FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT F.G. JACOBS fremsat den 17. marts 2005 [1]

1. Denne anmodning om præjudiciel afgørelse fra Commissione Tributaria Provinciale i Cremona (Italien) rejser i det væsentlige spørgsmålet om, hvorvidt en skat som IRAP — en regional skat på produktionsvirksomhed, som opkræves i Italien — er forenelig med det fællesskabsretlige forbud mod andre nationale omsætningsafgifter end moms.

Relevante fællesskabsbestemmelser

2. Det princip, der ligger til grund for Fællesskabets harmoniserede momssystem, er beskrevet således i artikel 2 i det første momsdirektiv [2]:

»Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på den grundsætning, at der på ting og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver omsætning svares en merværdiafgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.

Det fælles merværdiafgiftssystem anvendes til og med detailhandelsleddet.«

3. Dette system med successiv pålæggelse og fradrag af afgift bygger således på en kæde af transaktioner, i hvilken det nettobeløb, som skal betales ved hver transaktion, udgør en bestemt andel af den merværdi, som er opstået i det pågældende led. Når man når frem til sidste led i kæden ved privat forbrug, vil det samlede opkrævede beløb udgøre den tilsvarende andel af den endelige pris.

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, EFT 1967, s. 12.

4. Det sjette momsdirektiv indeholder nærmere bestemmelser herom [3].

5. I henhold til sjette momsdirektivs artikel 2 er levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, afgiftspligtige.

6. I artikel 4, stk. 1, defineres en afgiftspligtig person som enhver, der udøver en økonomisk virksomhed, uanset formålet med eller resultatet heraf. Begrebet økonomisk virksomhed er i artikel 4, stk. 2, defineret som omfattende »alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder«, samt »udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter«. Artikel 4, stk. 5, bestemmer imidlertid følgende: »Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.«

7. Afsnit X i det sjette momsdirektiv fastsætter en række transaktioner, som er fritaget for moms. I artikel 13 findes en fortegnelse over de fritagelser, som gælder for transaktioner i indlandet — hovedsagelig visse former for virksomhed af almen interesse, visse forsikringstransaktioner og finansielle transaktioner (herunder forvaltning af investeringsforeninger) og visse transaktioner vedrørende fast ejendom — mens fritagelserne i international handel er fastsat i artikel 14-16. Artikel 28c [4], i afsnit XVIa, om momsovergangsordning for samhandelen mellem medlemsstaterne ændrer artikel 16 således, at den omfatter handel inden for Fællesskabet, og der fastsættes et mindre antal andre fritagelser i denne sammenhæng.

8. Hovedprincipperne for fradragsretten er fastsat i artikel 17. Artikel 17, stk. 2, bestemmer, at: »I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige 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 [...]«. I henhold til artikel 17, stk. 3, litra b), medfører udførsel fra Fællesskabet, som er

3 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EFT L 145, s. 1, herefter »sjette momsdirektiv«.

4 — Indsat ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16.12.1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF, EFT L 376, s. 1.

fritaget i henhold til artikel 15, ret til fradrag af indgående moms til forskel fra undtagne indenlandske transaktioner.

9. Endelig bestemmer sjette momsdirektivs artikel 33, stk. 1 [5], at:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser, navnlig sådanne, der er fastsat i gældende fællesskabsbestemmelser om den generelle ordning for besiddelse af, omsætning af og kontrol med punktafgiftspligtige varer, er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører afgifter på forsikringsaftaler, afgifter på spil og væddemål, punktafgifter, indregistreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift, dog forudsat at disse skatter og afgifter ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.«

10. Ifølge Domstolens faste retspraksis forbyder denne bestemmelse medlemsstaterne at indføre eller opretholde skatter eller afgifter, der har karakter af omsætningsafgifter [6]. Formålet med denne bestemmelse er at forhindre, at det fælles merværdiafgiftssystems funktion bringes i fare på grund af afgifter i en medlemsstat, som pålægges omsætningen af goder og tjenesteydelser, og som rammer den erhvervsmæssige omsætning på tilsvarende måde som moms [7]. Det er åbenbart, at det fælles merværdiafgiftssystem ville blive bragt i fare, hvis en afgift, som i det væsentlige svarer til momsen, blev anvendt af en medlemsstat, men ikke var omfattet af den harmonisering, som anses for at være nødvendig for det indre marked.

11. Skatter og afgifter må under alle omstændigheder anses for at udgøre sådanne foranstaltninger, hvis de har momsens væsentlige kendetegn, selv om de ikke på alle punkter svarer til momsen. Disse kendetegn er i Domstolens retspraksis defineret på følgende måde: Momsen anvendes generelt på transaktioner vedrørende goder eller tjenesteydelser, den er proportional med prisen på disse goder og tjenesteydelser uanset antallet af transaktioner, den opkræves i hvert led af produktions- og omsætningsforløbet, og endelig pålægges godernes og tjenesteydelsernes merværdi, idet den afgift, som skal betales ved en transaktion, beregnes efter fradrag af den afgift, der er betalt i det foregående led. Derimod er artikel 33, stk. 1, ikke til hinder for at

5 — Som ændret ved artikel 1, stk. 23, i direktiv 91/680, jf. fodnote 4.

6 — Jf. den nyligt afsagte dom af 29.4.2004, sag C-308/01, GIL Insurance, Sml. I, s. 4777, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis.

7 — Jf. dom af 9.3.2000, sag C-437/97, EKW, Sml. I, s. 1157, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis.

opretholde eller indføre en afgift, som savner et af momsens væsentlige kendetegn [8].

