

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

L.A. GEELHOED

fremsat den 22. september 2005¹

I — Indledning

1. Denne sag, der er forelagt af Vestre Landsret, Danmark, rejser det spørgsmål, om videresag i tilfælde, hvor en virksomhed, der driver sale and lease back med biler, køber brugte biler, udleaser dem og senere videresælger dem, må anses for 1) en momsfrataget levering, som omhandlet i sjette momsdirektivs² artikel 13, punkt B, eller 2) er omfattet af den særordning for brugte genstande, der er omhandlet i sjette momsdirektivs artikel 26a.

¹ — Originalsprog: engelsk.

² — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT L 145, s. 1).

II — Retsforskrifter

A — Fællesskabsbestemmelser

Sjette momsdirektiv

2. I sjette momsdirektivs artikel 2 defineres direktivets materielle anvendelsesområde. I henhold til direktivets artikel 2, nr. 1, skal levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, pålægges moms.

3. I sjette momsdirektivs artikel 11 skitseres, hvorledes beskatningsgrundlaget beregnes ved levering af (ikke importerede) goder og tjenesteydelser, der er omfattet af direktivets anvendelsesområde. Hovedreglen for denne beregning er indeholdt i artikel 11, punkt A, stk. 1, og beskatningsgrundlaget er den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af

køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.

stk. 3, litra b), er fritaget for afgift, såfremt disse goder ikke har givet ret til fradrag, samt levering af goder, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra retten til fradrag i medfør af artikel 17, stk. 6 [...]«

4. Sjette momsdirektivs afsnit X indeholder en liste over momsfritagelser, dvs. transaktioner i form af salg til køberen, uden at salget pålægges nogen moms. Artikel 13 opregner afgiftsfritagelser, der finder anvendelse i indlandet, og omfatter to lister. Den første, artikel 13, punkt A, opregner standardfritagelser for visse former for virksomhed af »almen interesse«. Den anden, artikel 13, punkt B, opregner en række yderligere fritagelser. Den relevante del af denne artikel bestemmer:

5. Sjette momsdirektivs artikel 17 vedrører indtræden og omfang af ikke-forbrugeres fradragsret for indgående moms. Artikel 17, stk. 6, bestemmer:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

»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 [...]«

[...]

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.«

c) levering af goder, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med sådanne former for virksomhed, som i medfør af denne artikel eller af artikel 28,

6. Rådet har endnu ikke fastsat nærmere regler vedrørende udgifter, der giver ret til fradrag i merværdiafgiften, som har betydning for denne sag.

7. Artikel 28, stk. 3, litra b), bestemmer, at medlemsstaterne i overgangsperioden for gennemførelse af sjette momsdirektiv fortsat kan fritage de transaktioner, der er opregnet i bilag F til direktivet, på de i medlemsstaten gældende betingelser.

Direktiv 94/5

8. Direktiv 94/5³ blev vedtaget i medfør af sjette direktivs artikel 32, der bestemte, at Rådet skulle vedtage en fællesskabsafgiftsordning for brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samlerobjekter⁴. Dette direktiv fastsætter en særordning for brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter, idet den navnlig indsætter en ny artikel 26a i sjette direktiv.

9. Grundlæggende fastsætter denne artikel en såkaldt »ordning vedrørende beregningen af fortjenstmargenen«, som forhandlere af brugte genstande under visse omstændigheder kan vælge at anvende i stedet for den normale momsordning. Mens der under den normale momsordning opkræves moms af den samlede modværdi, som forhandleren modtager fra køberen, med fradrag af moms

vedrørende denne modværdi, opkræves der moms af fortjenstmargenen, hvis ordning vedrørende beregningen af fortjenstmargenen anvendes. Det følgende er en oversigt over de for den foreliggende sag væsentligste bestemmelser i artikel 26a.

10. I artikel 26a, punkt A, litra d), defineres »brugte genstande« som »løsøregenstande, der kan genanvendes i den foreliggende stand eller efter reparation, undtagen kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter og undtagen ædle metaller og ædle stene defineret som sådanne af medlemsstaterne«.

11. I henhold til artikel 26a, punkt B, stk. 1, skal medlemsstaterne anvende en særordning med afgift af den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen på leveringer af brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter, der foretages af afgiftspligtige videreforhandlere (dvs. »ordning vedrørende beregningen af fortjenstmargenen«). Artikel 26a, punkt B, stk. 2, bestemmer, at denne ordning vedrørende beregningen af fortjenstmargenen kun skal finde anvendelse, når de pågældende goder leveres til videreforhandleren af visse bestemte personer inden for Fællesskabet, nemlig:

»af en ikke-afgiftspligtig person, eller

3 — Rådets direktiv 94/5/EF af 14.2.1994 om tilføjelse til det fælles merværdisystem og om ændring af direktiv 77/388/EØF — Særordning for brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter (EFT L 60, s. 16).

