FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT G. FEDERICO MANCINI

fremsat den 22. oktober 1985 *

Høje Domstol.

1. Ved dom af 29. september 1984 har Cour d'appel de Douai anmodet om præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 33 i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1). I artiklen hedder det, at »med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører afgifter på forsikringskontrakter og på spil og væddemål, punktafgifter, indregistreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift«.

2. Caisse de compensation de l'Organisation autonome nationale de l'industrie et du commerce (herefter benævnt »Organic«) er en social sikringsinstitution. Den varetager bl.a. opkrævningen af afgiften »contribution sociale de solidarité et taxe d'entraide« (bidrag til social solidaritet og afgift med henblik på gensidig bistand), som stort set alle handelsselskaber skal betale. De nærmere regler vedrørende beregning og opkrævning af de nævnte afgifter er fastsat i lov nr. 70-13 af 3. januar 1970 og lov nr. 72-657 af 13. juli 1972.

Baggrunden for den præjudicielle anmodning er, at SA Rousseau Wilmot, en fransk virksomhed under konkurs, ikke havde betalt afgifter for 1981 og 1982. Organic anlagde herefter sag mod virksomheden. Under sagen har parterne været uenige om, hvorvidt de franske lovbestemmelser er forenelige med direktivets bestemmelser. Ifølge den sagsøgte virksomhed er afgiften af fiskal karakter, idet den opkræves på grundlag af en sats (0,1%) af selskabernes samlede omsætning i det foregående år: den er derfor i strid med den ensartede ordning, der er indført ved direktivet, og navnlig dettes artikel 33. Heroverfor har kreditor, den sociale sikringsinstitution, anført, at afgiften skal finansiere ordningen vedrørende alderspension og sygdom for handlende og selvstændige håndværkere og derfor er af social karakter. Den er derfor ikke omfattet af direktivet, hvis formål i det væsentlige er fiskale.

Som led i behandlingen af ankesagen har Cour d'appel de Douai udsat sagen og forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

»Skal artikel 33 i sjette direktiv 77/388/EØF fortolkes således, at der ikke kan ske anvendelse af bestemmelser i en medlemsstat, hvorefter selskaber, offentligt ejede virksomheder og andre virksomheder af offentlig karakter til en forsikringsordning vedrørende sygdom og moderskab for

* Oversat fra italiensk.

selvstændige næringsdrivende i andre erhvervsgrene end landbruget og til forsikringsordninger vedrørende alderspension for handlende og selvstændige håndværkere skal betale en afgift som »contribution sociale et taxe d'entraide«, hvis beregningsgrundlag er de af ordningen omfattede selskaber og virksomheders samlede årlige omsætning renset for afgifter?«

3. Under retsforhandlingerne ved Domstolen er der indgivet skriftlige indlæg af Organic, Den franske Republiks regering og Kommissionen for De europæiske Fællesskaber. SA Rousseau Wilmot har kun afgivet mundtligt indlæg.

Det altovervejende synspunkt i indlæggene er, at den omtvistede lovgivning er forenelig med fællesskabsbestemmelserne. Kun Rousseau Wilmot er overbevist om det modsatte. Hvis jeg har forstået virksomhedens argumenter til støtte herfor korrekt, skal der anlægges en vid fortolkning af artikel 33. Forbudet mod at indføre afgifter, der har karakter af en omsætningsafgift, må vedrøre alle former for afgifter, forudsat at de er af fiskal karakter; de i den foreliggende sag omtvistede afgifter har utvivlsomt en sådan karakter, selv om de opkræves med sociale formål for øje.

Allerede forudsætningerne for argumentet kan der rejses tvivl om, og det kan ikke fremføres i denne sammenhæng; det beviser nemlig ikke, at de omtvistede afgifter *også* har karakter af omsætningsafgifter. Heller ikke det modsatte synspunkt (at de to afgifter ikke er af fiskal, men af social karakter), som er gjort gældende af Organic og den franske regering, er for mig at se brugbart. Det spørgsmål, den forelæggende ret har anmodet om at få besvaret, er nemlig ikke, om bidraget til social solidaritet og afgiften med henblik på gensidig bistand er afgifter af fiskal karakter, men om det særlige forbud i artikel 33 (»særlig«, fordi det udtrykkeligt og udelukkende vedrører en bestemt form for afgifter, nemlig omsætningsafgifter) også omfatter ovennævnte afgifter.

