985, s . 2375, 2380, praemis 14): "af brugte genstande, som igen bringes i omsaetning, svares der saaledes afgift endnu engang, mens de brugte genstande, som omsaettes direkte mellem forbrugere, fortsat udelukkende belastes af den afgift, der svares ved det foerste salg til en forbruger, som ikke er afgiftspligtig . Navnlig ved en hoej momssats kan denne forskelsbehandling medfoere en konkurrenceforvridning mellem direkte salg fra forbruger til forbruger og transaktioner via de normale salgskanaler, hvilket saaledes er til skade for brancher med en stor omsaetning af brugte genstande herunder navnlig bilhandelen ." Ud fra denne opfattelse af konkurrenceforvridning vil en medlemsstat fordreje konkurrencen, saafremt den fraviger den i artikel 6, stk . 2, litra a), fastsatte betingelse for fradragsretten ved at opkraeve afgift af brugte goder, for hvilke der ikke kunne fradrages moms . Jeg mener derfor, at den i artikel 6, stk . 2, andet punktum, fastsatte betingelse er til hinder for, at medlemsstaterne opkraever afgift af anvendelsen af et gode, jfr . artikel 6, stk . 2, litra a), saafremt godet er koebt brugt fra en ikke-afgiftspligtig .

22 . For saa vidt angaar brugte genstande, maa man ogsaa se paa virkningen af artikel 32, selv om den nationale ret ikke har naevnt denne bestemmelse . Tilsyneladende kunne Raadet, da det vedtog sjette direktiv, ikke naa til enighed om en afgiftsordning for brugte genstande; Kommissionens forslag om en saadan ordning kendes og forklares i De Europaeiske

Faelllesskabers Bulletin, supplement 11/73, s . 24-25 og s . 51 . For saa vidt angaar brugte goder, bestemmer direktivets artikel 32 :

"Raadet vedtager inden 31 . december 1977 med enstemmighed paa forslag af Kommissionen Faelllesskabets afgiftsordning for brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samleobjekter

*.
Indtil ivaerksaettelsen af den naevnte faelllesskabsordning kan de medlemsstater, som ved dette direktivs ikrafttraeden anvender en saerordning paa det ovennaevnte omraade, opretholde denne ordning ."*

23 . Raadet har dog ikke udstedt et direktiv vedroerende brugte genstande, selv om Kommissionen fremsatte et forslag i januar 1978 (EFT 1978 C 26, s . 2), som blev aendret i 1979 (EFT 1979 C 136, s . 8) og tilsyneladende trukket tilbage i november 1987 . Kommissionen har for nylig udarbejdet et nyt forslag til direktiv paa dette omraade (EFT 1989 C 76, s . 10). For naevaerende er faelllesskabsreglerne vedroerende momsbehandling af brugte genstande saaledes fortsat ufuldstaendige .

24 . Den eventuelle virkning af artikel 32 kan opfattes paa tre forskellige maader . Det kan for det foerste haeves, at brugte genstande er et lukket omraade, der helt falder uden for sjette direktivs anvendelsesomraade . Ordlyden af artikel 32 stoetter imidlertid ikke en saadan opfattelse . Faelllesskabslovgiver opfordres blot til at fastsaette en faelllesskabsordning for saadanne genstande . At udlede heraf, at brugte genstande derfor falder uden for direktivets anvendelsesomraade, indtil den nye ordning fastsaettes, indebaerer en risiko for, at direktivet delvis bliver virkningsloest, navnlig naar faelllesskabslovgiver som her forbliver passiv laenge efter udloebet af den fastsatte frist . En bedre loesning, der i hoejere grad er i overensstemmelse med den tilsigtede virkning af direktivet, bestaar i - alene med forbehold af artikel 32, stk . 2, som jeg senere skal vende tilbage til - at direktivet finder anvendelse paa brugte genstande, saa vidt som bestemmelserne overhovedet kan anvendes, indtil faelllesskabslovgiver fastsaetter en afgiftsordning for brugte genstande . Ud fra dette synspunkt er artikel 32, stk . 1, helt uden betydning for sager vedroerende brugte genstande .

25 . For det andet kan man forestille sig, at artikel 32 kan anvendes i tilfaelde, hvor der er tale om levering af brugte genstande, men ikke, naar der er tale om tjenesteydelser, hvorfor bestemmelsen ikke finde anvendelse i den foreliggende sag . Saavel Kommissionen som den tyske regering har forfaegtet dette synspunkt . Det falder i traad med den omstaendighed, at forslaget af 1978 og aendringen af 1979 samt Kommissionens sidste forslag til et direktiv om afgifter af brugte genstande alene vedroerer levering af goder og ikke tjenesteydelser . Jeg finder det dog ikke fornoedent at tage endelig stilling til dette argument .

26 . For det tredje har Raadet, som allerede naevnt, endnu ikke opfyldt forpligtelsen til at fastsaette en afgiftsordning for brugte genstande, jfr . artikel 32, stk . 1 . Foelgelig gaelder det fortsat i henhold til artikel 32, stk . 2, at "medlemsstater, som ved dette direktivs ikrafttraeden anvender en saerordning paa det ovennaevnte omraade, ((kan)) opretholde denne ordning"; og man kan rejse det spoergsmaal, om regler som de her omhandlede tyske regler kan betragtes som en "saerordning" i denne bestemmelses forstand . Hverken §1, stk . 1, nr . 2, litra b), eller §3, stk . 9, i den tyske momslov henviser udtrykkeligt til brugte genstande . Disse bestemmelser er helt generelle . Selv ved en anstrengt fortolkning er det umuligt at opfatte en national lovbestemmelse, der er affattet i helt generelle vendinger uden saerlig henvisning til brugte genstande, som en "saerordning" for brugte genstande . Efter min opfattelse kan saadanne bestemmelser derfor ikke godkendes som "saerordning" i artikel 32' s forstand . Ud fra dette synspunkt er det uden betydning, om de tyske bestemmelser var gaeldende ved sjette direktivs "ikrafttraeden " .