Relevante nationale bestemmelser

12. Den Italienske Republik indførte med lovbekendtgørelse nr. 446 af 15. december 1997 [9] en afgift — imposta regionale sulle attività produttive, benævnt IRAP — som giver de regionale myndigheder en indtægtskilde til finansiering af udøvelsen af deres beføjelser.

13. Bestemmelserne om opkrævning af IRAP er komplekse og indeholder mange krydshenvisninger til anden lovgivning. Jeg vil derfor ikke redegøre for dem i detaljer her. Der er dog enighed om, at de grundlæggende kendetegn er som følger.

14. I henhold til lovbekendtgørelsens artikel 2 og 3 opkræves IRAP hos alle, som regelmæssigt udøver selvstændig virksomhed med det formål at fremstille eller drive handel med goder eller at levere tjenesteydelser. De fleste fysiske og juridiske personer, herunder statslige og offentlige organer og forvaltninger, er afgiftspligtige, men visse fælles investeringsforeninger, pensionsforeninger og europæiske, økonomiske interessegrupper er fritaget for afgiftspligten.

15. Artikel 4, stk. 1, definerer beregningsgrundlaget som den nettoværdi, der genereres fra produktion i regionen. Den nøjagtige metode til beregning af denne værdi varierer noget afhængig af, hvilken kategori den afgiftspligtige tilhører, men som et grundlæggende princip for erhvervsdrivende virksomheder udgøres den af den forskel, som fremgår af resultatopgørelsen, mellem på den ene side de samlede indtægter fra virksomheden eksklusive ekstraordinære finansielle transaktioner og på den anden side produktionsomkostningerne eksklusive personaleomkostninger og finansielle omkostninger. For offentlige myndigheder og ikke-erhvervsdrivende private virksomheder udgøres afgiftsgrundlaget i det væsentlige af lønudgifterne.

16. I henhold til artikel 16 er basisafgiftssatsen 4,25% af den således definerede nettoværdi. Denne fordobles for visse offentlige forvaltningers vedkommende og kan ændres af den regionale myndighed med op til et procentpoint til begge sider.

8 — Jf. GIL Insurance-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 32-34, EKW-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 21-23, og den i begge domme nævnte retspraksis.

9 — Offentliggjort i GURI nr. 298 af 23.12.1997, herefter »lovbekendtgørelsen«, senere ændret.

Anmodningen om præjudiciel afgørelse

17. I 1999 anmodede Banca Popolare di Cremona (herefter »Banca Popolare«) om tilbagebetaling af forskellige beløb, som den havde betalt i form af IRAP i 1999 og det foregående år, med den begrundelse, at afgiften var ulovlig, bl.a. fordi den var uforenelig med sjette momsdirektivs artikel 33.

18. Der blev også stillet spørgsmålstegn ved gyldigheden af IRAP i forskellige andre retssager i Italien på grund af dens påståede uforenelighed med en række bestemmelser i den italienske forfatning. Den 10. maj 2001 fastslog Corte Constituzionale (forfatningsdomstol) i en dom [10], som Domstolen er blevet gjort opmærksom på af såvel den forelæggende ret som af de procesdeltagere, der har indgivet indlæg, at disse var ubegrundede.

19. Skattemyndighederne afslog efterfølgende at tilbagebetale de beløb, som Banca Popolare havde begæret tilbagebetalt. Banca Popolare har herefter anlagt sag ved Commissione Tributaria Provinciale til prøvelse af afslaget.

10 — Dom 256/2001.

20. Den forelæggende ret er af følgende opfattelse:

— IRAP finder, ligesom moms, generelt anvendelse på alle erhvervsmæssige transaktioner i relation til produktion eller omsætning af goder eller levering af tjenesteydelser inden for rammerne af handel eller erhvervsmæssig virksomhed.

— Grundlaget, som IRAP opkræves på, er, ligesom for moms, den nettoværdi, som den afgiftspligtige »tilfører«, selv om beregningsmetoden er anderledes. Ved moms fratrækkes den indgående afgift fra den udgående afgift, mens omkostningerne ved IRAP fratrækkes fra indtægterne.

— IRAP opkræves, ligesom moms, i hvert led i produktions- og distributionsprocessen, eftersom enhver erhvervsdrivende, der producerer afgiftspligtig merværdi, er afgiftspligtig.

— Det samlede beløb, der opkræves i IRAP i de forskellige led i kredsløbet indtil overgang til forbrug, svarer, ligesom moms, til den IRAP-sats, der anvendes på salgsprisen over for den endelige forbruger, således at den udgør en almindelig og proportional afgift på den pris, til hvilken goderne eller tjenesteydelserne sælges til forbrugeren.

21. Ved sin vurdering af disse konstateringer i lyset af Domstolens retspraksis vedrørende sjette momsdirektivs artikel 33 er Commissione Tributaria kommet frem til, at IRAP har de samme væsentlige kendetegn som moms, og at den således strider mod fællesskabsretten og dermed ikke bør anvendes af de nationale domstole.

22. I lyset af, at problemet er nyt, og af manglen på specifik retspraksis har den imidlertid besluttet først at anmode Domstolen om en præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

»Skal artikel 33 i direktiv 77/388/EØF (som ændret ved direktiv 91/680/EØF) fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for, at der skal svares IRAP af værdien af den nettoproduktion, der fremkommer ved en sædvanlig udøvelse af en selvstændigt organiseret virksomhed, hvis formål er produktion og omsætning af varer eller levering af tjenesteydelser?«

23. Banca Popolare, den italienske regering og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg, og de har alle afgivet mundtlige indlæg under retsmødet. Banca Popolare og Kommissionen er af den opfattelse, at artikel 33 forbyder en afgift med IRAP's kendetegn, mens den italienske regering gør gældende, at disse kendetegn er tilstrækkeligt forskellige fra dem, der kendetegner moms, til at IRAP ikke falder uden for forbuddet.

