

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
L.A. GEELHOED
fremsat den 10. oktober 2002¹

I — Indledning

1. I denne sag har Verwaltungsgerichtshof (Østrig) forelagt et spørgsmål om fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag² (herefter »sjette direktiv«).

2. Nærmere bestemt drejer dette spørgsmål sig om lovligheden af en østrigsk afgiftsregel, hvorefter leasing af et køretøj ved en leasinggiver, der har hjemsted i en anden medlemsstat, anses for en afgiftspligtig transaktion. Efter denne regel bestemmes det desuden, at der ikke er ret til fradrag af moms for denne leasing. Denne ret består heller ikke, såfremt et køretøj leases hos en virksomhed med hjemsted i Østrig. Spørgsmålet er nu, om denne udelukkelse af fradragsretten er i overensstemmelse med

sjette direktiv. I denne forbindelse er det navnlig sjette direktivs artikel 9, som vedrører stedet for afgiftspligtige transaktioner, og artikel 17, som indeholder bestemmelser om fradragsret og undtagelserne herfra, der er relevante.

3. Denne sag er nært beslægtet med Metropol og Stadler-sagen, i hvilken jeg den 4. oktober 2001 fremsatte forslag til afgørelse, og i hvilken Domstolen afsagde dom den 8. januar 2002³. I begge sager er der tale om en østrigsk afgiftsregel, som indeholder en fravigelse af det i fællesskabsretten garanterede princip om momsfradrag, og som først trådte i kraft (kort) efter Republikken Østrigs tiltrædelse af Den Europæiske Union. En væsentlig forskel mellem de to sager er det grænseoverskridende element. Den foreliggende sag vedrører en transaktion mellem to virksomheder, som har hjemsted i to forskellige medlemsstater, og derfor indebærer sagen muligheden for en dobbelt momsopkrævning.

1 — Originalsprog: nederlandsk.

2 — EFT L 145, s. 1.

3 — Sag C-409/99, Sml. I, s. 81.

II — Retsforskrifter

undtagelse ikke giver anledning til konkurrencefordrejning.«

A — Fællesskabsretten

4. Sjette direktivs artikel 5 og 6 bestemmer, hvad der skal forstås ved goder, henholdsvis tjenesteydelser. Artikel 6, stk. 2, bestemmer nærmere bestemt følgende:

»Følgende 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 øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften

b) vederlagsfrie tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person udføres til eget brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål.

5. Sjette direktivs artikel 9, stk. 1, indeholder hovedreglen for leveringsstedet for en tjenesteydelse. Denne hovedregel lyder således: »Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.« I stk. 2, fastsættes der undtagelser fra denne hovedregel, bl.a. for i særlige tilfælde også at kunne opkræve afgift på det sted, hvor modtageren af tjenesteydelsen har hjemsted [litra e)]. Et sådant særligt tilfælde er udlejning af løsøregenstande, som imidlertid ikke gælder for transportmidler⁴.

6. Artikel 17. stk. 2, bestemmer, for så vidt det er relevant her, følgende:

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

Medlemsstaterne kan fravige bestemmelserne i dette stykke, såfremt en sådan

4 — Tilføjet ved Rådets tiende direktiv 84/386/EØF af 31.7.1984 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter om ændring af direktiv 77/388 — anvendelse af merværdiafgift ved udlejning af løsøregenstande (EFT L 208, s. 58).