4 — Denne artikel blev fjernet fra sjette momsdirektiv ved direktiv 94/5.

af en anden afgiftspligtig person, for så vidt dennes levering af godet er fritaget for afgift i overensstemmelse med artikel 13, punkt B, litra c), eller

af en anden afgiftspligtig person, for så vidt levering af godet foretaget af denne anden afgiftspligtige person er omfattet af den afgiftsfritagelse, der er omhandlet i artikel 24, og vedrører et investeringsgode, eller

af en anden afgiftspligtig videreforhandler, for så vidt levering af godet foretaget af denne anden afgiftspligtige videreforhandler er pålagt merværdiafgift i overensstemmelse med særordningen«.

12. I hvert af disse tilfælde ville videreforhandleren, hvis ordningen vedrørende beregningen af fortjenstmargenen ikke fandtes, være forpligtet til at opkræve moms af den samlede modværdi, som han modtager fra sin kunde, men ville ikke kunne fradrage nogen moms.

13. I artikel 26a, punkt B, stk. 3, defineres beskatningsgrundlaget for de leveringer af goder, der er omfattet af ordningen vedrørende beregningen af fortjenstmargenen, som »den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen med fradrag af den merværdiafgift, der vedrører selve fortjenstmargenen. Denne margen er lig med forskellen mellem den af den afgiftspligtige videreforhandler forlangte salgspris for godet og købsprisen«.

14. I artikel 26a, punkt A, litra e), defineres en »afgiftspligtig videreforhandler« som »en afgiftspligtig person, der som led i sin økonomiske virksomhed køber eller udtager til brug for sin virksomhed eller indfører brugte genstande og/eller kunstgenstande, samlereobjekter eller antikviteter med henblik på videresalg [...]«.

15. Af artikel 26a, punkt B, stk. 6, fremgår, at goder, der leveres af en afgiftspligtig videreforhandler i henhold til denne særordning, ikke giver ret til momsfradrag for afgiftspligtige personer.

16. Artikel 26a, litra B, stk. 11, bestemmer, at den afgiftspligtige videreforhandler for hver levering, der henhører under den særlige afgiftsordning i henhold til stk. 2 eller 4, kan anvende den normale merværdiafgiftsordning.

B — *De danske bestemmelser*

20. Momslovens kapitel 9 indeholder følgende paragraf af relevans for denne sag:

De almindelige momsbestemmelser

»§ 42. Virksomheder kan ikke fradrage afgift af indkøb mv., som vedrører [...]

17. § 4, stk. 1, første punktum, i den danske momslov (jf. senest lovebekendtgørelse nr. 703 af 8.8.2003) bestemmer, at »[d]er betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet«.

7) anskaffelse og drift af personmotorkøretøjer, der er indrettet til befordring af ikke mere end ni personer, jf. dog stk. 4, 6 og 7 [...]

18. Momslovens § 13, stk. 1, indeholder en opregning af de varer og tjenesteydelser, der er fritaget for moms, svarende til opregningen i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A.

Stk. 6. Virksomheder, der forhandler eller udlejer motorkøretøjer, eller som driver køreskole, kan uanset bestemmelsen i stk. 1, nr. 7, fradrage afgiften af indkøb mv. til disse formål.«

19. Momslovens § 13, stk. 2, er sålydende:

»Levering af varer, der alene har været anvendt i forbindelse med virksomhed, der er fritaget for afgift efter stk. 1, eller af varer, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra retten til fradrag efter kapitel 9, er fritaget for afgift.«

21. § 42, stk. 1, nr. 7, er derfor baseret på standstill-klausulen i sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 6, hvorefter medlemsstaterne kan opretholde alle de undtagelser, som på tidspunktet for direktivets ikrafttræden var gældende i henhold til deres nationale lovgivning, indtil Rådet fastsætter bestemmelser om harmonisering af fradragsretten.

22. § 13, stk. 2, har derfor som konsekvens, at virksomheder, der er omfattet af § 42, stk. 1, nr. 7, ikke deklarerer afgift ved salget af køretøjer, der er omfattet af sidstnævnte paragraf, da disse virksomheder er undtaget fra retten til fradrag.

25. Desuden køber Jyske Finans som led i denne virksomhed personbiler på hvide plader fra erhvervsdrivene og leaser disse biler til andre erhvervsdrivende. Efter endt leasing sælger Jyske Finans disse brugte biler videre.

Momsreglerne vedrørende brugte genstande

23. Danmark gennemførte direktiv 94/5 i §§ 69-71 i momslov fra 1994 (lov nr. 375 af 18.5.1994) med anvendelse, for så vidt som det er relevant for denne sag, af en tilsvarende ordlyd som den, der er fastsat i direktivet.

26. Hovedsagen vedrører Jyske Finans' videre salg af 145 brugte biler i perioden fra den 1. januar 1999 til den 31. maj 2001. I hvert tilfælde havde sælgerne af disse brugte biler til Jyske Finans ikke deklareret moms af salget. Som fastsat i momslovens § 13, stk. 2, skyldtes dette, at disse erhvervsdrivende i sin tid havde anskaffet disse biler uden fradragret for indgående moms, dvs. at salgene var fritaget for moms.

III — De faktiske og processuelle omstændigheder i sagen

24. Jyske Finans A/S (herefter »Jyske Finans«) driver virksomhed med leasing af biler og køber som et led heri personbiler på hvide plader fra erhvervsdrivende, og derefter tilbageleaser de samme biler til disse erhvervsdrivende (herefter »sale and lease back«).