Vurdering

24. Det er ubestridt, at en national afgift, for at være omfattet af forbuddet i sjette momsdirektivs artikel 33, skal udvise alle merværdiafgiftens væsentlige kendetegn, hvoraf der i henhold til Domstolens retspraksis er fire, som ligger tæt op ad definitionen i det første momsdirektivs artikel 2:

— Den opkræves generelt på levering af goder og tjenesteydelser.

— Den er proportional med godernes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af udførte transaktioner.

— Den opkræves i ethvert led i produktions- og distributionsprocessen.

— Den beregnes af merværdien af de pågældende goder og/eller tjenesteydelser.

25. At alle fire væsentlige kendetegn foreligger, er således både en nødvendig og tilstrækkelig forudsætning for, at en afgift er omfattet af forbuddet i sjette momsdirektivs artikel 33. Det er imidlertid lige så ubestridt, at en afgift ikke er undtaget fra forbuddet, blot fordi den ikke i alle henseender er identisk med momsen [11].

26. Det er derfor nødvendigt efter tur at efterprøve, hvorvidt IRAP udviser disse kendetegn i en i det mindste væsentlig identisk form. Jeg mener, at det fører til øget klarhed, såfremt disse egenskaber efterprøves i den samme rækkefølge som den, den forelæggende ret har anvendt, som afviger en smule fra den rækkefølge, der sædvanligvis anvendes i retspraksis [12]. Jeg vil derfor begynde med at efterprøve, hvorvidt IRAP finder generel anvendelse, dernæst hvorvidt den opkræves af den værdi, som tilføres en levering, derefter hvorvidt den opkræves i alle led, og endelig, hvorvidt den er proportional med den tilførte værdi, uanset antallet af transaktioner.

27. Det er naturligvis kun de italienske domstole, der har kompetence til at fastslå IRAP's nøjagtige kendetegn, som omfatter temmelig detaljerede bedømmelser af national ret. På grundlag af beskrivelsen, som den forelæggende ret har givet i forelæggelseskendelsen, og som Corte Constituzionale har givet i sin dom [13], er Domstolen efter min opfattelse imidlertid i stand til at bedømme, hvorvidt en afgift af den beskrevne art udviser momsens væsentlige kendetegn.

Generel anvendelse på levering af goder og tjenesteydelser

28. Commissione Tributaria angiver, at det følger af lovbekendtgørelsens artikel 2, at »IRAP generelt finder anvendelse på alle erhvervsmæssige transaktioner i relation til produktion eller omsætning af goder og tjenesteydelser, der har fundet sted inden for rammerne af den sædvanlige udøvelse af en aktivitet med dette formål, det vil sige under udøvelsen af virksomhed, håndværk og liberale erhverv«. Som både Banca Popolare og Kommissionen har påpeget, indikerer dette et meget generelt anvendelsesområde for IRAP.

29. Domstolen har fastslået, at en afgift ikke er generelt anvendelig, når den kun opkræ-

11 — Jf. den i fodnote 6 og 7 anførte retspraksis.

12 — Jf. punkt 11, 20 og 24 ovenfor.

13 — Jf. punkt 18 ovenfor.

ves for begrænsede kategorier af levering af goder eller tjenesteydelser [14] eller for bestemte kategorier af afgiftspligtige [15]. Den udviser imidlertid stadig momsens væsentlige kendetegn, hvis den finder anvendelse på såvel erhvervsmæssige, momspligtige aktiviteter som andre erhvervsmæssige aktiviteter, der ikke er afgiftspligtige [16].

30. Efter min opfattelse udviser IRAP det pågældende kendetegn. Bestemmelserne i lovbekendtgørelsens artikel 2 og 3, som definerer de aktiviteter, der fører til afgiftspligt, og de afgiftspligtige personer, frembyder i det væsentlige stor lighed med sjette momsdirektivs artikel 4, stk. 1 og 2.

31. Ingen kategorier af goder eller tjenesteydelser er som sådan fritaget. Visse kategorier af afgiftspligtige er fritaget, men fritagelserne er begrænset i antal og omfang og synes i det væsentlige at overlappe visse undtagelser i henhold til sjette momsdirektiv eller fritagelse af visse transaktioner, som ligger helt uden for momsens anvendelsesområde. Banca Popolare har såvel i sit skriftlige indlæg som under retsmødet gjort gældende, uden at blive modsagt, at alle erhvervsdrivende, som er momsregistreret, har pligt til at betale IRAP.

32. Under retsmødet gjorde den italiensk regering dog gældende, at selv om IRAP måtte kunne beskrives som generelt anvendelig, finder den ikke anvendelse på *levering* af goder eller tjenesteydelser. Den finder anvendelse på den værdi, som er skabt, og ikke på foretagne leveringer, hvilket f.eks. betyder, at en virksomhed, som i en bestemt afgiftsperiode fremstiller 1 000 motorkøretøjer, men som ikke sælger dem, skal betale IRAP, men ikke moms i denne periode. IRAP er således, til forskel fra momsen, en direkte og ikke en indirekte afgift. Den italienske regering henviste også til visse fællesskabskonventioner og kommissionsdokumenter, i hvilke IRAP er klassificeret som en direkte afgift. Banca Popolare bestred på det kraftigste påstanden om, at IRAP blev pålagt goder, som er fremstillet, men endnu ikke solgt.

33. Domstolen har ikke kompetence til at afgøre, på hvilket trin IRAP opkræves. Efter min opfattelse påvirker den italienske regerings påstand ikke kategoriseringen af IRAP som generelt anvendelig på levering af goder eller tjenesteydelser.