Det er klart, at spørgsmålet om, hvorvidt afgifterne opkræves med sociale eller fiskale formål for øje, ikke i en sådan sammenhæng er et sikkert eller tilstrækkeligt kriterium, til at det kan fastslås, om de er eller modsætningsvis ikke er omfattet af bestemmelsen. Hertil er det derimod nødvendigt først og fremmest at fastslå, hvad fællesskabslovgiver har villet forstå ved begrebet afgifter, der har karakter af omsætningsafgift. Når dette begreb er fastlagt, vil jeg behandle det spørgsmål, om de i denne sag omtvistede afgifter falder ind under det.

4. Jeg vil begynde helt forfra. De første to direktiver inden for afgiftsområdet (67/227 og 67/228 af 11. 4. 1967, EFT 1967, s. 12 ff.) blev udstedt for at tilnærme de nationale lovgivninger om omsætningsafgifter. Man ville således fjerne de faktorer, der, som ovennævnte afgifter, dels kunne fordreje konkurrencevilkårene, dels hindre den frie bevægelighed for varer og tjenesteydelser inden for det fælles marked. Medlemsstaterne var derfor tvunget til ved lov og inden for en vis frist at erstatte deres omsætningsafgiftssystem med et fælles merværdiafgiftssystem (artikel 1 i førstnævnte direktiv); efter den nævnte lovs ikrafttræden måtte medlemsstaterne med hensyn til omsætningsafgiften i deres handelssamkvem ikke opretholde eller indføre nogen udligningsordning for indførslen eller udførslen efter standardsatser.

Man kan derfor sige, at først da de to direktiver var gennemført i de seks oprindelige medlemsstater (1. 1. 1973), så en EF-omsætningsafgift dagens lys: momsen. Det fremskridt, der herved var gjort, fik stor betydning. Ganske vist havde medlemsstaterne (og har fortsat) beføjelse til at fastlægge en række nærmere regler i den ordning, der gælder for momsen; men de omsætningsafgifter, medlemsstaterne opkræver, har bestemt i vidt omfang mistet karakteren af interne afgifter og er blevet en del af et system, der måske ikke er helt ensartet, men dog »fælles« (jfr. generaladvokat Rozès' forslag til afgørelse i sag 15/81, Schul mod Inspecteur der invoerrechten en accijnzen, Sml. 1982, s. 1437, på s. 1441).

Hvad ligger der så i det system? Dette fremgår af artikel 2 i det første direktiv: det bygger på, »at der på ting og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med ... [deres] pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsleddet«. Denne hensigtserklæring suppleres i det andet direktiv med definitioner og regler, som skal sikre en ensartet gennemførelse i de nationale lovgivninger. F.eks. understreges det i direktivets artikel 2, at momsen pålægges »levering af ting og tjenesteydelser, som en afgiftspligtig foretager i indlandet mod vederlag [samt] indførsel af ting«. Som 'afgiftspligtig' anses den, som regelmæssigt med eller uden fortjeneste for øje selvstændigt præsterer ydelser, som falder ind under producent-handels- eller tjenesteydelsesvirksomhed« (artikel 4). Endelig udgøres beskatningsgrundlaget af modværdien for levering af tingen eller tjenesteydelsen (artikel 8).

