

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
L.A. GEELHOED

fremsat den 4. oktober 2001¹

I — Indledning

1. Verwaltungsgerichtshof (Østrig) har forelagt Domstolen to spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 17, stk. 6, andet afsnit, og artikel 17, stk. 7, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag² (herefter »direktivet«). Disse to spørgsmål angår nærmere bestemt lovligheden af en østrigsk afgiftsregel, der blev indført i løbet af 1996, dvs. mere end et år efter Republikken Østrigs tiltrædelse af Den Europæiske Union. Denne afgiftsregel undtog visse grupper af minibusser fra momsfradraget.

1 — Originalsprog: nederlandsk.

2 — EFT L 145, s. 1.

II — Retsgrundlaget

Fællesskabsbestemmelserne

2. Direktivet har bl.a. til formål inden for et harmoniseret omsætningsafgiftssystem, der indfører en merværdiafgift (moms), at harmonisere fradragsordningen, i det omfang den har indvirkning på afgiftens reelle størrelse³.

Direktivets artikel 17, stk. 2, bestemmer følgende i denne forbindelse:

»I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgifts-

3 — Jf. præambelen til direktivet.

pligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

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.«

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

4. Der er til dato ikke blevet udstedt fællesskabsregler i overensstemmelse med artikel 17, stk. 6, selv om den frist, der er fastsat i bestemmelsen, allerede er udløbet for lang tid siden. I henhold til direktivets artikel 1 er direktivet nemlig trådt i kraft i medlemsstaterne senest den 1. januar 1978.

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.«

For så vidt angår Republikken Østrig er direktivet trådt i kraft den 1. januar 1995, dvs. på datoen, hvor denne medlemsstat tiltrådte Den Europæiske Union.

3. Direktivets artikel 17, stk. 6, bestemmer:

5. Direktivets artikel 17, stk. 7, bestemmer:

»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, erhvervmæssig karakter, som for eksempel udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke adgang til fradrag.

»Med forbehold af det i artikel 29 omhandlede samråd kan hver medlemsstat af konjunkturmæssige grunde helt eller delvis udelukke alle eller bestemte investeringsgoder eller andre goder fra fradragsordningen. Med henblik på at opretholde lige konkurrencebetingelser kan medlemsstaterne i stedet for at nægte fradrag indføre afgifter for goder, som fremstilles af den

afgiftspligtige person selv eller af ham er indkøbt i indlandet eller indført dertil, således at disse afgifter ikke overskrider den merværdiafgift, som ved erhvervelse ville blive pålagt tilsvarende goder.«

6. Reglerne om samråd, der er omhandlet i bl.a. artikel 17, stk. 7, står anført i direktivets artikel 29 som følger:

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

2. Udvalget består af repræsentanter for medlemsstaterne og Kommissionen.

Formanden for udvalget skal være en repræsentant for Kommissionen.

Udvalgets sekretariat varetages af Kommissionens tjenestegrene.

3. Udvalget fastsætter selv sin forretningsorden.

4. Ud over de sager, der i henhold til dette direktiv er undergivet samråd, behandler udvalget spørgsmål, som forelægges det af dets formand, enten på dennes eget initiativ eller efter anmodning fra repræsentanten for en medlemsstat, og som angår anvendelsen af fællesskabsbestemmelserne vedrørende merværdiafgift.«

De nationale bestemmelser

7. Umsatzsteuergesetz 1994⁴ (den østrigske lov om omsætningsafgift) (herefter »UstG 1994«) er trådt i kraft i Østrig den 1. januar 1995, hvilket ligeledes er datoen for landets tiltrædelse af Den Europæiske Union. Lovens § 12 angiver de beløb, som en erhvervsdrivende kan fradrage i momsen. Særligt § 12, stk. 2, nr. 2, litra b), bestemmer, at leveringer og andre ydelser ikke er fradragsberettigede, når de er forbundet med anskaffelse, leje eller anvendelse af personbiler, stationcars og motorcykler. Der er visse undtagelser til disse udelukkelse fra retten til fradrag, som ikke er relevante i den foreliggende sag.

8. UstG 1994's § 12, stk. 2, nr. 2, gentager en bestemmelse fra Umsatzsteuergesetz 1972 i den udgave, der foreligger efter anden ændringslov fra 1977, der trådte i

4 — Offentliggjort i BGBl. 663/1994.

kraft den 1. januar 1978. De omhandlede bestemmelser er blevet anvendt i overensstemmelse med forbundsfinansministerens (herefter »ministeren«) cirkulære af 18. november 1987⁵. Dette cirkulære, der er rettet til skattemyndighederne, bestemmer:

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

9. Ved § 44, nr. 4, i Strukturanpassungsgesetz 1996⁶ blev der tilføjet følgende afsnit til § 12, stk. 2, nr. 2, litra b), i UstG 1994: »Ministeren kan ved bekendtgørelse fastlægge den nærmere betydning af begreberne personbil og kombinationskøretøj. Bekendtgørelsen kan træde i kraft den 15. februar 1996.« Med hjemmel i denne bestemmelse vedtog ministeren bekendtgørelse af 20. juni 1996⁷ (herefter »bekendtgørelsen«), der vedrørende UstG 1994's § 12, stk. 2, nr. 2, litra b), bestemmer, at lastbiler og minibusser ikke er omfattet af begreberne personbiler og stationcars.