14 — Jf. dom af 13.7.1989, forenede sager 93/88 og 94/88, Wisselink, Sml. s. 2671, præmis 20, af 19.3.1991, sag C-109/90, Giant, Sml. I, s. 1385, præmis 14, af 16.12.1992, sag C-208/91, Beaulande, Sml. I, s. 6709, præmis 16, af 17.9.1997, sag C-347/95, UCAL, Sml. I, s. 4911, præmis 36, af 17.9.1997, sag C-28/96, Fricarnes, Sml. I, s. 4939, præmis 40, af 17.9.1997, sag C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais, Sml. I, s. 5053, præmis 17, EKW-dommen, jf. fodnote 7, præmis 24, af 19.9.2002, sag C-101/00, Tulliasiamies, Sml. I, s. 7487, præmis 101, og GIL Insurance-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 33.

15 — Jf. dom af 7.5.1992, sag C-347/90, Bozzi, Sml. I, s. 2947, præmis 14.

16 — Jf. dom af 31.3.1992, sag C-200/90, Dansk Denkavit, Sml. I, s. 2217, præmis 15.

34. Klassificeringen af afgifter som »direkte« og »indirekte« er ikke altid let og i mange tilfælde heller ikke relevant. Spørgsmålet her er ikke, hvorvidt IRAP skal kategoriseres som en direkte eller indirekte afgift, men hvorvidt den har de samme grundlæggende kendetegn som momsen.

35. En alment accepteret sondring mellem direkte og indirekte afgifter er imidlertid, at den førstnævnte belaster en (fysisk eller juridisk) persons egen til rådighed værende formue eller indkomst, uden at der findes nogen mulighed for at overvælte afgiften på nogen anden person, mens den sidstnævnte pålægges udgifter eller forbrug, og at den kan overvæltes på den endelige forbruger, som derved betaler afgiften, hvilket normalt også sker. I lyset heraf er den mekanisme, som den italienske regering har beskrevet, efter min opfattelse en indirekte afgift, som i det væsentlige bæres af slutforbrugeren.

36. Corte Constituzionale har i sin dom anført, at IRAP »ikke opkræves på grundlag af den afgiftspligtiges personlige indkomst, men på grundlag af den merværdi, som tilføres gennem selvstændigt drevne virksomheder«. Den afviste visse argumenter for, at afgiften blev opkrævet på grundlag af »den blotte mulighed for en afgiftsmæssig ydevne« og fastslog, at grundlaget, som IRAP beregnes på, er »den merværdi, som tilføres af selvstændigt drevne virksomheder« [17].

37. Selv om IRAP således kan opkræves på et tidspunkt, før varerne faktisk leveres, medfører det ikke, at afgiften ikke belaster den senere levering, som havde den været opkrævet på leveringstidspunktet, og med et resultat, som er nøjagtig det samme som det, der opnås med momsen.

38. På den anden side ser det ud som om, at IRAP i flere henseender er endnu mere generelt anvendelig end momsen. Statslige og regionale myndigheder er f.eks. ikke fritaget, som de er i henhold til sjette momsdirektivs artikel 4, stk. 5, og afgiften opkræves, i modsætning til bestemmelserne i sjette momsdirektivs artikel 15 og artikel 17, stk. 3, litra b), på eksport uden mulighed for tilbagebetaling.

39. Det fremgår imidlertid klart af Dansk Denkavit-dommen [18], at såfremt en afgift i det væsentlige har det samme anvendelsesområde som momsen, medfører den omstændighed, at den også udstrækker sig til områder, som ikke er omfattet af momsen,

17 — Jf. punkt 18 ovenfor samt dommens afsnit 6 og 10.1.
18 — Nævnt ovenfor i fodnote 16.

ikke, at den ved bedømmelsen i henhold til sjette momsdirektivs artikel 33, ikke skal anses for at være sammenlignelig med momsen. Således ville IRAP kun savne de væsentlige kendetegn for en afgift, der finder generel anvendelse, hvis dens anvendelsesområde var væsentlig snævrere.

40. Det følger endvidere af dette princip, som man ved bedømmelsen af en afgift i forhold til momsen skal holde sig klart for øje, at hvis IRAP finder anvendelse på situationer, som ikke er omfattet af momsen, er eventuelle forskelle mellem det grundlag, hvorpå disse situationer beregnes, og det grundlag, hvorpå momsen beregnes, ganske enkelt irrelevante.

Hvorvidt IRAP opkræves på grundlag af merværdien af leverede goder eller tjenesteydelser

41. Det er ubestridt, at metoden til beregning af IRAP adskiller sig fra metoden til beregning af moms.

42. Den forelæggende ret har fastslået følgende: »For momsens vedkommende bestemmes omfanget og beskatningen af den andel af merværdien, som er skabt af en individuel erhvervsdrivende, ved at trække moms fra moms (den indgående afgift, som er betalt på køb fratrækkes den udgående moms på salg). For IRAP's vedkommende beregnes og beskattes andelen, groft sagt, ved at trække udgifterne til erhvervelse af »det solgte« fra indtægterne fra »salget«.«

43. Den fortsætter imidlertid med at fastslå, at disse to fremgangsmåder, set ud fra resultatet, »ligner hinanden som to dråber vand«.

44. Det, som skal afgøres, er under alle omstændigheder, om IRAP opkræves på grundlag af den merværdi, som tilføres goder og tjenesteydelser, og ikke hvorvidt værdien beregnes på samme måde som momsen. Jeg minder om, at Corte Constituzionale har fastslået, at IRAP er en afgift på merværdien [19].

45. Merværdi kan defineres på forskellige, men lige gyldige, måder, og Domstolen har understreget, at en afgift ikke i alle henseender behøver at være identisk med moms for at være omfattet af forbuddet i sjette momsdirektivs artikel 33.