27. I maj 2001 pålagde afgiftsmyndighederne (Told- og Skatteregion Horsens) Jyske Finans at betale 2 236 413 DKK i moms af videre salgsprisen for disse biler.

28. Jyske Finans har den 22. januar 2003 anlagt sag for Vestre Landsret, hvorunder selskabet har anfægtet momspligten af dette beløb, bl.a. under anbringelse af, at den strider imod sjetten momsdirektiv, idet beta-

ling af momsen ville indebære dobbelt afgiftsbelastning. Sådan dobbelt afgiftsbelastning ville opstå, fordi selv om Jyske Finans i henhold til momslovens § 42, stk. 6, ville have ret til at fradrage moms af dets køb af brugte biler, ville selskabet ikke kunne udøve denne ret, da sælgerne ikke faktisk har betalt nogen moms af disse biler i forbindelse med salget.

hvorfor der ikke har været adgang til fradrag for moms ved godets anskaffelse?

29. Vestre Landsret har derfor forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

»1) Skal artikel 13, punkt B, litra c), i sjette momsdirektiv (77/388/EØF), sammenholdt med direktivets artikel 2, nr. 1, og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for, at en medlemsstat opretholder en retstilstand efter sin merværdiafgiftslov, hvorefter en afgiftspligtig person, der har ladet investeringsgoder i betydeligt omfang indgå i sin erhvervsformue, i modsætning til brugtvognsforhandlere og andre erhvervsdrivende, der sælger brugte biler, er momspligtig af salget af disse investeringsgoder, også når godet er købt fra afgiftspligtige personer, der ikke har deklareret afgift af godernes pris,

2) Skal artikel 26a, punkt A, litra e), i sjette momsdirektiv fortolkes således, at begrebet »afgiftspligtig videreforsandler« alene omfatter personer, hvis hovederhverv består i køb og salg af brugte genstande, når de pågældende brugte genstande erhverves med henblik på opnåelse af økonomisk fortjeneste ved videresalg som det eneste eller væsentligste formål med erhvervsen, eller omfatter begrebet også personer, som normalt bortsælger disse genstande efter endt udlejning som et accessorisk led i den samlede økonomiske leasingvirksomhed under de ovenfor [i forelæggelseskendelsen] beskrevne omstændigheder?»

30. I overensstemmelse med artikel 23 i statuten for Domstolen blev der indgivet skriftlige indlæg i denne sag af Jyske Finans, Nordania Finans A/S og BG Factoring A/S, skatteministeriet og Kongeriget Danmark, Den Helleniske Republik, Republikken Polen og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber. Der blev afholdt mundtlige forhandlinger den 7. juli 2005, hvorunder alle de ovennævnte intervenienter, med undtagen af Republikken Polen, afgav indlæg.

IV — Stillingtagen

A — Om det første spørgsmål

31. Med sit første spørgsmål ønsker Vestre Landsret nærmere bestemt oplyst, om det er i strid med sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra c), hvis en national momslovgivning bestemmer, at en afgiftspligtig person i Jyske Finans' situation — dvs. en sale and lease back-virksomhed, der videresælger brugte biler — skal betale moms af disse videresalg, uanset at den ikke kan fradrage indgående moms af disse bilers pris.

32. Jeg bemærker indledningsvis, at den danske regering og intervenienterne i hovedsagen, Nordania Finans, har stillet spørgsmål om, hvorvidt de biler, Jyske Finans har købt og leaset, udgør investeringsgoder i sjette momsdirektivs forstand. Dette spørgsmål er opstået på grund af en separat sag om en bestemmelse i momsloven, der verserer for Højesteret og skyldes Venstre Landsrets formulering af det første af de spørgsmål, der er forelagt Domstolen i denne sag⁵.

33. Jeg skal hertil bemærke, at dette spørgsmål ikke blev rejst af den nationale domstol i forelæggelseskendelsen, og at ingen anden intervenient i denne sag har fremført væsentlige argumenter om dette spørgsmål. Domstolen må derfor begrænse sig til at besvare de spørgsmål, som Vestre Landsret har stillet. Navnlig kan den ikke tage stilling til gyldigheden efter dansk ret af en forudsætning, hvorpå disse spørgsmål hviler. Det er derfor hverken nødvendigt eller passende for mig at beskæftige mig mere med dette spørgsmål her.

34. Hvad angår den materielle del af det første spørgsmål, som gengivet ovenfor, foreskriver artikel 13, punkt B, litra c), momsfritagelse i to tilfælde.

35. Det første tilfælde vedrører levering af goder, »der udelukkende har været anvendt i forbindelse med sådanne former for virksomhed, som i medfør af denne artikel eller af artikel 28, stk. 3, litra b), er fritaget for afgift, såfremt disse goder ikke har givet ret til fradrag [...]«.

36. Det andet tilfælde vedrører goder, hvis anskaffelse eller anvendelse var undtaget fra retten til fradrag i medfør af artikel 17, stk. 6.

⁵ — Særligt vendingen »en afgiftspligtig person, der har ladet investeringsgoder i betydeligt omfang indgå i sin erhvervsformue«.