10. Bekendtgørelsens § 10 har følgende ordlyd:

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

1. Køretøjet er efter færdselsloven tilladt til befordring af mindst ni personer (inklusive føreren) og er desuden udstyret med et bagagerum inde i køretøjet.

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

6 — Lov af 30.4.1996, BGBl. 201/1996.

7 — Offentliggjort i BGBl. 273/1996. Bekendtgørelsen er trådt i kraft med tilbagevirkende kraft fra den 15.2.1996.

5 — Cirkulære Z 09 1202/4-IV/9/87, offentliggjort i *Amtsblatt der Finanzverwaltung*, AÖF 1987/330.

Den første sæderække omfatter tre faste fabriksmonterede sæder.

2. Køretøjet er efter færdselsloven tilladt til befordring af mindst syv personer (inklusive føreren) og er desuden udstyret med et fabriksindrettet bagagerum efter den tredje sæderække bagest af en længde på mindst 500 mm. Bagagerummet skal i denne længde have en gennemsnitshøjde på mindst 500 mm over bagagerummets gulvniveau.«

11. Ifølge bemærkningerne til regeringens forslag er Strukturangepassungsgesetz 1996 en del af et konsolideringsprogram, der er udarbejdet af forbundsregeringen med henblik på at nedbringe statsunderskuddet og statsgælden⁸.

12. Herefter følger Verwaltungsgerichtshofs kommentarer i forelæggelseskendelsen til de nationale retsregler, der finder anvendelse.

13. Siden den 1. januar 1978, dvs. fra før Republikken Østrigs tiltrædelse af Den Europæiske Union, har de østrigske skatte-regler principielt undtaget ethvert fradrag i momsen angående anskaffelse, leje eller anvendelse af personbiler, stationcars eller motorcykler uden at angive, hvad der skal forstås ved disse begreber. Indtil 1987 var de særlige kriterier for lastbiler og minibusser, for hvilke der derimod indrømmes fradrag for moms, heller ikke angivet.

14. Disse særlige kriterier blev angivet i en ministeriel bekendtgørelse af 18. november 1987 (der ikke er bindende). Når et motorkøretøj havde de i denne bekendtgørelse angivne karakteristika og hovedsageligt blev anvendt erhvervsmæssigt, var skattemyndighedernes administrative praksis at indrømme momsfradrag. Således blev de omtvistede motorkøretøjer af typen Pontiac TransSport og Fiat Ulysee i praksis betragtet som »minibusser« og kunne opnå momsfradrag.

15. I den ministerielle bekendtgørelse fra 1996 blev de karakteristika, der gjaldt for en »minibus« indskrænket i forhold til den administrative praksis, der havde været gældende indtil da i henhold til bekendtgørelsen af 18. november 1987. Det er blevet godtgjort i den foreliggende sag, at køretøjerne af typen Pontiac TransSport og Fiat Ulysee ikke opfyldte de nye krav.

⁸ — Erläuterungen zur Regierungsvorlage (bemærkninger til regeringslovforslag), GP XX RV 72, s. 196.

16. Verwaltungsgerichtshof er i øvrigt aldrig, hverken før eller efter 1995, blevet anmodet om at træffe afgørelse vedrørende spørgsmålet, om et køretøj af typen Pontiac TransSport eller Fiat Ulysee var omfattet af begreberne personbiler eller stationcars, eller om de skulle betragtes som minibusser.

holder tre sæderækker og et lille bagagerum bagved.

18. Myndighederne afslog de ansøgte fradrag og fastholdt deres synspunkt til trods for de klager, der var indgivet over deres første afgørelse. De berørte besluttede herefter at indlede en sag ved Verwaltungsgerichtshof under henvisning til, at retten til fradrag af moms vedrørende ibrugtagning af disse to køretøjer følger af fællesskabsretten, særligt direktivets artikel 17, stk. 6 og 7.

III — De faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne

Den administrative procedure

17. Den foreliggende sag udspringer af to straffesager ved Verwaltungsgerichtshof. Det drejer sig dels om en sag anlagt af Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH (herefter »Metropol«) mod Finanzlandesdirektion für Steiermark, dels om en sag anlagt af Stadler mod Finanzlandesdirektion für Vorarlberg. Metropol anmodede i omsætningsafgiftsangivelserne for 1996 og 1997 om at kunne fradrage momsen vedrørende ibrugtagningen af et motorkøretøj af typen Pontiac TransSport. Stadler anmodede i omsætningsafgiftsangivelsen for 1996 om at kunne fradrage momsen vedrørende ibrugtagningen af et motorkøretøj af typen Fiat Ulysee. Det drejer sig i begge tilfælde om køretøjer, der er bestemt til at transportere maksimalt syv personer inklusive chaufføren. De inde-

19. Metropol anførte i den klage, selskabet indgav over sin skatteansættelse, at i henhold til direktivets artikel 17, stk. 6, andet afsnit, kunne Republikken Østrig kun opretholde de undtagelser fra fradragsordningen, der allerede var gældende den 1. januar 1995, dvs. på datoen for Østrigs tiltrædelse af Den Europæiske Union. På denne dato var alle minibusser imidlertid omfattet af dette fradrag. Bekendtgørelsen har udelukket et vist antal grupper af minibusser fra muligheden for momsfradrag. Metropol hævdede, at denne udelukkelse således ikke kunne baseres på direktivets artikel 17, stk. 6, andet afsnit, og heller ikke på artikel 17, stk. 7, da den ikke var foretaget af konjunkturmæssige grunde, men udelukkende af skattemæssige grunde. Den var desuden blevet besluttet uden tidsbegrænsning og uden samråd i det rådgivende udvalg, som krævet i direktivets artikel 29.