46. Det fremgår af sagen, at grundlaget for beregning af IRAP i det væsentlige udgøres af forskellen mellem indtægterne og omkostningerne (ekskl. løn og visse finansielle omkostninger) i den afgiftspligtiges produk-

19 — Jf. punkt 18 ovenfor.

tionsvirksomhed i en bestemt afgiftsperiode, som tilsyneladende normalt er et kalenderår. Dette kan åbenbart anses for at være en, men ikke den eneste, måde at definere den merværdi, som tilføres af en afgiftspligtig, til de goder og tjenesteydelser, han leverer.

47. På den anden side bliver momsen i teorien opkrævet af den fulde værdi af alle afgiftspligtige leveringer, med fradrag af den afgift, som allerede er betalt med hensyn til omkostningselementerne af denne levering (igen ekskl. løn og mange finansielle omkostninger, som er fritaget). I praksis sammenlægges imidlertid alle afgifter, som skyldes med hensyn til leveringer, der er foretaget i en given afgiftsperiode — som kan være på op til et år — ligesom den afgift, der er betalt med hensyn til alle omkostningselementer, som er erhvervet i den samme periode, og sidstnævnte fratrækkes fra førstnævnte [20].

48. I praksis er forskellen mellem dem altså lille, og set ud fra resultatet måske endnu mindre, selv om momsen er indrettet således, at den beregnes på grundlag af de enkelte transaktioner. Og de af den forelæggende ret anførte »uvæsentlige regnskabstekniske bagateller« kan efter min opfattelse ikke medføre, at der ikke skal tages hensyn til denne grundlæggende lighed, hvis forbuddet mod andre skatter og afgifter, som har momsens kendetegn, overhovedet skal have nogen virkning.

49. I Dansk Denkavit-dommen [21] fastslog Domstolen, at en afgift, som efter dens opfattelse blev opkrævet som en procentdel »af virksomhedens samlede salg og levering af varer og ydelser inden for en given periode, med fradrag af virksomhedens køb af varer og ydelser i samme periode«, var i strid med sjette momsdirektivs artikel 33. Denne mekanisme ligger meget tæt på den, der anvendes til beregningen af IRAP.

50. Den italienske regering har imidlertid påpeget en sondring, som kan være væsentlig. Da en afgiftspligtig i henhold til merværdiafgiftssystemet kan fratrække indgående moms, så snart udgiften er opstået, uanset hvilket beløb, denne måtte skylde i udgående moms i den samme afgiftsperiode, kan den situation opstå — hvilket også sker — at det nettobeløb, som skal betales i en given afgiftsperiode, betales af skattemyndighederne til den afgiftspligtige og ikke omvendt. Dette er ikke muligt med IRAP,

20 — Jf. sjette momsdirektivs artikel 28h, som erstatter artikel 22, som vedrører betalingspligtige personers forpligtelser ved indenlandsk virksomhed, navnlig stk. 4-6 i denne artikel, i hvilke der åbenbart forudsættes en sammenlægning af data og beregninger for den enkelte relevante afgiftsperiode.

21 — Jf. fodnote 16.

da afgiften ganske enkelt er nul, hvis udgifterne i en given afgiftsperiode overstiger indtægterne.

51. Det er rigtigt, at fradragsretten er udtryk for det grundlæggende princip, at momsen skal være neutral, for så vidt angår dens belastning af al afgiftspligtig økonomisk aktivitet i en virksomhed, og at den dermed udgør en væsentlig del af merværdiafgiftssystemet.

52. Den omstændighed, at en anden afgift ikke benytter en sådan mekanisme, og derved ikke har den samme grad af afgiftsmæssig neutralitet, påvirker imidlertid ikke bedømmelsen af, hvorvidt den opkræves af den merværdi, som er tilført af den afgiftspligtige.

53. I denne forbindelse kan der igen drages en parallel til Domstolens holdning i Dansk Denkavit-dommen [22] og konkluderes, at en afgift ikke ophører med at have momsens væsentlige kendetegn, alene fordi den har et bredere anvendelsesområde, eller fordi den har yderligere kendetegn. Det afgørende er snarere, i hvilken udstrækning, om nogen, den mangler nogen af de pågældende væsentlige kendetegn.

22 — Jf. punkt 29 og 39 ovenfor.

54. Kort sagt opkræves moms og IRAP af merværdien på goder og tjenesteydelser. Den omstændighed, at IRAP, til forskel fra momsen, ikke »tilbagebetales«, når værdien undtagelsesvis mindskes i stedet for at øges, ændrer intet herved. Det ligger under alle omstændigheder i selve den økonomiske virksomheds natur, at disse tilfælde er marginale.

Hvorvidt IRAP opkræves i hvert led i produktions- og distributionskæden

55. Selv om Domstolen har henvist til, at en afgift skal opkræves i hvert »led« af produktions- og distributionskæden, fremgår det af første momsdirektivs artikel 2, at det, der menes, er, at afgift skal opkræves ved hver omsætning i denne kæde. Det ligger ikke i omsætningsafgiftens natur, at den skal opkræves i led, som er rent interne i den afgiftspligtiges virksomhed, og der opkræves ikke moms i sådanne led.

56. I henhold til lovbekendtgørelsens artikel 2 er kriteriet for, om der skal opkræves IRAP, om der foreligger en »regelmæssig udøvelse af selvstændig virksomhed, hvis formål er at fremstille eller drive handel med goder eller levere tjenesteydelser«, og i henhold til artikel 4, stk. 1, finder afgiften anvendelse på værdien af den nettoproduktion, som opstår på grundlag af den udøvede virksomhed i den relevante region.