Allerede på grundlag af denne skematiske beskrivelse er det muligt at fastlægge de særlige egenskaber, der adskiller de i hovedsagen omtvistede afgifter fra andre former for indirekte afgifter. Merværdiafgiften er:

a) *generel*, idet den omfatter alle led i produktionen og fordelingen af ting samt tjenesteydelsessektoren (jfr. artikel 2 i det første direktiv);

b) *neutral*, idet ensartede produkter beskattes ens. Heri ligger ligeledes, at afgiften ikke indgår i varens kostpris; herved kan incidensen af afgiften beregnes nøjagtigt på et hvilket som helst trin i produktions- og fordelingsleddet, og således lette kontrollen ved indførsel og udførsel (jfr. betragtning otte til det første direktiv);

c) *gennemskuelig*, idet den adskiller sig fra varens kostpris, hvorfor den erhvervsdrivende til enhver tid kender afgiftens størrelse og kan fastsætte den rigtige pris for varen ud fra konkurrenceforholdene (jfr. den netop nævnte ottende betragtning).

Lad os gå lidt videre. I maj 1977, dvs. ti år efter de første direktiver, udstedte Rådet det sjette direktiv, som kan betragtes som EF's lov om merværdiafgift. På grundlag af erfaringen fra den nævnte periode var det tydeligt, at den omstændighed, at de nationale omsætningsafgifter var erstattet af et fælles system, havde fremmet den økonomiske og kommercielle integrationsproces mellem medlemsstaterne. Der måtte derfor fortsættes ad samme vej, således at den oprindelige ordning inden for området i videst muligt omfang blev præciseret og udbygget (tredje betragtning).

I den forbindelse synes den nye retskildes artikel 33, som har til formål at klarlægge de situationer (som f.eks. i den foreliggende sag), hvor kompetencen til at udstede regler for visse sektorers vedkommende er fordelt mellem Fællesskabets organer og nationale myndigheder, at være af særlig betydning. Navnlig har fællesskabslovgiver understreget, at den omstændighed, at der er et fælles omsætningsafgiftssystem, ikke er til hinder for, at medlemsstaterne opretholder eller indfører *andre* former for indirekte afgifter, som f.eks. indregistreringsafgifter eller afgifter på spil og væddemål. Medlemsstaterne kan derimod ikke opretholde eller indføre afgifter, der har karakter af omsætningsafgift, idet sådanne bestemmelser i sidste instans ville have betydning for et område, hvor Fællesskabet fremover alene er kompetent. Formålet med forbudet i henhold til artikel 33 er således, at man har ønsket at undgå, at ting og tjenesteydelser på samme grundlag er pålagt dobbelt afgift — dels en fælles, dels en national — hvor følgerne er ubillige og samtidig forvrider konkurrencen inden for det fælles marked.

5. Efter min opfattelse er det herefter ikke nødvendigt at komme nærmere ind på ordningen om »bidraget til social solidaritet« og »afgiften med henblik på gensidig bistand«. Således er det allerede i forelæggelsesdommen oplyst, at: a) de nævnte afgifter rammer hverken levering af ting og tjenesteydelser, som en afgiftspligtig foretager i indlandet mod vederlag, eller indførsel afting, men derimod alle en virksomheds økonomiske aktiviteter; b) at afgiftsgrundlaget ikke er modværdien af hver enkelt afgiftspligtig transaktion, men virksomhedens omsætning i det foregående finansår; c) kredsen af afgiftspligtige er begrænset til visse juridiske personer og omfatter derfor ikke fysiske personer, selv om de udøver økonomisk virksomhed. Dette er efter min opfattelse tilstrækkeligt som grundlag for en konklusion, hvorom der ikke kan herske tvivl: de nævnte to afgifter er hverken generelle, neutrale eller gennemskuelige, hvilket som ovenfor fremhævet er karakteristisk for den fælles afgift og følgelig for de afgifter, der er forbudt i henhold til direktivets artikel 33.

6. På baggrund af ovennævnte bemærkninger skal jeg derfor foreslå, at det spørgsmål, der er forelagt af Cour d'appel de Douai ved dom af 29. september 1984 i den for retten verserende sag SA Rousseau Wilmot mod Organic, besvares således:

»Artikel i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 skal fortolkes således, at den med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser ikke er til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører sådanne afgifter som de af den forelæggende ret nævnte bidrag til social solidaritet og afgift med henblik på gensidig bistand, idet sådanne afgifter ikke har karakter af omsætningsafgift i nævnte artikels forstand.«