20. Finanzlandesdirektion für Steiermark har i den afgørelse, hvor myndigheden tager stilling til klagen, erkendt, at før bekendtgørelsens ikrafttræden var motor-køretøjer af typen Pontiac TransSport omfattet af begrebet »minibusser« og kunne således opnå momsfradrag. Myndigheden anførte desuden, at det omhandlede køretøj utvivlsomt ikke var omfattet af den gruppe af »minibusser«, der er beskrevet i bekendtgørelsen, og at det følgelig ikke gav ret til fradrag. Ifølge myndigheden er denne virkning af bekendtgørelsen i overensstemmelse med direktivets artikel 17, stk. 6. Definitionen af »minibusser« i bekendtgørelsen var nemlig allerede i overensstemmelse med retspraksis fra før 1995, da bekendtgørelsen kun havde korrigeret en for liberal administrativ praksis. Finanzlandesdirektion anførte desuden, at de fleste EU-medlemsstater ikke giver adgang til fradrag af moms vedrørende anskaffelse af en personbil. Dette indebærer ifølge myndigheden, at direktivet gør det muligt at undtage minibusser fra fradragsretten. Myndigheden tilføjede herudover, at så længe der ikke gennem et nyt direktiv bliver gennemført en harmonisering af undtagelserne til fradragsordningen, kan Republikken Østrig i medfør af direktivets artikel 17, stk. 6, andet afsnit, behandle minibusser som »personbiler« og undtage dem fra momsfradragsordningen.

21. I Stadler-sagen nægtede Finanzlandesdirektion für Vorarlberg fradrag for moms under henvisning til, at begreberne »personbil« og »stationcar«, som var benyttet i UstG 1994's § 12, stk. 2, nr. 2, litra b), var blevet defineret på ny i bekendtgørelsen i overensstemmelse med Verwaltungs-

gerichtshofs retspraksis, og at det efter denne bekendtgørelsens ikrafttræden ikke længere var muligt at fradrage momsen for de omtvistede køretøjer.

22. Ifølge administrationen kan denne virkning af bekendtgørelsen ikke betragtes som en tilsidesættelse af fællesskabsretten, da bekendtgørelsen kun har præciseret UstG 1994's § 12, stk. 2, nr. 2, litra b). Det drejer sig således ifølge myndigheden ikke om en ulovlig udvidelse af undtagelserne til fradragsordningen i direktivets artikel 17, stk. 6, andet afsnits forstand.

De præjudicielle spørgsmål

23. Ved kendelse af 22. september 1999, indgået til Domstolens Justitskontor den 26. oktober 1999, har den østrigske Verwaltungsgerichtshof indgivet en anmodning om præjudiciel afgørelse til Domstolen vedrørende følgende spørgsmål:

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

indgående moms for bestemte motor-køretøjer, selv om fradrag for indgående moms efter myndighedernes faktisk anvendte praksis kunne foretages for disse køretøjer før direktivets ikrafttræden?

Kommissionen mod Frankrig, hvori Domstolen har præciseret karakteren af direktivets artikel 17, stk. 6. Jeg baserer mig på disse to domme for at besvare den forelæggende rets første spørgsmål.

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

IV — Det første spørgsmål

25. Før jeg reelt besvarer det første spørgsmål, vil jeg gerne anføre to indledende spørgsmål, som jeg i alt væsentligt besvarer på baggrund af de to domme af 14. juni 2001¹⁰, Kommissionen mod Frankrig, hvori Domstolen har præciseret karakteren af artikel 17, stk. 6, andet afsnit. For at besvare det første præjudicielle spørgsmål, kan Domstolen med fordel se på, i hvilket omfang den østrigske bekendtgørelse fra 1996 ændrer den gældende retstilstand.

Retsforhandlingerne for Domstolen

24. Den østrigske regering og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg og mundtligt præciseret deres synspunkter i retsmødet den 5. juli 2001. Kommissionen har under retsmødet i detaljer redegjort for konsekvenserne af Domstolens to nylige domme, nemlig domme af 14. juni 2001⁹,

Indledning: Betydningen for Republikken Østrig af artikel 17, stk. 6, andet afsnit

26. Verwaltungsgerichtshof behandler i forelæggelseskendelsen spørgsmålet om, hvorvidt overgangsbestemmelsen i artikel 17, stk. 6, andet afsnit, til trods for

⁹ — Sag C-345/99, Sml. I, s. 4493, og sag C-40/00, Sml. I, s. 4539.

¹⁰ — Allerede nævnt i fodnote 9.

dens karakter af en undtagelse kan anvendes på medlemsstater, der som Republikken Østrig først har tiltrådt Den Europæiske Union efter direktivets ikrafttræden. Den østrigske doktrin siger vedrørende dette, at som en undtagelsesbestemmelse skal artikel 17, stk. 6, andet afsnit, fortolkes restriktivt, og at alene de oprindelige medlemsstater således var berettiget til at opretholde de gældende undtagelser til momsfradragssystemet.

til at opretholde de undtagelser til momsfradragssystemet, der var gældende på tidspunktet for Østrigs tiltrædelse af Den Europæiske Union, dvs. den 1. januar 1995. Jeg mener i lighed med Verwaltungsgerichtshof og Kommissionen, at det er vigtigt, at en ny medlemsstat overtager ikke alene forpligtelserne, men ligeledes de rettigheder, der følger af gældende fællesskabsret. Man skal heller ikke glemme, at Rådet ikke har vedtaget nogen foranstaltninger, som fastsat i direktivets artikel 17, stk. 6, første afsnit.