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

- a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person
- b) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i indlandet for indførte goder
- c) den merværdiafgift, som skyldes i medfør af artikel 5, stk. 7, litra a), og artikel 6, stk. 3.«

7. Det er først og fremmest artikel 17, stk. 6, der er relevant i denne sag. Den lyder således: »Senest inden udløbet af en periode på fire år fra datoen for dette direktivs ikrafttræden fastsætter Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag i merværdiafgiften. Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng, erhvervsmæssig karakter, som 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.«

8. En særlig kompetence for medlemsstaterne til at udelukke ret til momsfradrag følger af artikel 17, stk. 7: »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. [...]«

9. Det ottende direktiv⁵ præciserer reglerne om tilbagebetaling af moms til virksomheder, der har hjemsted i en anden medlemsstat. Dette direktivs artikel 2 bestemmer følgende: »Hver enkelt medlemsstat tilbagebetaler på de i det følgende fastsatte vilkår til enhver afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, men som er etableret i en anden medlemsstat, den merværdiafgift, som er blevet opkrævet for tjenesteydelser eller løsøre, der er leveret ham i indlandet af en anden afgiftspligtig [...]«. I ottende direktivs artikel 5 bestemmes følgende: »Ved anvendelse af nærværende direktiv fastsættes retten til tilbagebetaling af afgiften i overensstemmelse med artikel 17 i direktiv 77/388/EØF, således som denne anvendes i den medlemsstat, der foretager tilbagebetalingen.«

5 — Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6.12.1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet (EFT L 331, s. 11).

B — *National ret*

10. Indtil Republikken Østrigs tiltrædelse af Den Europæiske Union den 1. januar 1995 gjaldt i Østrig Umsatzsteuergesetz 1972 (herefter »UStG 1972«).

11. § 3, stk. 11, i denne lov⁶ bestemte følgende:

»Andre ydelser anses for udført her i landet, når den erhvervsdrivende udelukkende eller for størstedelens vedkommende driver virksomhed her i landet, eller når den erhvervsdrivende tillader en handling eller en tilstand her i landet eller undlader en handling her i landet [...]«

Ifølge den forelæggende ret medførte denne bestemmelse, at leasingtransaktioner vedrørende en personbil blev anset for at være blevet udført i Østrig, når køretøjet overvejende blev benyttet i Østrig.

12. § 12, stk. 2, nr. 2, i denne lov⁷ bestemte, for så vidt det er relevant her, følgende:

»Levering af varer og andre tjenesteydelser anses ikke for at være udført for virksomheden, når de [...] står i forbindelse med anskaffelse (fremstilling), leje eller drift af personbiler, kombinationskøretøjer og motorcykler [...].«

13. Den 1. januar 1995 — datoen for tiltrædelsen af Den Europæiske Union — blev UStG 1972 afløst af Umsatzsteuergesetz 1994 (herefter »UStG 1994«).

14. UStG 1994's § 3a, stk. 12, lyder således:

»I de øvrige tilfælde anses andre ydelser for udført på det sted, hvorfra den erhvervsdrivende driver sin virksomhed. Udføres andre ydelser fra et driftssted, anses driftsstedet for det sted, hvor de andre ydelser præsteres.«

Ifølge den forelæggende ret betyder denne bestemmelse, at leasingtransaktioner

6 — I den version, der er offentliggjort i BGBl. 1975/636.

7 — I den version, der er offentliggjort i BGBl. 1988/410.

vedrørende en personbil anses for at være udført i den medlemsstat, hvorfra leasinggiveren driver sin virksomhed, også når køretøjet overvejende benyttes i Østrig.

15. UStG 1994's § 12, stk. 2, nr. 2, lyder — i de afsnit, som er af interesse her — ligesom bestemmelsen i § 12, stk. 2, i UStG 1972 som gengivet ovenfor.

16. Fra den 6. januar 1995 bestemmer UStG 1994's § 1, stk. 1, følgende⁸: »Følgende transaktioner er omsætningsafgiftspligtige: [...] ejet forbrug her i landet. Der foreligger ejet forbrug, når [...] den erhvervsdrivende afholder udgifter, som vedrører ydelser i udlandet, som, hvis de var blevet præsteret over for den erhvervsdrivende her i landet, i henhold til § 12, stk. 2, ikke ville have givet den erhvervsdrivende fradragsret. Dette gælder kun, for så vidt den erhvervsdrivende i udlandet har krav på refusion af udenlandsk indgående moms. [...]«

⁸ — BGBl. 1995/21. Nærmere bestemt er der her tale om § 1, stk. 1, initio, nr. 2, initio og litra d).