37. Det er af to grunde klart, at ingen af disse tilfælde gælder for Jyske Finans videresalg af brugte biler.

38. For det første skal de goder, Jyske Finans leverer — brugte biler — ifølge de af Vestre Landsret fremlagte oplysninger ikke udelukkende anvendes i forbindelse med virksomhed, der er fritaget i henhold til artikel 13 (hvad enten det er virksomhed af almen interesse eller ej). Artikel 28, stk. 3, litra b), der er en overgangsbestemmelse, finder heller ikke anvendelse i denne sag. Sådanne leveringer er derfor i princippet afgiftspligtige i henhold til hovedreglen i direktivets artikel 2.

39. For det andet giver momslovens § 42, stk. 6, udtrykkeligt Jyske Finans som en virksomhed, der forhandler eller udlejer motorkøretøjer, ret til at fradrage moms af indkøb til disse formål. Som den forelæggende ret har erkendt i forelæggelseskendelsen, er grunden til, at der ikke foretaget noget fradrag i denne sag, at Jyske Finans havde købt de brugte biler fra erhvervsdrivende, der i medfør af momslovens § 13, stk. 2, og § 42 ikke opkrævede moms af salget.

40. Derfor er en af forudsætningerne for momsfrigivelse af Jyske Finans' videresalg i medfør af sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra c), der kræver, at Jyske Finans ikke har fradragsret, ikke opfyldt.

41. Det følger af en almindelig gennemgang af den almindelige momsordning, der er fastsat i sjette momsdirektiv, og særligt af direktivets artikel 13, punkt B, litra c), at Jyske Finans er momspligtig af videresalget af biler som beskrevet i forelæggelseskendelsen.

42. Som den danske regering har erkendt, betyder dette resultat, at Jyske Finans, da selskabet skal betale moms af sine videresalg, uden at det kan fradrage nogen indgående moms, lider under dobbelt afgiftsbelastning.

43. Jyske Finans har gjort gældende, at denne konklusion er i strid med formålet med sjette momsdirektiv, idet momsen grundlæggende er en afgift af det endelige forbrug og ikke må udgøre en udgift for de kommercielle led i omsætningskæden frem til den endelige forbruger. Efter Jyske Finans opfattelse skal momsen virke neutralt over for alle virksomheder, der indgår i omsætningskæden, medmindre der udtrykkeligt er gjort undtagelse fra dette princip i sjette

momsdirektiv. Jyske Finans har derfor gjort gældende, at det første spørgsmål skal besvares bekræftende.

sjette momsdirektivs almindelige momsordning, skal fortolkes strengt⁶.

44. Jeg er ikke overbevist af denne argumentation.

48. I et sådant tilfælde er det ikke muligt at fortolke artikel 13 på en måde, der gør, at dobbelt afgiftsbelastning af en afgiftspligtig person i en situation som den, hvori Jyske Finans befinder sig, undgås. Målet om at undgå dobbelt afgiftsbelastning kan ikke »trumfe« den udtrykkelige ordlyd af en af direktivets bestemmelser⁷.

45. Det er, som jeg nedenfor vil gøre nærmere rede for, korrekt, at når ordlyden af en bestemmelse i sjette momsdirektiv kan fortolkes på mere end én måde, skal denne bestemmelse, når det er muligt, fortolkes på den måde, der mest effektivt opfylder direktivets formål. Det er også korrekt, at et af formålene med direktivet er opretholdelse af afgiftsneutralitet mellem og hindring af dobbeltbeskatning af afgiftspligtige personer.

49. Vestre Landsrets første spørgsmål bør derfor besvares med, at artikel 13, punkt B, litra c), sammenholdt med sjette momsdirektivs artikel 2, nr. 1, og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), ikke skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for, at en medlemsstat opretholder en retstilstand efter sin merværdiafgiftslov, hvorefter en afgiftspligtig person er momspligtig af videresalg af brugte biler, der er anvendt i personens virksomhed, heller ikke når personen ikke kan fradrage moms betalt ved erhvervelsen af bilerne, fordi der faktisk ikke blev betalt sådan moms.

46. Ikke desto mindre foreskriver artikel 13, punkt B, litra c), klart efter en naturlig læsning, at en afgiftspligtig person i Jyske Finans' situation skal betale moms af sin levering af biler i form af videresalg. Der er efter min opfattelse ikke plads til en modsat fortolkning af denne artikel.

47. Dette gælder særligt, da rækkevidden af fritagelserne i artikel 13, som undtagelser fra

6 — Jf. f.eks. dom af 3.3.2005, sag C-428/02, Fonden Marselisborg, Sml. I, s. 1527, og af 20.11.2003, sag C-8/01, Taksatorringen, Sml. I, s. 13711.

7 — Jf. f.eks. hvor Domstolen ikke kunne afsløjpe en dobbelt afgiftsbelastning, sag C-165/88, ORO Amsterdam Beheer og Concerto mod Inspecteur der Omzetbelasting, Sml. 1989, s. 4081, som jeg vil behandle nærmere nedenfor.

