FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

fremsat den 10. december 1996 *

1. Under den foreliggende sag foreholder Kommissionen Den Italienske Republik, at den har tilsidesat sine forpligtelser til at tilpasse en del af sine afgiftsbestemmelser til Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [1] (herefter henholdsvis »sjette direktiv« og »moms«).

2. Kommissionen har under sagen nedlagt påstand om, at det fastslås, at »Den Italienske Republik har tilsidesat sine forpligtelser efter artikel 13, punkt B, litra c), i direktiv 77/388/EØF (sjette momsdirektiv), idet den har indført og opretholdt merværdiafgiftsbestemmelser, som ikke afgiftsfritager levering af goder, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med virksomhed, som er fritaget for merværdiafgift, eller i hvert fald har været undtaget fra retten til fradrag«.

Sagens forløb

3. Kommissionen indledte proceduren i henhold til EF-traktatens artikel 169 ved en åbningsskrivelse af 24. november 1992, hvori den opfordrede Den Italienske Republik til at fremsætte sine bemærkninger vedrørende det traktatbrud, som Kommissionen foreholdt den. Den Italienske Republik besvarede ikke denne opfordring inden for den i traktaten foreskrevne frist.

4. Den italienske regering tilsendte dog Kommissionen en skrivelse af 31. marts 1993, hvori den hvad angår den første del af klagepunktet erkendte, at »[den nævnte] fællesskabsbestemmelse kun [var] blevet delvis gennemført i den nationale lovgivning«. Hvad angår den anden del af klagepunktet erkendte den italienske regering, at dette punkt var velbegrundet, idet den tilføjede, at »de italienske skatte- og afgiftsmyndigheder agter snarest muligt ... at udfærdige de nødvendige regler til at inkorporere de i sjette direktiv fastsatte bestemmelser om afgiftsfritagelse i national ret«.

5. Da Den Italienske Republik fortsat ikke efterkom sine traktatmæssige forpligtelser, tilsendte Kommissionen den 19. juli 1994 den italienske regering en begrundet udtalelse, som forblev ubesvaret.

6. Kommissionen anlagde herefter sag ved Domstolen den 13. februar 1995. I sit svar-

* Originalsprog: spansk.

1 — EFT L 145, s. 1.

skrift afviste den italienske regering rigtigheden af Kommissionens påstande.

7. I replikken fremhævede Kommissionen navnlig indholdet af den italienske regerings egen skrivelse af 31. marts 1993, hvori denne havde anerkendt, at den havde begået et traktatbrud. Den italienske regering besvarede imidlertid ikke disse kritikpunkter, idet den ikke indgav nogen duplik.

De omtvistede bestemmelser

8. Sjette direktivs artikel 13, punkt B, hvis litra c), den italienske lovgiver ikke efter Kommissionens opfattelse har gennemført korrekt, 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:

...

c) levering af goder, der udelukkende har været anvendt [2] i forbindelse med sådanne former for virksomhed, som ... 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

...«

9. Sjette direktivs artikel 17, stk. 6, bestemmer:

»Senest inden udløbet af en periode på fire år fra datoen for dette direktivs ikrafttræden fastsætter Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag i merværdiafgiften. Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng, erhvervsmæssig karakter, som for eksempel udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke adgang til fradrag.

2 — Den spanske oversættelse af denne bestemmelse i sjette direktiv i den affattelse, der er offentliggjort i specialudgaven af EF-Tidende, indeholder ikke ordet »udelukkende«, som findes i de øvrige sprogversioner. Dette bør derfor tilføjes for at sikre versionernes overensstemmelse.

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« [3].

10. Blandt de transaktioner, som er afgiftsfritaget efter artikel 10 i dekret nr. 633 fra Den Italienske Republiks præsident af 26. oktober 1972 (herefter »præsidentens dekret«) [4] om moms, indgår ikke de leveringer af goder, som er nævnt i de ovenfor gengivne fællesskabsbestemmelser.