III — De faktiske omstændigheder og retsforhandlinger

17. Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH. iL. (herefter »Cookies World«), sagsøgeren i hovedsagen, er et selskab med begrænset ansvar med hjemsted i Østrig, der driver en handelsvirksomhed. Sagsøgeren har som leasingtager lejet en personbil af et tysk firma, hvilken sagsøgeren har benyttet i Østrig til brug for sin virksomhed.

18. Ved afgørelse af 15. juni 1999 fastsatte Finanzamt Schwaz Cookies Worlds omsætningsafgift for 1997. Leasingafgiften for den leasede personbil var medregnet i de afgiftspligtige transaktioner. Denne medregning skete i henhold til § 1, stk. 1, i UStG 1994.

19. Cookies World indgav klage herover og anmodede om, at omsætningsafgiften blev fastsat, uden at den nævnte bestemmelse blev anvendt. Efter sagsøgerens opfattelse er overladelse af brugen af køretøjer en »anden ydelse«, som omsætningsafgiftsretligt anses for præsteret på det sted, hvorfra den erhvervsdrivende driver sin virksomhed. I tilfælde af leasing af køretøjer er stedet for den anden ydelse i princippet leasinggiverens hjemstat, i den konkrete sag altså Tyskland. Der er transaktionen afgiftspligtig. Der er ikke i fællesskabsretten truffet bestemmelse om yderligere afgiftspligt. Med § 1, stk. 1, i UStG 1994 er der dog skabt endnu en omsætningsafgiftspligt for den samme

transaktion (ud over den påligning af afgifter, der i overensstemmelse med sjette direktiv foretages i udlejerens hjemstat). Den samme transaktion bliver således dobbelt beskattet. Det er ifølge Cookies World ikke muligt at begrunde dette med henvisning til sjette direktivs artikel 17, stk. 6. Denne bestemmelse vedrører nemlig kun undtagelser fra momsfradragret. Desuden tillader den kun opretholdelse af allerede gældende retsforskrifter. Afgiftspligten i henhold til § 1, stk. 1, i UStG 1994 har dog kun været gældende ret i Østrig siden den 6. januar 1995.

20. Ved afgørelse af 20. juli 2000 afviste Finanzlandesdirektion für Tirol Cookies Worlds klage. Denne myndighed anførte, at medlemsstaterne — i afventning af en eventuel ændring af sjette direktiv — var berettiget til at opretholde nationale bestemmelser om udelukkelse af fradragretten. Den kompetence for medlemsstaterne vedrørte også beskatning af ejt forbrug som fastsat i den østrigske lovgivning. Denne beskatning tjente ifølge Finanzlandesdirektion især til at ophæve virkningen af momsfradrag foretaget i udlandet med henblik på at skabe neutrale konkurrencevilkår.

21. Cookies World indbragte denne afgørelse for Verwaltungsgerichtshof. Sagsøgeren gør gældende, at fastsættelsen af omsætningsafgift for 1997 er sket under anvendelse af en national regel, der er i strid med fællesskabsretten.

22. Dernæst har Verwaltungsgerichtshof (Østrig) ved kendelse af 29. marts 2001, indgået til Domstolens Justitskontor den 11. april 2001, anmodet om en præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

»Er det foreneligt med Rådet sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977, navnlig med direktivets artikel 5 og 6, at en medlemsstat behandler afholdelse af udgifter vedrørende ydelser i udlandet som en afgiftspligtig transaktion, når disse tjenesteydelser, såfremt de var blevet udført for den erhvervsdrivende i indlandet, ikke ville have givet ret til fradrag?«

23. Under sagens behandling er der indgivet skriftlige indlæg til Domstolen af Cookies World, den østrigske regering, og Kommissionen. Der har ikke fundet mundtlig forhandling sted.