27. Verwaltungsgerichtshof er af den opfattelse, at denne juridiske anskuelse ikke er korrekt, fordi de nye medlemsstater i mangel af særlige bestemmelser ikke alene overtager alle forpligtelserne i henhold til gældende fællesskabsret, men ligeledes opnår alle rettigheder og således også retten til at opretholde de gældende undtagelser fra momsfradragssystemet¹¹. Verwaltungsgerichtshof har desuden anført, at de nye medlemsstater i lighed med de stater, der grundlagde Det Europæiske Fællesskab, eller de medlemsstater, hvis tiltrædelse ligger længere tilbage, skal tilpasse deres respektive retsordener i stor stil og således har behov for overgangsordninger på lige fod med de sidste. Den østrigske regering og Kommissionen er af samme opfattelse som Verwaltungsgerichtshof på dette punkt.

Indledning: Domstolens kompetence

28. Jeg finder ligeledes, at artikel 17, stk. 6, andet afsnit, giver Republikken Østrig ret

29. Ifølge den østrigske regering er det ikke Domstolen, men den nationale ret, der har kompetence til at afgøre, om der den 1. januar 1995 fandtes en undtagelse fra retten til momsfradrag for de omhandlede køretøjer. Regeringen bygger sin antagelse på Konle-dommen¹², og nærmere bestemt på præmis 27, hvorefter »[d]et [i princippet] henhører under den nationale rets kompetence at fastlægge indholdet af gældende lovgivning vedrørende sekundærboliger den 1. januar 1995, som er datoen for Republikken Østrigs tiltrædelse. Det tilkommer dog Domstolen at forsyne den nationale ret med bidrag til fortolkning af fællesskabsbegrebet 'gældende lovgivning',

11 — Verwaltungsgerichtshof henviser til generaladvokat Tesaros forslag til afgørelse af 7.3.1991 i sagen Kommissionen mod Spanien (dom af 17.10.1991, sag C-35/90, Sml. I, s. 5073, punkt 6).

12 — Dom af 1.6.1999, sag C-302/97, Sml. I, s. 3099.

således at den kan foretage denne fastlæggelse«. Kommissionen har under retsmødet bestridt den østrigske regerings fortolkning af Konle-dommen. Ifølge Kommissionen har Domstolen helt og holdent kompetence til at fastlægge indholdet af østrigsk national ret på tidspunktet for denne medlemsstats tiltrædelse.

30. Jeg finder ligeledes, at den østrigske regering drager en fejlagtig konklusion af den citerede doms præmisser. Artikel 234 EF giver Domstolen ret til at fortolke fællesskabsretten via præjudicielle afgørelser, men ikke til at fortolke national ret. Domstolen forklarer i den nævnte præmis i dommen den måde, som den opfatter sin opgave på, og angiver, at den der giver en fortolkning af fællesskabsbegrebet »gældende lovgivning«. Til dette formål må den naturligvis ligeledes behandle indholdet af denne gældende lovgivning.

den var gældende på tiltrædelsestidspunktet. Heri ligner Konle-sagen nærværende sag. Da Domstolen har fundet at være kompetent i Konle-sagen, kan jeg ikke se, hvorfor den ikke skulle være det i denne sag. Under disse omstændigheder er det åbenbart, at det ikke er Domstolen muligt i den foreliggende sag i højere grad at udtale sig om spørgsmålet om, hvorvidt en regulering som det omhandlede østrigske ministerielle cirkulære er i overensstemmelse med direktivets artikel 17, stk. 6, andet afsnit, hvis det ikke var den tilladt at behandle den gældende retstilstand.

*De to domme af 14. juni 2001 i sagerne
Kommissionen mod Frankrig*

31. Det er det, Domstolen har gjort i Konle-dommen. Det drejer sig bl.a. om at besvare spørgsmålet, om en national regulering fra 1996 — dvs. en lovgivning fra efter Republikken Østrigs tiltrædelse — var omfattet af begrebet »gældende lovgivning«, der er anvendt i tiltrædelsesakten¹³. For at kunne besvare dette spørgsmål har Domstolen vurderet, i hvilket omfang indholdet af den nationale regulering fra 1996 svarede til indholdet af lovgivningen, som

32. For at bedømme den foreliggende sag, må man tage udgangspunkt i de to domme af 14. juni 2001. Jeg henviser for det første til det forslag til afgørelse i de to sager, som jeg har fremsat, hvori jeg har anført følgende: »Mulighederne for at fravige fra momsfradraget som følge af direktivets beskaffenhed [har] udtømmende karakter. Domstolen har i Lennartz-dommen 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'.« Bestemmelser,

13 — Akten vedrørende vilkårene for Republikken Østrigs, Republikken Finlands og Kongeriget Sveriges tiltrædelse og tilpasningerne af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union (EFT 1994 C 241, s. 21, og EFT 1995 L 1, s. 1).

der tillader undtagelser, skal desuden fortolkes restriktivt¹⁴.

med sjette direktivs artikel 28, stk. 4, at de afskaffes (jf. *Norbery Developments-dommen*, præmis 19).