11. Ifølge artikel 2, stk. 3, litra h), i præsidentens dekret omfatter levering af goder ikke »... leveringer af goder, som er erhvervet eller importeret af sælgeren uden fradragsret i henhold til artikel 19, stk. 2«.

12. Artikel 19 i præsidentens dekret indeholder reglerne om fradragsret. Ifølge denne bestemmelse kan den afgiftspligtige i den skyldige afgift for de transaktioner, han har foretaget, fradrage den moms, som er betalt af goder og tjenesteydelser, der er erhvervet som led i virksomhedens drift eller som led i udøvelsen af et håndværk eller et erhverv.

13. Ifølge artikel 19, stk. 2, er der ingen fradragsret for den moms, som den afgiftspligtige har betalt i forbindelse med erhvervelsen af visse typer goder, såsom biler, andre motordrevne køretøjer og lystbåde, hvilken regel jeg skal behandle nærmere nedenfor.

Afgiftsfritagelse af levering af goder, der tidligere har været anvendt i forbindelse med en afgiftsfritaget virksomhed

14. Fradragsretten efter sjette direktivs artikel 17 er et afgørende led i momssystemet. Det er fradragsreglerne, som sikrer, at den afgift, virksomhederne har betalt, ikke på ny påfører dem en afgiftsbyrde, således at det neutralitetsprincip, som momssystemet er baseret på, overholdes. Momsen er nemlig en afgift, som rammer det sidste forbrugerled og ikke de foregående led. Hvis der ikke var nogen fradragsret for en allerede erlagt afgift, ville virksomhederne blive pålagt en supplerende afgiftsbyrde i strid med neutralitetsprincippet.

3 — Den 25.1.1983 fremsatte Kommissionen et forslag til Rådets tolvte direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: udgifter, der ikke giver ret til fradrag i merværdiafgiften (EFT C 37, s. 8), der senere blev ændret ved et andet forslag af 20.2.1984 (EFT C 56, s. 7). Dette forslag opnåede dog ikke den enstemmige tilslutning, som var nødvendig for at kunne godkendes af Rådet.

4 — Præsidentens dekret indeholder de gældende bestemmelser vedrørende moms og er vedtaget i henhold til en tidligere lovbemyndigelse. Det blev offentliggjort i *Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana* (GURI) nr. 292 af 11.11.1972 og er siden blevet ændret flere gange.

15. Den afgiftspligtige kan fradrage en allerede erlagt afgift i det omfang, han har anskaffet og anvendt de pågældende goder eller tjenesteydelser (dvs. dem, for hvilke han har fradragsret i forbindelse med anskaffelsen eller anvendelsen) med henblik på at foretage transaktioner som led i sin økonomiske virksomhed.

16. Det gælder dog ikke, når den afgiftspligtige udelukkende anskaffer og anvender de pågældende goder og tjenesteydelser til afgiftsfritagne transaktioner, da der i så fald ikke opstår nogen fradragsret, idet den afgiftspligtige så at sige bliver »den endelige forbruger« og ikke har nogen mulighed for at fradrage den erlagte afgift.

17. I dette tilfælde må den afgiftspligtige altså betale hele den moms, som de tidligere omsætningsled (dvs. dem, der har leveret ham goder og tjenesteydelser) har overvæltet på ham, og han kan strengt juridisk set [5] ikke fradrage denne moms. Den afgiftspligtige er hermed i samme situation, som den endelige forbruger, der er den egentlige afgiftspligtige.

18. Det kan imidlertid ske, at en afgiftspligtig erhverver et gode på de nævnte vilkår (dvs. hvor han har betalt moms uden at kunne fradrage den senere) og dernæst beslutter at overdrage det.

19. Dette ville medføre dobbeltbeskatning, hvis ikke man i det sjette direktiv, for at undgå dette, havde foreskrevet den afgiftsfritagelse, som er fastsat i første led af artikel 13, punkt B, litra c), hvorefter medlemsstaterne skal afgiftsfritage levering af de goder, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med en afgiftsfritaget virksomhed, »såfremt disse goder ikke har givet ret til fradrag«.