IV — Kernen i det præjudicielle spørgsmål

24. Af det stillede præjudicielle spørgsmål og de faktiske omstændigheder i hoved-

sagen, således som de er fremstillet i forelæggelseskendelsen, udleder jeg, at den forelæggende rets spørgsmål nærmere bestemt omfatter to delspørgsmål. For det første kan sjette direktiv være hjemmel for opkrævning af moms af en transaktion, som er foretaget i en anden medlemsstat, og som i princippet også er pålagt moms i denne anden medlemsstat? For det andet, i hvilket omfang har medlemsstaternes kompetence til at fravige princippet om fradrag af moms som formuleret i sjette direktivs artikel 17, stk. 2?

25. Såfremt det må fastslås, at der ikke er kompetence til at opkræve moms af en virksomhed, af hvilken der også allerede skal betales moms i en anden medlemsstat, er det ikke nødvendigt, at Domstolen besvarer det andet delspørgsmål.

26. Såfremt det må antages, at der består en sådan kompetence — eller i hvert fald såfremt denne ikke kan udelukkes — kommer det andet delspørgsmål på tale. Domstolens besvarelse bliver så i væsentligt omfang bestemt af nyere retspraksis vedrørende artikel 17, stk. 6 og 7. I punkt 3 i dette forslag til afgørelse har jeg allerede henvist til Metropal og Stadler-dommen. Desuden drejer det sig om to domme af 14. juni 2001, Kommissionen mod Frankrig⁹.

V — Det første delspørgsmål: moms af en transaktion i en anden medlemsstat

27. Det står fast, at der i denne sag er tale om en transaktion med grænseoverskridende elementer. En virksomhed i en medlemsstat, Republikken Østrig, leaser en bil hos en virksomhed i en anden medlemsstat, Forbundsrepublikken Tyskland, med det formål hovedsagelig at bruge bilen i Østrig.

28. Det grundlæggende princip i sjette direktiv med hensyn til transaktioner med grænseoverskridende elementer inden for Det Europæiske Fællesskab går ud på at undgå såvel dobbelt påligning af moms som ikke-påligning af moms.

29. Dette princip hører til de udgangspunkter, som fællesskabslovgiver har valgt ved udarbejdelsen af sjette direktiv, og som Domstolen gentagne gange har bekræftet. Det drejer sig her om:

— at sikre afgiftsneutralitet med en afgiftsbyrde, der er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds

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

formål eller resultater, forudsat sådan virksomhed i sig selv er momspligtig¹⁰

31. Det grundlæggende princip i den kontekst, som jeg har beskrevet, er bestemmende for svaret på den forelæggende rets første delspørgsmål.

— afgiftsmæssig ligebehandling for at imødegå konkurrencefordrejning. I forbindelse hermed skal undtagelser fra harmoniseringen fortolkes strengt: De gælder kun i de tilfælde, der udtrykkeligt er fastsat i sytten direktiv. Enhver undtagelse fører nemlig til yderligere divergenser i afgiftsbyrdenes størrelse i medlemsstaterne¹¹.

32. På dette punkt vil jeg gå tilbage til de faktiske omstændigheder i hovedsagen, såfremt det står fast, at leasingen i Tyskland er en afgiftspligtig transaktion, følger det af dette princip, at leasingen i Østrig ikke må pålægges moms. Dette er også den opfattelse, som Cookies World og Kommissionen har fremført i denne sag.

30. For at konkretisere dette grundlæggende princip indeholder artikel 8 og 9 en udførlig ordning for bestemmelse af stedet for en afgiftspligtig transaktion. Ved tjenesteydelser er hovedreglen fastsat i sytten direktivs artikel 9, stk. 1: Det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemsted. Fra denne hovedregel er der en undtagelse vedrørende udlejning af goder, men denne undtagelse gælder ikke for køretøjer. Det er kontroltekniske hensyn, der ligger til grund for denne undtagelse fra undtagelsen.