33. Domstolen har i dommen i sagen *Kommissionen mod Frankrig* (sag C-345/99) fortolket den ret, som medlemsstaterne har til at anvende undtagelsesbestemmelsen i artikel 17, stk. 6, andet afsnit, på følgende måde:

»21 For at afgøre, om den i sagen omhandlede ændring af den nationale lovgivning er forenelig med sjette direktivs bestemmelser, bør dommen af 29. april 1999 i sagen *Norbury Developments* (sag C-136/97, Sml. I, s. 2491), som vedrørte en anden overgangsbestemmelse i sjette direktiv — nemlig artikel 28, stk. 3, litra b) — om momsfritagelse, tages i betragtning. I denne dom udtalte Domstolen, at ændringer i en medlemsstats lovgivning, som ikke havde udvidet, men tværtimod indskrænket anvendelsesområdet for momsfritagelse, ikke stred mod den nævnte artikels ordlyd. Selv om denne artikel 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, eftersom det er formålet

22 Fortolkningen af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, kan anvendes til en analog argumentation. For så vidt som en medlemsstats bestemmelser ændrer anvendelsesområdet for de gældende undtagelser ved at reducere dette efter tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden, og samtidig hermed nærmer sig sjette direktivs formål, bør disse bestemmelser anses for dækket af undtagelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, og de strider ikke mod direktivets artikel 17, stk. 2.«

34. Det er ubestridt, at det ministerielle cirkulære ikke indskrænker fritagelsens rækkevidde. Det bestemmer, at de omhandlede minibusser er undtaget fra momsfradraget, hvilket ikke uden videre betyder, at cirkulæret er uforeneligt med direktivet. Det følger nemlig af Domstolens praksis, navnlig af dommene af 14. juni 2001, at direktivet ikke er til hinder for en national foranstaltning, der ikke ændrer den gældende retstilstand. Artikel 17, stk. 6, andet afsnit, forbyder alene, at der »indføres nye afgiftsfritagelser, eller at rækkevidden af de gældende fritagelser udvides«.

14 — Forslag til afgørelse af 22.2.2001, punkt 47 og 50. *Lennartz-dommen* af 11.7.1991, sag C-97/90, Sml. I, s. 3795. Kommissionen har i sit skriftlige indlæg desuden henvist til dom af 15.6.1989, sag 348/87, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, Sml. s. 1737, præmis 13, og af 11.8.1995, sag C-453/93, *Bulthuis-Griffioen*, Sml. I, s. 2341, præmis 19.

35. Kommissionen har desuden henvist til dommen i sagen Royscot m.fl.¹⁵, hvoraf det bl.a. følger, at medlemsstaterne kan opretholde fravigelser i direktivets artikel 17, stk. 6, andet afsnits forstand, så længe Rådet ikke har fastlagt regler, og dette uanset at perioden på fire år, der er omhandlet i artikel 17, stk. 6, første afsnit, er udløbet for længst.

— det må udledes af de godtgjorte faktiske omstændigheder, at bekendtgørelsen henset til sit indhold ændrer den gældende retstilstand.

Den egentlige besvarelse af spørgsmålet

36. Tvisten fører tilbage til spørgsmålet om, hvorvidt det omtvistede ministerielle cirkulære ændrer den gældende retstilstand.

38. For så vidt angår den første betragtning henviser jeg først til den østrigske regerings fremstilling, der angår en juridisk tilkendegivelse, der er offentliggjort af forbundsfinansministeren den 18. november 1987. Denne tilkendegivelse svarede til østrigsk praksis, men var ikke bindende. Ifølge den østrigske regering var den ikke en del af den gældende nationale lovgivning i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 17, stk. 6, andet afsnit. Ifølge regeringen kan Domstolen ikke tage hensyn til den administrative praksis, der var gældende, ved besvarelsen af det første spørgsmål. Regeringens repræsentant har desuden under retsmødet anført, at efter Domstolens praksis kan en medlemsstat kun opfylde sin forpligtelse til at gennemføre fællesskabsdirektiver i national ret, hvis den vedtager de nødvendige regler, da administrativ praksis ikke er tilstrækkelig.

37. Mit svar på dette spørgsmål er bekræftende. Det følger af følgende to betragtninger:

39. Jeg er ikke enig i den østrigske regerings synspunkt. Det bemærkes, at Domstolen ikke vurderer spørgsmålet, om den nationale ret er i overensstemmelse med fællesskabsretten alene på baggrund af den nationale lovgivning, men ligeledes ved at undersøge om den administrative praksis, som følges i en medlemsstat er i overensstemmelse med indholdet af den nationale lovgivning¹⁶. Når Domstolen skal udøve

— for at vurdere den gældende retstilstand må den gældende administrative praksis ligeledes tages i betragtning

15 — Domstolens dom af 5.10.1999, sag C-305/97, Sml. I, s. 6671.

16 — Jf. f.eks. dom af 26.6.2001, sag C-212/99, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 4923.

en så stor kontrol, er det, fordi den skal sikre fællesskabsrettens tilsigtede virkning i medlemsstaterne. Den nylige dom i sagen Kommissionen mod Frankrig¹⁷ er et godt eksempel på denne praksis på direktivets område. Denne sag handlede om en i strid med direktivet indført momsfrigørelse for drikkepenge inden for den franske »horeca«-sektor (hoteller, restauranter, caféer). Denne fritagelse — der ikke var fastsat i den franske skattelovgivning — var baseret på et cirkulære fra de franske skattemyndigheder. Anvendelsen af denne undtagelse medførte, at Den Franske Republik blev dømt.