B — Om det andet spørgsmål

50. Med sit andet spørgsmål ønsker Vestre Landsret nærmere bestemt oplyst, om en afgiftspligtig person, der videresælger brugte biler, som denne har brugt i sin virksomhed med leasing af biler, kan anses for en »afgiftspligtig videreforhandler« og derfor er omfattet af den momsordning for brugte genstande, der er fastsat i sjette momsdirektivs artikel 26a.

51. Det er ubestridt, at de brugte biler under de i hovedsagen foreliggende faktiske omstændigheder kan anses for »brugte genstande« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 26a, punkt A, litra d), og at bilerne blev erhvervet fra personer, der er omfattet af definitionen i artikel 26a, punkt B, stk. 2.

52. Det afgørende kriterium for, om det under de i hovedsagen foreliggende faktiske omstændigheder er muligt for Jyske Finans at anvende ordningen vedrørende beregningen af fortjenstmargenen ved opkrævningen af moms, er derfor, om selskabet er omfattet af definitionen af en afgiftspligtig videreforhandler i artikel 26a, punkt A, litra e), dvs. »en afgiftspligtig person, der som led i sin økonomiske virksomhed køber eller udtager til brug for sin virksomhed eller indfører brugte genstande og/eller kunstgenstande, samlerobjekter eller antikviteter med henblik på videresalg«.

53. Hvis jeg udelukkende skulle argumentere ud fra den engelske version af direktivet, var det klart, at Jyske Finans ville være omfattet af denne definition, idet selskabet købte bilerne »for the purposes of his undertaking« (»som led i sin økonomiske virksomhed«). Kriteriet om »with a view to resale« (»med henblik på videresalg«) virker i denne version ikke umiddelbart som en nødvendig betingelse for at blive anset for afgiftspligtig videreforhandler.

54. Dette ville imidlertid ikke være en acceptabel måde at argumentere på, fordi de andre sprogversioner på dette punkt afviger afgørende fra den engelske tekst.

55. Visse andre sprogversioner af artikel 26a definerer en afgiftspligtig videreforhandler som en, der som led i sin økonomiske virksomhed køber eller udtager til brug for sin virksomhed eller indfører brugte genstande og/eller kunstgenstande, samlerobjekter eller antikviteter *med henblik på videresalg*⁸. Det er med andre ord i sådanne andre versioner klart, at det er en nødvendig betingelse for at kvalifikationen som en afgiftspligtig videreforhandler, at goderne blev købt eller udtaget med henblik på videresalg.

⁸ — En afgiftspligtig videreforhandler er således i den franske version defineret som »l'assujéti qui, dans le cadre de son activité économique, achète ou affecte aux besoins de son entreprise ou importe, en vue de leur revente, des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité [...]«, og i den nederlandske version som »de belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiekstukken koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemd dan wel invoert met het oog op wederverkoop [...]«.

56. Fortolkningen af vendingen »med henblik på videresalg« er således afgørende for vurderingen af Vestre Landsrets andet spørgsmål.

57. Som anført i forelæggelseskendelsen kan vendingen ved en naturlig læsning fortolkes på en række måder i forbindelse med de i hovedsagen foreliggende faktiske omstændigheder. Navnlig kunne den med rimelighed læses således, at den finder anvendelse på afgiftspligtige personer, der køber brugte biler, når

— den afgiftspligtige persons hovedvirksomhed er (køb og) videresalg af brugte biler

— den afgiftspligtige persons hovedvirksomhed er (køb og) videresalg af brugte biler, og de pågældende biler er købt alene med henblik på videresalg, eller

— den afgiftspligtige person på købstidspunktet havde til hensigt at videresælge bilerne på et senere tidspunkt efter først at have anvendt dem til brug for sin virksomhed.

58. Der er ingen indikationer af, at fællesskabslovgiver ved vedtagelsen af direktiv 94/5 gav udtryk for eller udtrykkeligt overvejede, hvilken af disse fortolkninger der er den rigtige, eller om, hvorvidt udtrykket »afgiftspligtig videreforhandler« omfatter omstændigheder som dem, der foreligger i denne sag.

59. Som jeg bemærkede i mit forslag til afgørelse i sagen Frankrig mod Rådet og Parlamentet, følger det af lovgivnings natur, at lovgivere ikke kan forudse og i ordlyden tage højde for alle mulige faktiske anvendelser af en retsakt⁹. Dette ville være upraktisk og desuden umuligt. På erhvervs- og skatteområderne er det f.eks. åbenlyst, at lovgiverne ikke ville kunne forudse og udtrykkeligt fastsætte bestemmelser om alle potentielle virksomhedsmodeller eller former for erhvervsvirksomhed, der løbende udvikler sig.

60. Det er derfor op til Domstolen — inden for grænserne af ordlyden af artikel 26a — at fastslå, hvilken af de mulige fortolkninger der er mest i overensstemmelse med formålet med særordningen for brugte genstande, og hvilken fortolkning der derfor bedst opfylder fællesskabslovgivers hensigt.

⁹ — Jf. forslag til afgørelse af 17.3.2004 i sag C-244/03, Frankrig mod Parlamentet og Rådet, dom af 24.5.2005, Sml. I, s. 4021 punkt 74 og 75.