33. Den østrigske regering er imidlertid af en anden opfattelse. Det, der pålægges afgift i Østrig, er leasingtagerens egen brug af bilen. Stedet for denne egen brug skal bestemmes ved analogi med de gældende regler for varer og tjenesteydelser i sytten direktiv. Denne egen brug kræver, at der er en tilknytning til Østrigs område. Denne tilknytning foreligger, da leasingtagerens udgifter indebærer en formueformindskelse for denne, og da brugen af tjenesteydelsen desuden sker i Østrig. Den østrigske regering har henvist til sytten direktivs artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, hvorefter levering eller anvendelse til privat brug af virksomhedsgoder kan anses for en omstændighed, der bevirker afgiftens indtræden. I denne forbindelse anser den østrigske regering det også for at være af betydning, at de forskellige bestemmelser i sytten direktiv ikke betragtes isoleret, men — således forstår jeg den østrigske regering — at den indbyrdes sammenhæng er afgørende.

10 — Jf. bl.a. dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19, af 21.9.1988, sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 4797, præmis 15, og af 15.1.1998, sag C-37/95, Ghent Coal Terminal, Sml. I, s. 1, præmis 15.

11 — Jf. heroverfor bl.a. mit forslag til afgørelse i forbindelse med dommene af 14.6.2001, Kommissionen mod Frankrig, nævnt i fodnote 9, punkt 35 ff.

34. De faktiske omstændigheder i hovedsagen viser faktisk, at her er tale om ejt forbrug i Østrig. Hermed er dette eget forbrug imidlertid endnu ikke den relevante omstændighed, der bevirker, at afgiftspligten indtræder i henhold til sjette direktiv. Den omstændighed, der bevirker, at afgiftspligten indtræder, er den leasing, der har fundet sted i Tyskland. Som Domstolen har fastslået i ARO Lease-dommen¹², er udlejning af køretøjer ved leasing en tjenesteydelse i henhold til sjette direktivs artikel 9.

35. Endvidere fastslår Domstolen følgende i denne dom¹³ i tilfælde af udlejning af et køretøj:

— Det fremgår af betragtningerne til direktivet¹⁴, at for så vidt angår udlejningen af transportmidler bør artikel 9, stk. 1, af kontroltekniske hensyn anvendes strengt, således at leveringsstedet for disse former for tjenesteydelser er det sted, hvor udlejer er etableret.

— Således er i henhold til direktivets artikel 9, stk. 2, litra e), »transportmidler af enhver art« udtrykkeligt undtaget fra undtagelsesbestemmelsen om, at leveringsstedet for tjenesteydelser, for så vidt der er tale om »udlejning af løsørengstande«, er det

sted, hvor aftageren har etableret enten hjemstedet for sin erhvervmæssige virksomhed eller et fast forretningssted.

— I betragtning af, at transportmidler let kan overskride landegrænser, er det vanskeligt, hvis ikke umuligt, at fastslå det sted, hvor benyttelsen sker; derfor er det nødvendigt at fastlægge et anvendeligt kriterium for den konkrete momsoprævning. Det er derfor, at sjette direktiv med hensyn til transportmidler af enhver art ikke har lagt det sted, hvor benyttelsen sker, til grund, men af forenklingshensyn og i henhold til hovedreglen det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed.

36. Sammenfattende kan det siges, at Domstolens her nævnte praksis ikke tillader, at der opkræves moms af udlejning i brugsmedlemsstaten. På dette punkt vil jeg også henvise til det grundlæggende princip for momsoprævningen, som jeg har beskrevet ovenfor: ingen dobbelt opkrævning for samme omstændighed.

37. Monte Dei Paschi Di Siena-dommen¹⁵, som såvel Cookies World og Kommissionen som den østrigske regering har

12 — Dom af 17.7.1997, sag C-190/95, Sml. I, s. 4383, præmis 11.

13 — Præmis 12 ff.

14 — Der er her tale om tiende direktiv, allerede nævnt i fodnote 4.