40. Den sammenligning, som den østrigske regering har foretaget med de forpligtelser, som den nationale lovgiver er underlagt, når den gennemfører et fællesskabsdirektiv, er ikke korrekt. »En almindelig forvaltningspraksis, som ifølge sagens natur frit kan ændres af forvaltningen, og som ikke er offentliggjort i tilstrækkeligt omfang, kan efter Domstolens faste praksis ikke anses for at udgøre en korrekt opfyldelse af den forpligtelse, som i henhold til EØF-traktatens artikel 189 påhviler de medlemsstater, som et direktiv er rettet til«¹⁸. Den betingelse, der således stilles til den korrekte gennemførelse af direktiver, følger af nødvendigheden af at sikre retssikkerheden for de, der begunstiges ved et direktiv. Disse skal kunne kende de rettigheder, der tildeles dem ved fællesskabslovgivningen, og om nødvendigt være i stand til at gøre disse gældende ved de nationale domstole. Det,

det drejer sig om i den foreliggende sag, er imidlertid ikke en forpligtelse, som medlemsstaten er undergivet, når den gennemfører fællesskabsretten, men blot en konstatering af en gældende praksis.

41. Dette fører mig frem til min anden betragtning.

42. Kommissionen har anført, at det omtvistede ministerielle cirkulære har medført en mere restriktiv definition af begrebet minibus, hvilket medfører, at de omhandlede køretøjer ikke længere betragtes som minibusser. Bekendtgørelsen har således ændret retstilstanden.

43. Den østrigske regering har anført, at de regler, som disse køretøjer er underlagt i hele Den Europæiske Union, er dem, der finder anvendelse på gruppen af personbiler og stationcars. Dette gælder ikke kun for køretøjer, der er bestemt til at transportere mere end ni personer. Ifølge regeringen bør dette kriterium ligeledes anvendes inden for skatteretsområdet. Regeringen henviser til et forslag, som Kommissionen havde fremlagt i 1998 om ændring af direktivet, og hvori grænsen var køretøjer, der var bestemt til at transportere mere end ni personer inklusive chaufføren.

44. Regeringen har desuden anført, at små minibusser af typen Pontiac TransSport

17 — Dom af 29.3.2001, sag C-404/99, Sml. I, s. 2667.

18 — Jf. f.eks. dom af 28.2.1991, sag C-131/88, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 825.

eller Fiat Ulysee først er kommet frem på markedet i løbet af de seneste år. De, der anskaffer sig disse, køber dem for at udskifte personbiler og ikke busser. Det er således uforeneligt med formålet med UstG 1994's § 12, stk. 2, nr. 2, og med Verwaltungsgerichtshofs praksis at betragte disse køretøjer som busser. § 10 i bekendtgørelsen fra 1996 præciserer derfor, at de skal betragtes som personbiler eller som stationcars. Cirkulæret fastsætter for første gang de bindende kriterier ikke med det formål at udvide gruppen af køretøjer, der er undtaget fra fradragsretten, men for at angive en klarere grænse.

45. Det bemærkes for det første, at ifølge Domstolens faste praksis skal undtagelser fra fradragsretten fortolkes restriktivt¹⁹. En restriktiv fortolkning udelukker enhver — selv mindre — ændring af fradragsretten, som ikke går i retning af direktivets formål.

46. Det er i det lys, at den begrundelse, som den østrigske regering har gjort gældende til forsvar af bekendtgørelsen, skal gennemgås. Regeringen har i det væsentlige anført de omhandlede minibussers funktion. Denne funktion, der kan sammenlignes med personbilers og ikke med bussers funktion, er i øvrigt anerkendt i andre medlemsstaters lovgivning. Selv om den østrigske regering ved første øjekast korrekt angiver minibussernes funktion, er denne funktion imidlertid ikke relevant

for besvarelsen af den forelæggende rets første spørgsmål. Den omstændighed, at små minibusser som Pontiac TransSport og Fiat Ulysee først lader til at være kommet på markedet efter 1987, er heller ikke relevant.

47. Henset til kravet om en restriktiv fortolkning er det, der har betydning for Domstolens svar, at indtil cirkulærets ikrafttræden var minibusser, hvis kapacitet var mindre end ni personer, omfattet af fradragsretten, og at de ikke var det efter denne dato.

48. Det bemærkes desuden, at Strukturangepassungs-gesetz 1996 og cirkulæret, der har hjemmel deri, netop har til formål at fjerne visse fradragsmuligheder. Det fremgår nemlig af bemærkningerne til regeringens forslag, at den nye regulering (bl.a.) har til formål at nedbringe statsunderskuddet og statsgælden.

49. Jeg foreslår således Domstolen, at det første spørgsmål besvares med følgende: Direktivets artikel 17, stk. 6, andet afsnit, hjemler ikke ret for en medlemsstat til efter direktivets ikrafttræden at udelukke bestemte motorkøretøjer fra retten til fra-

19 — Jf. punkt 32 i nærværende forslag til afgørelse.

drag for moms, når en fast national administrativ praksis på tidspunktet for direktivets ikrafttræden tillod et sådant fradrag.