61. I præamblen til direktiv 94/5 kommer dette formål til udtryk som i det væsentlige værende dobbelt, nemlig

— undgåelse af dobbeltbeskatning og

— undgåelse af fordrejning af konkurrencen mellem afgiftspligtige personer.

62. I præamblen understreges således behovet for vedtagelse af »fællesskabsbestemmelser, der tager sigte på at undgå dobbeltbeskatning og fordrejning af konkurrencen mellem afgiftspligtige«, og der henvises til, at »Domstolen [...] i en række domme [har] understreget nødvendigheden af at nå til en harmonisering, således at dobbeltbeskatning i samhandelen mellem medlemsstaterne undgås«¹⁰.

63. I præamblen understreges endvidere nødvendigheden af at undgå »en række meget forskellige [moms]ordninger, som fremkalder fordrejning af konkurrencen og samhandelen både i de enkelte medlemsstater og mellem medlemsstaterne«¹¹.

64. Disse formål er senest blevet fremhævet af generaladvokat Stickx-Hackl i forslag til afgørelse i sagen *Förvaltnings AB Stenholmen mod Riksskattverket*¹². Den sag vedrørte den mulige anvendelse af direktiv 94/5 på en hest, der var købt af en privatperson, optrænet og derefter solgt som ridehest. Generaladvokaten bemærkede i forbindelse med sin konklusion, hvorefter direktivet fandt anvendelse, at dette resultat var i overensstemmelse med de formål om at undgå dobbeltbeskatning og fordrejning af konkurrencen, der forfølges med artikel 26a:

»Formålet med sjette direktivs artikel 26a er netop at undgå en sådan konkurrencefordrejning, og det er netop det, fællesskabslovgiver har tilsigtet, hvilket fremgår af direktiv 94/5, hvorved de pågældende særlige bestemmelser blev indsat«¹³.

65. Domstolen tilsluttede sig udtrykkeligt generaladvokaten vedrørende dette spørgsmål, idet den forkastede en restriktiv fortolkning af den relevante definition af brugte genstande i artikel 26a, med den begrundelse, at

»[d]et ville være [...] i strid med lovgivers udtrykkelige hensigt om at undgå dobbelt

12 — Jf. forslag til afgørelse af 10.7.2003 i sag C-320/02, *Stenholmen*, Sml. 2004 I, s. 3509.

13 — Sammesteds punkt 60 og 61. Jf. også forslag til afgørelse fra generaladvokat Kokott af 24.2.2005 i sag C-305/03, *Kommissionen mod Det Forenede Kongerige*, der endnu verserer for Domstolen, punkt 59, og vedrørende baggrunden for Kommissionens forslag, der lå til grund for direktiv 94/5, sag 16/84, *Kommissionen mod Nederlandene*, Sml. 1985, s. 2355.

10 — Præamblen, betragtning 3 og 5.

11 — Præamblen, betragtning 2.

afgiftspåleggelse [...] at udelukke disse leveringer fra særordningen for brugte genstande«¹⁴.

66. Dette formål ligger klar til grund for f.eks. definitionen i artikel 26a, punkt B, stk. 2, af sælgere, hvorfra en videreforhandler skal have købt brugte genstande for at være omfattet af ordningen i artikel 26a. Som anført ovenfor ville videreforhandleren i hvert enkelt tilfælde, såfremt ordningen vedrørende beregningen af fortjenstmargenen ikke fandtes, være forpligtet til at opkræve moms af den samlede modværdi, som han modtager, men ville ikke kunne fradrage nogen indgående moms.

67. Det er derfor i tilfælde, hvor der foreligger en række mulige fortolkninger af artikel 26a, den fortolkning, der bedst opfylder formålet om at undgå dobbelt afgiftsbelastning og fordrejning af konkurrencen, der må foretrækkes.

68. Hvad angår til de tre potentielle fortolkninger af udtrykket »afgiftspligtig videreforhandler«, som jeg har opsummeret ovenfor, er der enighed om, at formålet om at undgå dobbelt afgiftsbelastning bedst vil blive opnået ved anvendelse af den videste af disse fortolkninger, dvs. den, som ville omfatte afgiftspligtige personer, der køber brugte biler med den hensigt at videresælge dem på et senere tidspunkt.

69. Som anført af den forelæggende ret, ville dobbelt afgiftsbelastning blive om ikke fjernet, så minimeret, hvis Jyske Finans havde ret til at anvende ordningen vedrørende beregningen af fortjenstmargenen med henblik på beregningen af det beløb, hvoraf der skulle opkræves moms. Dette skyldes, at fortjenesten på videresalget, hvoraf der kunne opkræves moms, sandsynligvis vil være lille, om nogen, på grund af afskrivningen på bilens værdi.

70. Derimod ville anlæggelsen af en af de andre fortolkninger, jeg har opsummeret ovenfor — hvorefter det er et krav, at den afgiftspligtige persons hovedvirksomhed består i (køb og) videresalg af brugte biler, og at den specifikke bil er købt alene med videresalg som formål — udelukke afgiftspligtige personer som Jyske Finans fra anvendelsesområdet for artikel 26a. Som anført af Vestre Landsret i forelæggelseskendelsen, ville dette indebære dobbelt afgiftsbelastning ved videresalg af de pågældende brugte biler, da bilerne igen vil blive afgiftsbelagt fuldt ud ved videresalg uden ret til fradrag for videresælgeren.