15 — Dom af 13.7.2000, sag C-136/99, Sml. I, s. 6109, præmis 23 ff.

henvist til, peger heller ikke i en anden retning. I denne dom tager Domstolen stilling til en situation, hvor en afgiftspligtig person skulle betale moms såvel i det land, hvor han var etableret, som i en anden medlemsstat. I det her foreliggende tilfælde skal Cookies World imidlertid ikke betale moms af den omtvistede transaktion i etableringslandet.

38. Det kunne dernæst hævdes, at momsen opkræves i Østrig på grund af en anden omstændighed, nemlig den personlige brug i sig selv. Der ville så ikke længere være tale om transaktionen med leasingselskabet, men om den anvendelse af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privatbrug for den afgiftspligtige person, som er omhandlet i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, og som sidestilles med en tjenesteydelse mod vederlag. Denne bestemmelses sidste punktum giver medlemsstaterne mulighed herfor. Jeg kan dog ikke tilslutte mig denne opfattelse. De faktiske omstændigheder i hovedsagen gør det klart, at den transaktion, der er pålagt afgift, er leasingen i Tyskland. Finanzamt Schwaz' omtvistede afgiftsansættelse vedrører nemlig lejebeløbet for det leasede køretøj. Også bestemmelsen i UStG 1994's § 1, stk. 1, som den østrigske regering har henvist til, viser, at det er en og samme omstændighed, der pålægges afgift.

39. Den østrigske regering har i vidt omfang baseret sin argumentation om den omtvistede foranstaltningens lovlighed på en opfattelse af sjette direktivs bestemmelser set i indbyrdes sammenhæng. Den anvender

en økonomisk argumentation. Udelukkelse af fradragsretten kan ikke være begrænset til leasingkontrakter, som indgås med en østrigsk leasinggiver. I så fald ville konkurrencen blive fordrejet.

40. Selv om jeg i almindelighed tillægger det stor betydning, at konkurrencefordrejninger inden for det fælles marked undgås, finder jeg ikke, at denne argumentation er solid bæredygtig. Den afgiftspligtige transaktion finder nemlig sted i en anden medlemsstat, som til fulde anvender sjette direktiv (herunder fradragsretten). Republikken Østrig, som er en medlemsstat, gør brug af en undtagelse fra sjette direktiv. Brugen af denne undtagelse må naturligvis aldrig føre til, at de afgiftspligtige personer, der er etableret i deres egne medlemsstater, ikke i en anden medlemsstat har mulighed for at påberåbe sig en bestemmelse, som giver dem denne mulighed i henhold til denne anden medlemsstats lovgivning, og som vel at mærke er baseret på et EF-direktiv¹⁶.

41. Cookies World har endvidere anført, at den omtvistede nationale lovgivning, som udelukkende skulle tjene til at beskytte østrigske tjenesteydere, er i strid med artikel 49 EF. Jeg finder ikke dette argument relevant for den foreliggende sag. Kun såfremt det skulle blive fastslået, at den

16 — Jf. i denne forbindelse navnlig ottende momsdirektivs artikel 2 og 5.

østrigske lovgiver har kompetence til i et tilfælde som det foreliggende at fastsætte bestemmelser om opkrævning af moms — såfremt denne opkrævning (endnu) ikke skulle være fuldstændig harmoniseret — kommer artikel 49 EF på tale. Af de ovenfor nævnte grunde har den østrigske lovgiver ikke en sådan kompetence.