20. Begrundelsen for denne afgiftsfritagelse er rent teknisk. Herved undgår man den dobbelte afgiftsbyrde, som opstår, hvis der opkræves afgift af en erhvervsdrivendes overdragelser i det tilfælde, hvor denne videresælger goder, hvoraf han allerede har betalt endelig moms, uden at han på det pågældende tidspunkt har haft nogen mulighed for at fradrage den erlagte afgift [6].

21. Den italienske regering har i sin momslovgivning forsømt at foreskrive afgiftsfrita-

5 — Denne situation adskiller sig fra det tilfælde, hvor en virksomhed eller en person, som udøver et liberalt erhverv, og som foretager afgiftsfritagne transaktioner (f.eks. et forsikringsselskab med hensyn til de fleste af dettes tjenesteydelser eller en læge med hensyn til visse af de lægelige ydelser, som denne præsterer over for sine patienter) overvælter afgiftsbyrden på sine kunder.

6 — I dom af 27.6.1989, sag 50/88, Kühne, Sml. s. 1925, som vedrørte en sag, der havde en vis analogi med denne, nåede Domstolen frem til samme resultat og afviste, at man kunne beskatte »et virksomhedsgode, som ikke har givet ret til fradrag af den residuelle merværdiafgift«, med den begrundelse, at det »ville ... føre til en dobbeltbeskatning, som er i strid med princippet om afgiftsneutralitet, der danner grundlaget for det fælles merværdiafgiftssystem, sjette direktiv er en del af«. I den nævnte sag var den afgiftspligtige ikke berettiget til at fradrage den residuelle merværdiafgift, fordi den genstand, han havde købt, var brugt og erhvervet af en ikke-afgiftspligtig person.

gelse i dette tilfælde. Dette forhold udgør i sig selv en tilsidesættelse af forpligtelsen efter sjette direktivs artikel 13, som netop kræver, at medlemsstaterne træffer bestemmelse om en sådan afgiftsfritagelse efter de retningslinjer, jeg har nævnt ovenfor.

22. Der gives en forskellig forklaring på de italienske afgiftsmyndigheders handlemåde i skrivelsen til Kommissionen af 31. marts 1993 [7] og i svarskriftet.

23. Ifølge Kommissionens skrivelse var lovgiver i Italien af den opfattelse, at det ikke var nødvendigt at foreskrive afgiftsfritagelse for de goder, som udelukkende anvendes i forbindelse med en afgiftsfri virksomhed, på grund af vanskelighederne ved at føre kontrol hermed. Normalt udfører de afgiftspligtige, som foretager en sådan afgiftsfri virksomhed, nemlig såvel afgiftspligtige som ikke-afgiftspligtige transaktioner, hvilket giver dem mulighed for i kraft af reglerne om beregningen af pro rata-satsen at få tilbagebetalt en del af den moms, de har betalt i forbindelse med erhvervelsen af sådanne goder. Under alle forhold vil det ifølge samme skrivelse kun være i »undtagelsestilfælde«, at der sker en dobbelt afgiftspålæggelse efter de italienske regler.

7 — Denne skrivelse er fremsendt af Italiens Faste Repræsentation ved De Europæiske Fællesskaber (dok. nr. 2868). Jeg har omtalt den ovenfor i min beskrivelse af den administrative procedure forud for sagsanlægget.

24. I svarskriftet gives der en anden forklaring på, at myndighederne ikke foreskrev nogen afgiftsfritagelse, idet det her begrundes med, at man i artikel 2, stk. 3, i præsidentens dekret i stedet for at anvende denne løsning foretrak at erklære denne form for levering af genstande for at »falde uden for [merværdiafgiftssystemets] anvendelsesområde«, hvilket efter regeringens opfattelse giver samme resultat, som tilstræbes med det sjette direktiv.