57. Commissione Tributaria har i denne forbindelse anført, at »IRAP opkræves i ethvert led i produktions- eller distributionsprocessen, eftersom enhver erhvervsdrivende, der indgår i et led i kredsløbet ved at producere afgiftspligtig merværdi, efter loven anses for afgiftspligtig«.

58. Det fremgår således, at IRAP retter sig efter det samme mønster som momsen. Den opkræves af den virksomhed, som udøves af alle, der udøver en afgiftspligtig virksomhed, således at når goder eller tjenesteydelser fra en virksomhed anvendes i en anden virksomhed med det formål at frembringe sine egne goder eller tjenesteydelser, og disse atter anvendes af en tredje virksomhed, som leverer goder eller tjenesteydelser til den endelige forbruger, opkræves afgiften i hvert led i denne kæde. Afgiften opkræves generelt snarere end på grundlag af hver enkelt omsætning, men der er ingen tvivl om, at den opkræves ved hvert led frem til og med detailhandelsleddet, således som det bestemmes i det første momsdirektiv.

Hvorvidt IRAP er proportional med prisen på goderne eller tjenesteydelserne, uanset antallet af omsætninger

59. Den forelæggende ret har i denne forbindelse bemærket, at »summen af IRAP, som opkræves i de forskellige led i kæden, fra produktion til slutforbrugeren, svarer til den IRAP-sats, som anvendes på salgsprisen på goder og tjenesteydelser, når de overgår til den endelige forbruger. Trods den fraktionerede afgiftspålæggelse fungerer IRAP således som en almindelig og proportional afgift, som opkræves af prisen ved overgang af goder og tjenesteydelser til den endelige forbruger«.

60. IRAP opkræves med en af to afgiftssatser, udtrykt som en procentuel andel af beregningsgrundlaget, som er fastlagt i lovbekendtgørelsen, men som inden for visse grænser kan ændres af den kompetente regionale myndighed [23]. Eftersom beregningsgrundlaget i det væsentlige er den merværdi, som den afgiftspligtige har tilført de goder eller tjenesteydelser, som denne leverer, er den således proportional med denne værdi.

61. IRAP'ens omfattende natur giver imidlertid uden tvivl erhvervsdrivende en større grad af fleksibilitet end tilfældet er med momsen. De kan moderere den måde, hvorpå de overvælter afgiftsbyrden på deres kunder, eller kan til og med vælge slet ikke at belaste kunden. Momsen skal derimod opkræves med den behørige afgiftssats på hver enkelt levering.

23 — Jf. punkt 16 ovenfor.

62. Mens merværdiafgiftssystemet altså kræver, at den afgift, der skal opkræves, svarer til en specifik andel af den pris, som opkræves ved hver enkelt levering af goder eller tjenesteydelser, og at den dermed i hvert fald i bogføringsmæssig henseende er strengt »proportional uanset antallet af transaktioner«, er dette måske ikke helt tilfældet, når det gælder IRAP, hvis andel af prisen på en bestemt levering kan variere betydeligt eller endog være umulig at fastslå.

63. Jeg mener imidlertid ikke, at dette er af stor relevans for den samlede bedømmelse.

64. For det første medfører den økonomiske realitet, at den afgift, som opkræves i et led i en distributionskæde, generelt vil blive ført videre i kæden.

65. Undtagelsesvist og for en kort periode kan visse økonomiske aktører af forskellige grunde vælge selv at bære omkostningerne ved IRAP uden at overvælte disse på deres kunder, men i det lange løb er det sandsynligt, at den enkelte aktørs margin vil justere sig, og at byrden i sidste ende vil blive båret af det sidste led i kæden.

66. For det andet foreligger der nøjagtig den samme mulighed i økonomisk henseende, når det gælder momsen. Der findes kun ringe eller slet ingen praktisk eller økonomisk forskel for parterne i en transaktion mellem den situation, hvor en erhvervsdrivende vælger at »absorbere« afgiftsbyrden, og den situation, hvor han reducerer sin fortjenstmargin — eller måske mere sandsynligt, omfordeler sin fortjenstmargin mellem forskellige kategorier af leveringer som følge af konkurrencemæssige krav. Ingen af disse situationer påvirker opkrævningen af afgiften, som forbliver konstant proportional i forhold til prisen på leveringerne.

67. I denne forbindelse har Corte Constituzionale i sin dom af 10. maj 2001 udtalt, at »den økonomiske afgiftsbyrde kan i overensstemmelse med markedskræfterne i praksis føres videre gennem en justering af prisen på de producerede goder eller tjenesteydelser eller blive helt eller delvist godtgjort gennem tilsvarende organisatoriske valg«.

68. I Careda-dommen [24] fastslog Domstolen udtrykkeligt, at »for at den pågældende afgift kan anses for en omsætningsafgift i direktivets artikel 33's forstand, skal den *kunne*

24 — Jf. dom af 26.6.1997, forenede sager C-370/95, C-371/95 — C-372/95, Sml. I, s. 3721, præmis 15, 18 og 26.

overvæltes på forbrugeren« [25], men at det ikke er nødvendigt, at det i de nationale bestemmelser om afgiften udtrykkeligt er fastsat, at den kan overvæltes på forbrugeren, eller at dens overvæltning på forbrugerne fremgår af en faktura eller et tilsvarende dokument.

69. Hvis en medlemsstat kunne indføre, hvad der i det væsentlige er en merværdiafgift, men omgå forbuddet i sjette momsdirektivs artikel 33 ved at sikre, at afgiftsbeløbet *ikke nødvendigvis* forbliver en konstant som en andel af prisen på hver enkelt levering af goder eller tjenesteydelser, ville forbuddet i realiteten miste sin virkning og indebære, at det ville være muligt at omgå den harmonisering, som kræves af det indre marked [26].