71. Hvis afgiftspligtige personer i Jyske Finans situation ikke var omfattet af særordningen for brugte genstande i artikel 26a, ville dette desuden fordreje konkurrencen inden for sektoren for salg af brugte biler. En afgiftspligtig person som Jyske Finans ville blive tvunget til at overvælte momsbyrden på køberne i form af en højere videresalgspris. De brugtvognsforhandlere, der har videresalg af biler som hovedvirksomhed, ville have en

14 — Jf. Stenholmen-dommen, nævnt i fodnote 12, præmis 25.

konkurrencefordel i denne sektor, idet de er omfattet af artikel 26a. Hensynet til afgiftsneutralitet mellem afgiftspligtige personer taler således også til fordel for at fortolke artikel 26a således, at den omfatter erhvervsdrivende i Jyske Finans' situation¹⁵.

72. Jeg vil herved tilføje, at jeg ikke er overbevist af den danske regerings anbringende om, at der er lille eller ingen substituerbarhed mellem videresalg fra rene brugtvognsforhandlere på den ene side og fra sale and lease back-virksomheder, såsom Jyske Finans, på den anden side.

73. Det er under alle omstændigheder ikke klart for mig, hvordan der i alle tilfælde kan foretages en brugbar sondring mellem afgiftspligtige personer, hvis »hovedvirksomhed« er videresalg af brugte genstande (f.eks. brugtvognsforhandlere), og afgiftspligtige personer såsom Jyske Finans, der anvender goderne til andre formål (i dette tilfælde leasing) i tillæg til videresalg.

74. I det foreliggende tilfælde fremgår det f.eks. af forelæggelseskendelsen, såvel som af

Jyske Finans' indlæg, at videresalg af bilerne er en integreret del af dets forretningsplan. Selskabets biludlejningskontrakter er således indgået for en bestemt tidsperiode og med udtrykkelig bestemmelse om videresalg ved udløbet af kontrakten (dog underlagt visse vilkår). Selskabet beregner desuden den faste månedlige ydelse på grundlag af balancen mellem det beløb, der oprindeligt blev betalt for bilen, minus bilens sandsynlige videresalgspris. Det forekommer mig derfor klart, at videresalg af biler kan anses for et formål, skønt ikke det eneste formål, med Jyske Finans' køb.

75. Af alle disse grunde er jeg ikke enig med den danske regerings argument om, at begrebet »afgiftspligtig videreforsender« i artikel 26a skal fortolkes således, at det kun omfatter virksomheder, hvis hovedvirksomhed består i køb og videresalg af brugte goder, og hvis grundlæggende formål ved køb af disse goder er at opnå en fortjeneste ved videresalg. Jeg kan heller ikke godtage den polske regerings argument om, at en sådan snæver fortolkning skal lægges til grund, fordi særordningen i artikel 26a for brugte genstande udgør en undtagelse fra den almindelige momsordning for goder og tjenesteydelser.

15 — Jeg vil henvise til, at Kommissionen (Generaldirektoratet for Beskatning og Toldunionen) i et svar af 20.12.2002 til Danske Finansieringsselskabers Forening har anført, at der ikke er noget i definitionen på »afgiftspligtig videreforsender« i artikel 26 a, punkt A, litra e), der gør det muligt at begrænse ordningen til afgiftspligtige personer, der udelukkende eller hovedsagelig udøver virksomhed som køber-videreforsender af brugte genstande.

76. Heraf følger, at begrebet »afgiftspligtig videreforsandler« efter min opfattelse skal fortolkes således, at det omfatter afgiftspligtige personer, der køber brugte biler med henblik på at videresælge dem på et senere tidspunkt, også hvis dette videresalg ikke udgør det eneste formål eller hovedformålet med købet.

77. Den danske regering har i sin argumentation mod denne konklusion gjort yderligere to anbringender gældende.

78. For det første henviser den til visse bemærkninger fra generaladvokat Saggio i forslaget til afgørelse i Bakcsi-sagen¹⁶. Den sag drejede sig ikke direkte om artikel 26a. I det afsnit, som den danske regering støtter sig på, behandles det generelle spørgsmål om momspligt i henhold til principperne i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, for en afgiftspligtig person, der købte goder fra en privatperson til brug for virksomheden uden ret til fradrag og derefter afhændede dem. Det centrale spørgsmål var sondringen med henblik på momsfradraget mellem en (delvis) henførelse af goder til erhvervsformuen og udtagning af disse goder fra erhvervsformuen.

79. Generaladvokaten bemærkede, at efter hans opfattelse fandt artikel 26a ikke anvendelse, idet han konkluderede, at en afgiftspligtig person, der har valgt at henføre et gode til sin erhvervsformue, ville være fuldt momspligtig, hvis han blot er omfattet af de almindelige principper i artikel 2, nr. 1. Han tilføjede, at »[artikel 26a er] forbeholdt afgiftspligtige videreforsandler, dvs. personer, hvis hovederhverv består i køb og salg af brugte genstande«¹⁷.