25. Det anerkendes dog i svarskriftet — om end ikke helt utvetydigt — at efterfølgende leveringer af goder, for hvilke den erlagte moms ikke har kunnet fradrages (fordi goderne er anskaffet eller anvendt i forbindelse med afgiftsfri virksomhed), »må anses for afgiftspligtige«. Sådanne leveringer må imidlertid efter regeringens opfattelse anses for »hypotetiske, da den afgiftspligtige, som fritages for sin afgiftspligt, normalt anskaffer godet til eget brug og ikke med henblik på straks at overdrage det«. Den dobbelte afgiftspålæggelse vil derfor i sagens natur have et begrænset omfang på grund af prisforskellen mellem de indkøbte genstande, der anskaffes til markedsprisen, og de solgte genstande, som er brugte.

26. Disse argumenter virker ikke overbevisende på mig. Tværtimod finder jeg, at Kommissionen med rette har krævet, at den italienske regering opfylder sin forpligtelse efter sjette direktivs artikel 13. Denne forpligtelse er helt præcis og går ud på, at der indrømmes afgiftsfritagelse, og ikke på, at en bestemt

transaktion undtages fra afgiftens anvendelsesområde [8].

27. Desuden adskiller den italienske lovgivning sig på dette punkt fra Domstolens praksis, hvorefter »... formålet med direktivet, nemlig at sikre, at det fælles merværdiafgiftssystem hviler på en ensartet definition af afgiftspligtige transaktioner, ikke vil kunne opfyldes, hvis levering af goder, som er en af de tre afgiftspligtige transaktioner, undergives betingelser, som er forskellige fra medlemsstat til medlemsstat (dom af 8.2.1990, sag C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Sml. I, s. 285)« [9].

28. De to forklaringer, som de italienske myndigheder har givet — og som i øvrigt er indbyrdes modstridende — er begge utilfredsstillende:

— Den første forklaring (hvorefter det er vanskeligt at kontrollere, hvilket formål varerne reelt anvendes til) er utilstrækkelig, fordi den fordrejer momssystemet og medfører en dobbelt afgiftspålæggelse.

— Den anden forklaring (hvorefter transaktioner, som ifølge det sjette direktiv retligt set udgør »levering af goder«, men er afgiftsfritaget, bør anses for »ikkelevering af goder«), er utilstrækkelig, fordi den indebærer, at den italienske retsforskrift adskiller sig fra den ensartede definition, som fællesskabslovgiver har villet give af afgiftspligtige transaktioner.

29. Disse forhold er i sig selv tilstrækkelige til at give Kommissionen medhold på det første punkt. Desuden er det ikke sikkert, at den italienske forskrift (hvorefter en transaktion, der burde være afgiftsfritaget, kvalificeres som ikke-afgiftspligtig), har de samme økonomiske og retlige virkninger, som en korrekt gennemførelse af det sjette direktiv ville have.

30. Kommissionen har med rette fremhævet i replikken, at hvis den italienske regering erkender, at de italienske regler på området faktisk medfører en dobbelt afgiftspålæggelse, er det irrelevant, om de økonomiske virkninger heraf er mere eller mindre »ringe«, således som Kommissionen har gjort gældende i svarskriftet (uden i øvrigt at angive nogen tal til dokumentation heraf).

31. Selv om de økonomiske virkninger i øvrigt skulle være ringe, gælder der ikke nogen minimumsregel i forbindelse med

8 — Man bør kun tale om afgiftsfritagelse, når transaktionen principielt er afgiftspligtig. Som begreb forudsætter afgiftsfritagelsen nemlig, at der som udgangspunkt består en pligt til betaling af afgiften, som lovgiver af forskellige grunde dispenserer fra. Det er altså en betingelse for at kunne fritage for afgiftspligten, at fritagelsen udtrykkeligt er foreskrevet i loven. Før det kan fastslås, om en bestemt transaktion opfylder betingelserne for at kunne fritages, må det altså fastslås, at den falder inden for afgiftens anvendelsesområde.

9 — Jf. dom af 4.10.1995, sag C-291/92, Armbrecht, Sml. I, s. 2775, præmis 13.

traktatbrud. Det afgørende er, at den dobbelte afgiftspålæggelse strider mod momssystemets opbygning, og det er netop af denne grund, at sjette direktivs artikel 13 indeholder en forpligtelse til at afgiftsfritage leveringer af goder, som har været anvendt i forbindelse med virksomhed, der har været fuldstændig afgiftsfritaget.