V — Det andet spørgsmål

50. Den forelæggende rets andet spørgsmål består af to dele. Det drejer sig for det første om at undersøge de juridiske konsekvenser af en manglende overholdelse af samrådsproceduren i direktivets artikel 29. Det drejer sig dernæst om at præcisere betydningen af kriteriet »konjunkturmæssige grunde«.

Samrådsproceduren

51. Den østrigske regering har anført, at fremgangsmåden i artikel 29 udelukkende er en høringsprocedure, og at i modsætning til f.eks. artikel 27 er det ikke fastsat, at den fører til en rådsbeslutning. Formålet er at sikre en sammenhængende anvendelse af direktivet. En privatperson kan ikke gøre en tilsidesættelse af denne bestemmelse gældende.

52. Ifølge Kommissionen kan artikel 17, stk. 7, ikke påberåbes af en medlemsstat,

uden at samrådsproceduren først er blevet fulgt. Kommissionen har bemærket, at Domstolen i Direct Cosmetics-dommen — der vedrørte direktivets artikel 27, stk. 2, der ligeledes kræver en meddelelse fra den medlemsstat, der vedtager en fravigelsesforanstaltning — har fundet, at: »medlemsstaterne [er] pligtige at efterkomme samtlige bestemmelser i det sjette direktiv. I det omfang, en fravigelse ikke er kommet i stand i overensstemmelse med artikel 27, som pålægger medlemsstaterne en meddelelsespligt, kan de nationale afgiftsmyndigheder ikke over for en afgiftspligtig gøre en bestemmelse gældende, der fraviger direktivets ordning«²⁰. Kommissionen har hævdet, at denne strenge opfattelse ligeledes gælder artikel 29. Samrådet gør en koordineret anvendelse af artikel 17, stk. 7, mulig og giver ligeledes mulighed for præventivt at kontrollere, i hvilket omfang den nationale foranstaltning er blevet vedtaget af konjunkturmæssige grunde.

53. Det bemærkes som forudsætning for min vurdering, at der må sondres mellem fremgangsmåden, der er indført ved direktivets artikel 29, og den, der er fastsat i artikel 27, som Direct Cosmetics-dommen vedrørte. Fremgangsmåden i artikel 27 har til formål at opnå en bemyndigelse fra Rådet, der gør det muligt at vedtage en fravigelsesforanstaltning, hvorimod fremgangsmåden i artikel 29 ikke fører til samme resultat. I modsætning til det af Kommissionen påståede, kan Direct Cosmetics-dommen ikke uden videre finde anvendelse på fremgangsmåden i artikel 29.

20 — Dom af 13.2.1985, sag 5/84, Sml. s. 617, præmis 37, og Lennartz-dommen, nævnt i fodnote 14, præmis 33.

54. Dette er grunden til, at jeg kommer ind på den — detaljerede — retspraksis, der er fra Domstolen vedrørende formforskrifter. Den har anlagt en sondring mellem væsentlige og uvæsentlige formforskrifter. Tilsidesættelse af væsentlige formforskrifter medfører retsaktens ugyldighed. Domstolen forstår væsentlige formforskrifter vidt²¹.

56. Mit synspunkt bekræftes af dom af 30. april 1996, CIA Security International²². Det drejede sig i denne sag om en medlemsstats tilsidesættelse af underretningsforpligtelsen, som påhvilede den i henhold til Rådets direktiv 83/189/EØF af 28. marts 1983 om en informationsprocedure med hensyn til tekniske standarder og forskrifter²³. Domstolen har i dommen sammenlignet denne underretningsforpligtelse med en »forpligtelse til forhåndsunderretning, der ikke gjorde reglerne ikrafttrædelse betinget af Kommissionens udtrykkelige eller stiltiende accept«. Den omhandlede underretningsforpligtelse »har [...] ikke alene til formål at sikre underretning af Kommissionen, men netop [...] mere generelt, at fjerne eller mindske handelshindringerne, at underrette de øvrige medlemsstater om tekniske forskrifter, som en stat påtænker, at give Kommissionen og de øvrige medlemsstater den frist, der er nødvendig for at kunne reagere og foreslå en ændring, der kan afsvække begrænsningerne i de frie varebevægelser som følge af den påtænkte foranstaltning, og at sikre Kommissionen den nødvendige frist til at fremsætte forslag til et harmoniseringsdirektiv«. Det er som følge af dette mere generelle formål, at Domstolen har fundet, at underretningsforpligtelsen var en væsentlig formalitet, hvilket ikke var tilfældet med den generelle meddelelsespligt, som Domstolen havde sammenlignet den med.

55. Jeg er af den opfattelse, at en tilsidesættelse af samrådsproceduren i direktivets artikel 29 i den foreliggende sag skal betragtes som en tilsidesættelse af en væsentlig formforskrift, hvilket medfører, at anvendelsen af direktivets artikel 17, stk. 7, bliver ugyldig. Denne konklusion følger af ordlyden af artikel 17, stk. 7. En udelukkelse fra retten til fradrag er kun tilladt »med forbehold af det i artikel 29 omhandlede samråd«. Samrådet i udvalget er ikke blevet fastsat for blot at gøre en udveksling af oplysninger mulig: Det er en betingelse for vedtagelsen af en national foranstaltning efter artikel 17, stk. 7. Det er således logisk, at forpligtelsen til samråd har en sådan vigtighed. Fremgangsmåden skal ligeledes gøre det muligt for Kommissionen at udøve en kontrol med anvendelsen af fravigelsesretten, hvilken — som jeg har insisteret på under besvarelsen af det første spørgsmål — skal fortolkes restriktivt.