42. For at illustrere dette vil jeg i tilknytning hertil henvise til den nyere dom i sagen Cura Anlagen¹⁷. Denne dom vedrører ikke omsætningsafgift, men hindringer i den østrigske lovgivning for leasing af køretøjer uden for Østrig. I denne dom henviser Domstolen til sin praksis, hvorefter artikel 49 EF også er til hinder for anvendelse af nationale bestemmelser, som bevirker, at levering af tjenesteydelser mellem medlemsstater bliver vanskeligere end levering af tjenesteydelser internt i en medlemsstat. En sådan begrænsning af den frie udveksling kan kun berettiges af tvingende almene hensyn, som er anerkendt i fællesskabsretten, og desuden skal proportionalitetsprincippet overholdes¹⁸. Efter min opfattelse fører den omtvistede østrigske foranstaltning ikke pr. definition til, at leasing af et køretøj i en anden medlemsstat bliver vanskeligere end i den egne medlemsstat. Den fører netop til mere lige betingelser. Såfremt der således kunne blive tale om en prøvelse på grundlag af artikel 49 EF — hvilket ikke er tilfældet — er det så et spørgsmål, om den omtvistede østrigske bestemmelse medfører en tilsidesættelse af denne artikel i traktaten.

17 — Dom af 21.3.2002, sag C-451/99, Sml. I, s. 3193.

18 — Jf. navnlig dommens præmis 30 og 32.

43. Endelig vil jeg henvise til følgende. Sjette direktivs artikel 17, stk. 6, giver under visse omstændigheder medlemsstaterne kompetence til at fastsætte en udelukkelse af retten til momsfradrag. Jeg vil gå nærmere ind på indholdet af denne kompetence i det følgende under omtalen af det andet delspørgsmål. Forud herfor vil jeg allerede nu slå fast, at kompetencen ikke kan bruges til at ændre stedet for en omstændighed, der bevirker, at afgiftspligten indtræder, således som det følger af sjette direktiv. Artikel 17, stk. 6, har således ingen betydning for besvarelsen af det første delspørgsmål. I denne forstand er jeg enig med Cookies World og Kommissionen, når disse anfører, at artikel 17, stk. 6, udelukkende kan benyttes af medlemsstaterne til at opretholde en udelukkelse af fradragetsretten, som består i deres nationale lovgivning.

VI — Det andet delspørgsmål: undtagelser fra princippet om fradrag af moms

44. Ovenfor har jeg fastslået, at sjette direktiv ikke giver kompetence til at opkræve moms i den medlemsstat, hvor et i en anden medlemsstat leaset køretøj bruges. Da det forholder således, er det ikke nødvendigt at besvare det andet delspørgsmål.

Jeg vil da også kun behandle dette andet delspørgsmål for fuldstændighedens skyld.

opretholde de faktisk anvendte nationale bestemmelser, indtil Rådet fastsætter en fælles ordning for de tilfælde, hvor retten til momsfradrag udelukkes.

45. I mit tidligere forslag til afgørelse vedrørende sjette direktivs artikel 17 henviste jeg til det sjette direktivs karakter og fradragsrettens rolle deri. Domstolen formulerer hovedreglen i artikel 17, stk. 2, som en retsgrundsætning. Heraf følger, at »mulighederne for at fravige fra momsfradraget 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, der tillader undtagelser, skal desuden fortolkes restriktivt«¹⁹.

47. For Republikken Østrig gælder det, at denne medlemsstat kan opretholde undtagelser fra fradragsretten, såfremt disse bestod på tidspunktet for tiltrædelsen af Den Europæiske Union (1.1.1995). Derefter må denne medlemsstat ikke længere træffe foranstaltninger, som udvider anvendelsesområdet for de bestående udelukkelse og derved fraviger sjette direktivs formål. Såfremt en bestående udelukkelse er helt eller delvis ophævet, må den derefter ikke længere genindføres²¹.

46. Artikel 17, stk. 6, andet afsnit, er en undtagelse fra dette princip²⁰ og gælder, indtil Rådet fastsætter de i artikel 17, stk. 6, første afsnit, nævnte bestemmelser. Denne undtagelse har karakter af en »standstill«-klausul, som tillader medlemsstaterne at

48. Det står fast, at den her omhandlede nationale foranstaltning, § 1, stk. 1, i UStG 1994, først er indført fra den. 6. januar 1995, dvs. nogle dage efter tiltrædelsen. Den østrigske regering tilskriver dette en logistisk årsag, som står i forbindelse med den nationale lovgivningsprocedure.