Konklusioner vedrørende IRAP's forenelighed med fællesskabsretten

70. Jeg er således af den opfattelse, at en afgift som IRAP har momsens væsentlige kendetegn og er omfattet af forbuddet i sjette momsdirektivs artikel 33.

71. Det skal imidlertid også efterprøves, hvilke konkrete virkninger denne konklusion får.

Mulighed for en tidsmæssig begrænsning af dommens virkninger

72. Det fremgår af fast retspraksis, at den enkelte har ret til at få tilbagebetalt afgifter, der er opkrævet i en medlemsstat i strid med fællesskabsrettens bestemmelser [27]. Hvis IRAP kendes uforenelig med fællesskabsretten, udgør den periode, i hvilken et krav om tilbagebetaling kan gøres gældende med tilbagevirkende kraft, i henhold til de italienske procesregler 48 måneder.

73. Den italienske regering har under retsmødet gjort gældende, at det afgiftsbeløb, som i denne periode er blevet opkrævet og brugt til at finansiere de regionale myndigheders virksomhed, beløber sig til mere end 120 milliarder EUR. Under hensyn til disse alvorlige følgevirkninger har den derfor anmodet om en tidsmæssig begrænsning af dommens virkninger, i lighed med den der ses i f.eks. EKW-dommen [28], såfremt IRAP kendes uforenelig med sjette momsdirektivs artikel 33.

25 — Præmis 15, min fremhævelse.

26 — Jf. punkt 10 ovenfor.

27 — Jf. den nyligt afsagte dom med henvisning til tidligere retspraksis af 11.7.2002, sag C-62/00, Marks & Spencer, Sml. I, s. 6325, præmis 30.

28 — Nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 55-60.

74. Det fremgår af Domstolens faste retspraksis, at den fortolkning, som den anlægger af en fællesskabsretlig bestemmelse, belyser og præciserer betydningen og rækkevidden af den pågældende regel, således som den skulle have været forstået og anvendt fra sin ikrafttræden.

75. Domstolen kan imidlertid under hensyn til kravet om retssikkerhed undtagelsesvis begrænse de berørtes mulighed for at påberåbe sig den således fortolkede bestemmelse med henblik på at anfægte tidligere i god tro stiftede retsforhold. Før en beslutning om at indføre en sådan begrænsning, efterprøver den, om to væsentlige kriterier er opfyldt. Det ene er, at de berørte skal have handlet i god tro, det andet, at der skal foreligge en risiko for alvorlige følger [29].

76. Hvad angår god tro har Domstolen navnlig taget hensyn til den holdning, som Kommissionen har indtaget til en medlemsstats lovgivning. Domstolen har f.eks. anerkendt, at en medlemsstat kan påberåbe sig, at Kommissionen har undladt at iværksætte traktatbrudssøgsmål mod medlemsstaten. En medlemsstat har så meget desto mere ret til at påberåbe sig Kommissionens udtrykkelige accept af, at dens lovgivning er forenelig med fællesskabsretten.

77. I den foreliggende sag har den italienske regering påberåbt sig, at lovgivningen blev meddelt til Kommissionen, da den forelå i form af et udkast (på hvilket tidspunkt afgiften blev benævnt »IREP«), og at generaldirektøren med ansvar for told og indirekte skatter i et svar dateret 10. marts 1997, som under retsmødet blev fremlagt af den italienske regering sammen med andre dokumenter, skrev følgende: »Hvad angår ... IREP, kan jeg efter en nøje prøvelse af de forelagte dokumenter meddele, at forslaget til denne nye afgift i sin nuværende form ikke er uforeneligt med den gældende lovgivning inden for merværdiafgiftsområdet. Jeg forbeholder mig imidlertid ret til at efterprøve lovgivningen på ny på baggrund af ændringer og/eller de gennemførelsesbestemmelser, som skal udstedes«.

78. På baggrund af denne skrivelse og i fraværet af en efterfølgende kritisk reaktion fra Kommissionens side har den italienske regering gjort gældende, at den kunne drage den følgeslutning, at afgiften ikke var uforenelig med fællesskabsretten. Kommissionens befuldmægtigede gjorde imidlertid gældende under retsmødet, at skrivelsen kun gav udtryk for Kommissionens tjenestegrenes foreløbige opfattelse, og at Kommissionen aldrig selv havde taget endelig stilling. Justitskontoret sendte efterfølgende de dokumenter, som blev fremlagt under retsmødet, til Kommissionen for eventuelle kommentarer, men Kommissionen har ikke tilføjet yderligere i denne henseende.

79. Hvad angår risikoen for alvorlige følger har den italienske regering påberåbt sig de

29 — Jf. den nyligt afsagte dom af 15.3.2005, sag C-209/03, Bidar, Sml. I, s. 2119, præmis 66-69.

meget store beløb, som potentielt kan kræves tilbagebetalt af hvad der nu er hovedkilden, om ikke den eneste kilde, til indtægt for regionerne og til den katastrofale virkning, som det vil have for den regionale finansiering, hvis disse krav tages til følge.

80. Der er efter min opfattelse god grund til at begrænse de tidsmæssige virkninger af, at IRAP kendes uforenelig med fællesskabsretten. Jeg er ikke overbevist om Kommissionens synspunkt med hensyn til den vægt, som skrivelsen af 10. marts 1997 skal tillægges. Den var affattet i utvetydige vendinger og underskrevet af den kompetente generaldirektør og blev ikke efterfulgt af nogen yderligere foranstaltninger fra Kommissionens side. Risikoen for alvorlige følger synes endvidere at være reel. For at udtrykke det med ordene fra EKW-dommen [30] kan en tidsmæssigt ubegrænset virkning »med tilbagevirkende kraft skabe kaos i de [italienske regioners] økonomiske forvaltning«.