57. Kriterierne i CIA Security International-dommen medfører således, at samråds-

21 — Det er således, at Domstolen f.eks. betragter forpligtelsen til at begrunde en afgørelse som en væsentlig formforskrift (dom af 22.3.2001, sag C-17/99, Frankrig mod Kommissionen, Sml. I, s. 2481, præmis 35), forpligtelsen til at høre Europa-Parlamentet under fremgangsmåden for vedtagelse af en forordning (dom af 10.6.1997, sag C-392/95, Parlamentet mod Rådet, Sml. I, s. 3213, præmis 14), eller forpligtelsen til inden for den fastsatte frist at fremsende medlemsstaterne de dokumenter, der er nødvendige for vedtagelsen af en udtalelse fra Det Stående Byggeudvalg (dom af 10.2.1998, sag C-263/95, Tyskland mod Kommissionen, Sml. I, s. 441, præmis 32).

22 — Sag C-194/94, Sml. I, s. 2201, præmis 48.

23 — EFT L 109, s. 8.

forpligtelsen i artikel 17, stk. 7, skal betragtes som en væsentlig formforskrift. Denne forpligtelse har også et mere generelt formål, nemlig at muliggøre en kontrol af medlemsstaternes anvendelse af den mulighed, de har til at fravige den generelle ordning og således forhindre dem i at bruge denne mulighed letsindigt.

60. Kravet om konjunkturmæssige grunde betyder, at skatteforanstaltningen skal have til formål at udjævne konjunkturbevægelser. Den skal således være et led i konjunkturpolitikken i den stat, der har truffet den. Når jeg taler om konjunkturpolitik i denne forbindelse, tænker jeg på, at myndighederne søger på kort sigt via statsbudgettet at påvirke de makroøkonomiske faktorer, såsom produktion, forbrug og omfanget af ind- og udførsler. Sådanne politikker vedrører ofte en periode på et til to år.

Kriteriet »konjunkturmæssige grunde«

58. Den østrigske regering har hævdet, at medlemsstaterne kan anvende artikel 17, stk. 7, til at rette op på en makroøkonomisk ubalance og nedbringe statsunderskuddet og statsgælden. De nationale foranstaltninger skal ikke nødvendigvis være tidsbegrænsede. Det kan dreje sig om regler, der allerede var gældende på tidspunktet for direktivets ikrafttræden. Kommissionen har heroverfor gjort gældende, at medlemsstaterne ikke kan gøre budgetmæssige grunde gældende for at bruge denne ret tidsbegrænset.

61. Det går for vidt her i detaljer at undersøge spørgsmålet om, hvilken skønsmargin indførelsen af den økonomiske og monetære union stadig overlader til medlemsstaterne ved gennemførelsen af deres egen konjunkturpolitik, men jeg mener, at efter at denne union er blevet oprettet, skal sådanne politikker samordnes inden for Fællesskabet. Jeg henviser her til fremgangsmåden i artikel 99 EF. Der er således næsten ingen plads længere til en helt og holdent ensidig anvendelse af artikel 17, stk. 7.

59. En medlemsstat kan kun fravige muligheden for momsfradrag i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 17, stk. 7, hvis den kan anføre konjunkturmæssige grunde. Der er i mine øjne ingen tvivl om, at en tidsbegrænset regulering, der desuden har til formål at nedbringe statsunderskuddet og statsgælden, ikke har en konjunkturmæssig oprindelse.

62. Jeg kommer derfra nu til det egentlige andet præjudicielle spørgsmål. En foranstaltning i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 17, stk. 7, bør i princippet være tidsbegrænset. En konjunkturbevægelse er i sagens natur et midlertidigt fænomen. Jeg tror ikke, at det er nødvendigt, at foranstaltningen i sig selv udtrykkeligt begrænser sin gyldighed tidsmæssigt, da en tidsbegrænset regulering

kan ophæves efter en vis tid, men det skal i så fald klart fremgå af bemærkningerne eller andre bilagte dokumenter, at medlemsstaten virkelig har til hensigt at trække reguleringen tilbage, når den konjunkturmæssige situation giver anledning dertil.

63. Det er under alle omstændigheder klart, at en regulering, der fjerner fradragsretten af konjunkturmæssige grunde, ikke kan have en strukturel karakter.

VI — Forslag til afgørelse

64. Henset til alle de foregående betragtninger foreslår jeg Domstolen, at Verwaltungsgerichtshofs præjudicielle spørgsmål besvares på følgende måde:

»Det første spørgsmål: Artikel 17, stk. 6, andet afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag hjemler ikke ret for en medlemsstat til efter direktivets ikrafttræden at udelukke bestemte motorkøretøjer fra retten til fradrag for moms, når en fast national administrativ praksis på tidspunktet for direktivets ikrafttræden tillod et sådant fradrag.

Det andet spørgsmål: Direktivets artikel 17, stk. 7, er til hinder for at indføre en undtagelse fra retten til momsfradrag af konjunkturmæssige grunde uden, som fastsat i artikel 29, at have gennemført et forudgående samråd i udvalget. Begrænsningen i artikel 17, stk. 7, der kun tillader undtagelser baseret på konjunkturmæssige grunde, indebærer desuden, at sådanne undtagelser principielt kun kan have en tidsbegrænset gyldighedsperiode og under alle omstændigheder ikke kan have en strukturel karakter.«