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

28 . Naar henses til min foreslaaede besvarelse af spoergsmaal I . er det noedvendigt at behandle spoergsmaal II . Det er ikke muligt under en praejudiciel sag at besvare spoergsmaal II . 1) vedroerende den tyske lovgivnings forenelighed med faellesskabsretten, saaledes som spoergsmaalet er formuleret . Saadanne spoergsmaal kan goeres til genstand for en traktatbrudssag i henhold til EOEf-Traktatens artikel 169, mens Domstolen ifoelge artikel 177 alene har kompetence til at udtale sig om fortolkningen eller gyldigheden af den paagaeldende faellesskabsbestemmelse .

29 . Hvis den nationale ret paa grundlag af den praejudicielle afgoerelse finder, at den nationale bestemmelse er uforenelig med faellesskabsbestemmelsen som fortolket i den praejudicielle afgoerelse, skal retten lade den nationale bestemmelse vige for faellesskabsretten, saafremt sidstnaevnte er umiddelbart anvendelig (Det italienske finansministerium mod Simmenthal, sag 106/77, Sml . 1978, s . 629). Det skal i denne forbindelse afgoeres, om direktivets artikel 6, stk . 2, litra a), har umiddelbar virkning, hvilket er formaalet med spoergsmaal II . 2) .

30 . Den portugisiske regering har ikke taget stilling til dette punkt . Den tyske regering har anfoert, at bestemmelsen ikke er umiddelbart anvendelig, hvorimod Kommissionen indtager et modsat standpunkt, begge under paaberaabelse af Domstolens praksis paa dette omraade .

31 . For at en bestemmelse af denne art er umiddelbart anvendelig, skal den fremstaa som ubetinget og tilstraekkelig praecis, jfr . navnlig sag 8/81, Becker mod Finanzamt Muenster-Innenstadt, Sml . 1982, s . 53, navnlig s . 70 ff . Betingelsen for fradragsret, jfr . artikel 6, stk . 2, litra a), er efter min opfattelse tilstraekkelig klar og enkel til at opfylde det andet kriterium, idet den nationale ret uden vanskelighed kan anvende denne betingelse . For saa vidt angaar det foerste kriterium, skal der tages hensyn til to forhold . For det foerste kan man rejse spoergsmaalet, om artikel 32 indebaerer, at artikel 6, stk . 2, litra a), ikke kan anvendes paa brugte genstande . Artikel 32 indeholder ingen generel bestemmelse herom, men kun en saerlig undtagelsesbestemmelse, og af de allerede anfoerte grunde mener jeg ikke, at undtagelsen kan finde anvendelse i den foreliggende sag . Jeg mener derfor, at artikel 32 ikke goer artikel 6, stk . 2, litra a), "betinget" i en saadan grad, at bestemmelsen ikke har umiddelbar virkning . For det andet bemyndiger artikel 6, stk . 2, andet punktum, medlemsstaterne til, efter eget oenske, at fravige bestemmelserne i artikel 6, stk . 2, foerste punktum, og man kan rejse spoergsmaal, om artikel 6, stk . 2, litra a), herved bliver "betinget", saaledes at bestemmelsen ikke har umiddelbar virkning . Af de allerede anfoerte grunde mener jeg, at muligheden for fravigelse efter artikel 6, stk . 2, andet punktum, ikke gaelder for betingelsen om fradragsret, jfr . artikel 6, stk . 2, litra a), men udelukkende goer det muligt for medlemsstaterne at undlade at opkraeve afgift af anvendelsen af goder i artikel 6, stk . 2, litra a)' s forstand . Ud fra dette synspunkt kraever artikel 6, stk . 2, andet punktum, ikke, at der skal opfyldes en betingelse, foer kravet om fradragsret skal tages i betragtning . Jeg mener derfor, at der kan tillægges direktivets artikel 6, stk . 2, litra a), umiddelbar virkning .

32 . Det kan herefter fastslaas, at det er ufoernoedent at besvare spoergsmaal III . Saafremt Domstolen maatte naa til et andet resultat, boer jeg tilfoeje, at jeg af ovennaevnte grunde mener, at anvendelsen af en bil, paa den ene side, og den levering af goder og de tjenesteydelser saasom braendstof, smøremidler, reparationer og vedligeholdelse, som paa den anden side er noedvendige for at drive en bil, skal behandles saerskilt i afgiftsmaessig henseende og ikke kan betragtes som et samlet hele i henhold til direktivets artikel 11 .

33 . Jeg skal herefter foreslaa, at de forelagte spoergsmaal besvares saaledes :

"1) Artikel 6, stk . 2, litra a), i sjette momsdirektiv udelukker beskatning af den private anvendelse af et gode, der udgoer en del af en virksomheds formue, naar den indgaaende moms for godet

ikke kan fradrages, fordi godet er erhvervet fra en ikke-afgiftspligtig person .

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

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

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

() Oversat fra engelsk .*

(1) Domstolens oversættelse .