49. Efter min opfattelse spiller det ingen rolle, at den pågældende bestemmelse alle-

19 — Jf. senest mit forslag til afgørelse i Metropol og Stadler-sagen, nævnt i fodnote 3, punkt 32.

20 — Jf. Metropol og Stadler-dommen, nævnt i fodnote 3, præmis 44 ff.

21 — Dommen af 14.6.2001 i sagen Kommissionen mod Frankrig, sag C-40/00, nævnt i fodnote 9, præmis 17 ff.

rede er indsat i den østrigske afgiftslovgivning nogle dage efter tiltrædelsen — og ikke først efter et længere tidsrum. Jeg støtter denne opfattelse på følgende. For det første skal undtagelser fra fradragsretten fortolkes strengt. De gælder kun, såfremt det udtrykkeligt bestemmes. Det er ikke tilfældet her. For det andet er den specifikke undtagelse i artikel 17, stk. 6, andet afsnit, ment som en »standstill«-klausul og har således udtrykkeligt ikke til formål at give en ny medlemsstat kompetence til stadig at kunne tilpasse den nationale lovgivning ved tiltrædelsen og derved fravige gældende fællesskabsret.

50. Jeg vil desuden bemærke, at det for mig ikke spiller nogen rolle, at leasingtransaktioner ifølge § 3, stk. 11, i den indtil den 1. januar 1995 gældende UStG 1972 — i hvert fald ifølge den forelæggende ret — blev anset for at være foretaget i Østrig, når køretøjet overvejende blev brugt i Østrig. Den østrigske lovgiver har nemlig bevidst valgt ikke længere at optage denne bestemmelse i denne form i UStG 1994. Dermed var denne bestemmelse ikke længere gældende ret, uanset spørgsmålet, om § 3, stk. 11, i UStG 1972 indholdsmæssigt svarer til § 1, stk. 1 i UStG 1994.

51. Jeg kommer således til det resultat, at — selv såfremt artikel 17, stk. 6, andet afsnit, skulle finde anvendelse på en afgiftsudløsende omstændighed, som indtræffer i en anden medlemsstat, hvilket ikke er tilfældet — kan denne bestemmelse ikke anvendes til kort efter Republikken Østrigs tiltrædelse af Den Europæiske Union at indføre en undtagelse til fradragsretten.

52. Dette fører mig til medlemsstatens kompetence i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 7, til at udelukke retten til fradrag af konjunkturmæssige grunde. Heller denne kompetence kan anvendes i det foreliggende tilfælde. Metropol og Stadler-dommen fører uundgåeligt til dette resultat. Domstolen stiller to betingelser for at anvende denne kompetence. For det første kan en medlemsstat kun gøre brug af denne kompetence efter det i artikel 29 omhandlede samråd med det her nævnte udvalg. Dette samråd har ikke fundet sted her. For det andet skal foranstaltningen med fradrag af moms indeholde nærmere bestemmelser om dens tidsmæssige begrænsning²²; i det foreliggende tilfælde er det intet, der tyder herpå.

22 — I Metropol og Stadler-dommen, nævnt i fodnote 3, udtaler Domstolen desuden, at disse ikke må være et led i en pakke af strukturmæssige tilpasningsforanstaltninger, der har til mål at nedbringe statsunderskuddet og muliggøre en tilbagebetaling af statsgælden. I det foreliggende tilfælde er der ikke tale om noget sådant, i hvert fald ikke under retsforhandlingerne ved Domstolen.

VII — Forslag til afgørelse

53. På grundlag af de foregående betragtninger foreslår jeg, at Domstolen besvarer Verwaltungsgerichtshofs præjudicielle spørgsmål således:

»Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag er til hinder for en national lovgivning, som indeholder bestemmelser om en udelukkelse af retten til fradrag af merværdiafgift for egne statsborgere for en transaktion, som foretages i en anden medlemsstat, og som i overensstemmelse med direktivet i denne anden medlemsstat anses for en afgiftspligtig transaktion.«