81. Herefter rejser sig imidlertid spørgsmålet om, hvilken dato det vil være passende at fastsætte som grænse for denne tidsmæssige virkning.

82. I EKW-dommen udelukkede Domstolen i overensstemmelse med sin faste retspraksis i sådanne sager påberåbelse af dens dom i krav om tilbagebetaling af afgifter, som er betalt eller forfalden til betaling »inden datoen for denne doms afsigelse, medmindre den, der fremsætter kravet, inden denne dato har anlagt sag eller på tilsvarende måde administrativt har fremsat krav«.

83. Det viste sig dog senere, at alle de i den sag berørte regionale myndigheder havde ændret deres skatte- og afgiftslove for at begrænse muligheden for at få medhold i et krav betydeligt, også for dem som allerede havde anlagt søgsmål. I samtlige tilfælde blev disse ændringer foretaget, efter at forslaget til afgørelse i EKW-dommen var fremsat — og i samtlige tilfælde, bortset fra et, før dommen blev afsagt [31].

84. I den foreliggende sag er problemet et andet. Det fremgår af den italienske presse, at et stort antal italienske virksomheder i forventning om Domstolens afgørelse i nærværende sag, allerede har ansøgt om tilbagebetaling eller opfordres til at ansøge om tilbagebetaling af beløb, som måtte være betalt i form af IRAP.

85. I lyset af virkningen af forskellige taktikker, som allerede er blevet, eller som stadig kan blive, anvendt i forventning om

30 — I præmis 59.

31 — Jf. dom af 2.10.2003, sag C-147/01, Weber's Wine World, Sml. I, s. 11365, præmis 11 ff.

Domstolens afgørelse, og af faren for meget alvorlige forstyrrelser i regionernes finansiering — sandsynligvis uden at skatteyderne vil drage nogen fordel heraf på lang sigt, eftersom ethvert finansielt underskud må antages at skulle kompenseres gennem andre afgifter — kan det derfor være hensigtsmæssigt at anvende en anden indfaldsvinkel end den, der blev anvendt i EKW-dommen og andre sager.

86. En sådan indfaldsvinkel kan inspireres af den, som ofte anvendes af den tyske forfatningsdomstol, som indebærer, at det konstateres, at en bestemmelse er uforenelig fra en fremtidig dato, før hvilken borgerne ikke kan påberåbe sig uforeneligheden ved krav over for staten. Dette tidspunkt vælges for at give tilstrækkelig tid til at vedtage nye love.

87. At tage et sådant skridt, vil indebære en betydelig nyskabelse for Domstolen. Sådanne nyskabelser er imidlertid blevet vedtaget tidligere. I 1976 var det f.eks. en nyskabelse, da Domstolen i Defrenne-dommen [32] begrænsede den tilbagevirkende kraft af dens fortolkning af en traktatbestemmelse. I 1980 var der andre nyskabelser, da Domstolen i Providence Agricole de la Champagne-dommen [33] anvendte stk. 2 i hvad der nu er artikel 231 EF analogt i en sag om en præjudiciel afgørelse, hvorved Domstolen begrænsede den tilbagevirkende kraft af sin afgørelse, der indebar, at visse kommissionsforordninger var ugyldige, og igen i 1988, da den i van Landschoot-dommen [34] tog yderligere et skridt ved at opretholde virkningerne af en ugyldig fællesskabsbestemmelse, indtil den kunne erstattes af en gyldig bestemmelse.

88. I den foreliggende sag kan det imidlertid være vanskeligt for Domstolen at afgøre, hvilken tidsbegrænsning der er passende, navnlig da en eventuel afvigelse fra Domstolens normale indfaldsvinkel hverken er blevet diskuteret under retsmødet eller anmodet om af den italienske regering. I lyset af vanskelighederne med at vælge en passende begrænsning, kan det være hensigtsmæssigt, at Domstolen genåbner den mundtlige forhandling for en genforhandling af dette punkt.

32 — Jf. dom af 8.4.1976, sag 43/75, Sml. s. 455, præmis 69-75.

33 — Jf. dom af 15.10.1980, sag 4/79, Sml. s. 2823, præmis 42-46, og to andre hermed forbundne domme, som blev afsagt samme dag — sag 109/79, Maïseries de Beauce, Sml. s. 2883, præmis 42-46, og sag 145/79, Roquette Frères, Sml. s. 2917, præmis 50-52.

34 — Jf. dom af 29.6.1988, sag 300/86, Sml. s. 3443, præmis 22-24.

Forslag til afgørelse

89. Jeg foreslår derfor Domstolen at besvare det spørgsmål, som er forelagt af Commissione Tributaria, som følger:

»En national afgift, såsom imposta regionale sulle attività produttive, som

— opkræves hos alle fysiske og juridiske personer, som sædvanligvis udøver virksomhed med det formål at fremstille eller drive handel med goder eller at levere tjenesteydelser

— beregnes ud fra forskellen mellem indtægter og udgifter i den afgiftspligtige virksomhed

— opkræves i hvert led i produktions- og distributionskæden, som svarer til en levering eller et antal leveringer af goder eller tjenesteydelser foretaget af en afgiftspligtig, og

— medfører en belastning i hvert led, som samlet set er proportional i forhold til den pris, til hvilken goderne eller tjenesteydelserne leveres

skal anses for at være en omsætningsafgift, som er forbudt i henhold til sjette momsdirektivs artikel 33, stk. 1.«

90. Retsvirkningerne af Domstolens dom skal imidlertid tidsmæssigt begrænses for dem, som agter at påberåbe sig dommen, til et tidspunkt, som fastsættes af Domstolen.