80. Af følgende grunde er denne passage efter min opfattelse ikke tilstrækkelig til at ændre styrken af konklusionen ovenfor, hvorefter afgiftspligtige personer såsom Jyske Finans er omfattet af begrebet »afgiftspligtig videreforsandler«.

81. For det første var bemærkningen åbenlyst et obiter dictum til den sag, der som nævnt vedrørte et helt andet spørgsmål. Der er ingen indikation af, at der for Domstolen blev fremført væsentlige argumenter om nødvendigheden af — med henblik på anvendelsen af artikel 26a — at videresalg var den afgiftspligtige persons eneste virksomhed eller hovedvirksomhed (i modsætning til et væsentligt men underordnet led i den afgiftspligtige persons virksomhed).

16 — Jf. forslag til afgørelse i sag C-415/98, Bakcsi, dom af 8.3.2001, Sml. I, s. 1831.

17 — Sammensteds punkt 34.

82. Desuden henviste Domstolen ikke til dette dictum i dommen, ligesom den heller ikke udtrykkeligt overvejede muligheden for anvendelse af ordningen i artikel 26a.

ikke nået endnu, og det er i det fælles merværdiafgiftssystems nuværende udformning umuligt at hente det fornødne grundlag for definitionen af og fastsættelsen af gennemførelsesforanstaltninger til en fælles afgiftsordning, hvorved der kan undgås dobbelt afgiftsbelastning ved handel med brugte genstande«.

83. Den danske regering har for det andet støttet sig på Domstolens dom i ORO-sagen¹⁸ og særligt på Domstolens udtalelse:

»Fællesskabets momsordning er efter en helhedsbedømmelse resultatet af en gradvis harmonisering af de nationale lovgivninger inden for rammerne af traktatens artik[el] 99 og 100. Som Domstolen gentagne gange har fastslået, er denne harmonisering, således som den er gennemført ved flere på hinanden følgende direktiver, og navnlig ved sjette direktiv, endnu ikke en fuldstændig harmonisering.

84. Efter den danske regerings opfattelse gælder dette ræsonnement tilsvarende i denne sag. Den omstændighed, at Jyske Finans som en konsekvens af regeringens fortolkning af begrebet »afgiftspligtig videreforhandler« ville blive underlagt dobbelt afgiftsbelastning, skyldes efter regeringens opfattelse blot et hul i den nuværende momsordning, som er en følge af den nuværende endnu ikke fuldstændige harmonisering.

Denne harmonisering har ganske vist bl.a. til formål at udelukke dobbelt afgiftsbelastning, idet det er et led i momssystemet, at der i hvert beskatningsled foretages fradrag af den afgift, der har belastet et tidligere omsætningsled.

85. Det er hertil tilstrækkeligt at bemærke, at mens ORO-sagen faktisk vedrørte afgiftsbehandlingen af brugte genstande, blev den afgjort, før særordningen i artikel 26a trådte i kraft. Domstolen skulle derfor ikke fortolke anvendelsesområdet for en allerede eksisterende særlig momsordning, men behandle spørgsmålet om, hvorvidt forekomsten af dobbelt afgiftsbelastning som følge af den nationale momslov, der fandt anvendelse i sagen, i sig selv var i strid med sjette direktivs almindelige principper. Domstolens argumentation er derfor ikke afgørende for den foreliggende sag.

Som det fremgår af formuleringen af artikel 32 i sjette direktiv, er dette mål imidlertid

18 — Sag C-165/88, ORO, jf. fodnote 9 ovenfor, præmis 21-23.

86. Det andet spørgsmål bør derfor besvares med, at begrebet »afgiftspligtig videreforhandler« i artikel 26a, punkt A, litra e), i sjette momsdirektiv ikke skal fortolkes således, at begrebet alene omfatter afgiftspligtige personer, hvis hovederhverv består i køb og salg af brugte genstande, når disse brugte genstande erhverves med henblik på

opnåelse af økonomisk fortjeneste ved videresalg som det eneste eller væsentligste formål. Begrebet omfatter derimod en person, der på købstidspunktet havde til hensigt at videresælge goderne på et senere tidspunkt efter først at have anvendt dem til brug for sin virksomhed.

V — Forslag til afgørelse

87. Af nævnte grunde er jeg af den opfattelse, at Domstolen bør besvare de af Vestre Landsret forelagte spørgsmål som følger:

- »1) Artikel 13, punkt B, litra c), sammenholdt med artikel 2, nr. 1, og artikel 11, stk. 1, nr. 1, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (herefter »sjette momsdirektiv«) skal ikke fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for, at en medlemsstat opretholder en retstilstand efter sin merværdiafgiftslov, hvorefter en afgiftspligtig person er momspligtig af salget af videresalg af brugte biler, der er anvendt i personens virksomhed, heller ikke når denne person ikke kan fradrage moms betalt ved erhvervelsen af bilerne, fordi der faktisk ikke blev betalt sådan moms.

- 2) Begrebet »afgiftspligtig videreforhandler« i sjette momsdirektivs artikel 26a, punkt A, litra e), omfatter en person, der på købstidspunktet havde til hensigt at videresælge goderne på et senere tidspunkt efter først at have anvendt dem til brug for sin virksomhed.«