Afgiftsfritagelse for levering af goder, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra retten til fradrag

32. Det andet anbringende vedrører sidste led af artikel 13, punkt B, litra c). Som anført ovenfor pålægger den medlemsstaterne at afgiftsfritage efterfølgende leveringer af goder, »hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra retten til fradrag i medfør af artikel 17, stk. 6«.

33. Denne bestemmelse vedrører visse goder, som er generelt beskrevet — såsom udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation [10] — der ikke er af streng, erhvervsmæssig karakter, og hvis anskaffelse ikke har givet den afgiftspligtige ret til fradrag af den moms, som er overvæltet på ham. Ligesom det er tilfældet i den situation, som det første anbringende vedrører, behandles den afgiftspligtige, der erhverver sådanne goder, som den endelige forbruger af goderne, altså som den egentlige afgiftspligtige.

34. Modstykket til denne begrænsning af fradragsretten må, ligesom det gælder i forbindelse med det første anbringende, være, at transaktionen momsfritages, når den afgiftspligtige videresælger — eller på anden måde overdrager — denne type goder. I modsat fald ville der også her i strid med principperne i det sjette direktiv blive foretaget en dobbelt afgiftspålæggelse, som det netop er formålet med direktivets artikel 13 at undgå i kraft af den omtvistede afgiftsfritagelse.

35. Efter det pågældende dekret, som er udstedt af Italiens præsident, indrømmes der derimod ingen afgiftsfritagelse ved en senere overdragelse, idet dekretet generelt udelukker muligheden for at fradrage moms ved anskaffelsen af sådanne goder (med visse nuancer, som jeg skal angive nedenfor).

36. Artikel 19, stk. 2, i præsidentens dekret indeholder regler om nedsættelse af momsen i forbindelse med anskaffelse af goder af den nævnte art, det være sig de fly eller motordrevne køretøjer, som er nævnt i litra e), og i tabel B — uanset de sidstnævntes cylindervolumen [11] — eller »de øvrige goder, der er

10 — Rådet burde konkret have opregnet disse goder eller opstillet en detaljeret liste herover, men som jeg har anført i fodnote 3, lykkedes bestræbelserne herpå ikke.

11 — Disse omtales i stk. 2, litra a), i artikel 19, som udvider denne ordning til at gælde ikke blot for anskaffelse eller indførsel, men også for præstation af tjenesteydelser og vedligeholdelse af sådanne goder.

omhandlet i ovennævnte tabel B, samt lystfartøjer og -både« [12]. Der gælder følgende fradragsregel:

a) Anskaffelsen af sådanne goder giver kun ret til fradrag, når det sker som led i virksomhedens egen drift. I forbindelse med fly eller motorkøretøjer er det også muligt at foretage fradrag, hvis disse goder udelukkende er bestemt til at skulle anvendes til brug i virksomhedens egen drift [13].

b) Det er udelukket at foretage fradrag i alle de øvrige tilfælde, hvor der anskaffes sådanne goder, og »i hvert fald, hvor de pågældende udøver et håndværk [14] eller et erhverv«.

37. I disse sidstnævnte tilfælde, hvor fradragsretten udelukkes, indrømmes der ikke afgiftsfritagelse ved en efterfølgende overdragelse af goderne i modsætning til, hvad der kræves efter det sjette direktiv. I stedet for at indrømme afgiftsfritagelse har lovgiver i Italien i dekretets artikel 2, tredje afsnit, litra h), fastsat, at sådanne efterfølgende overdragelser ikke anses for leveringer af goder (dvs. at de anses for ikke-afgiftspligtige).

38. Som begrundelse herfor anfører den italienske regering, at kvalifikationen af sådanne overdragelser som ikke-afgiftspligtige »er i overensstemmelse med formodningen om, at købet (af denne type goder) ikke har noget at gøre med udøvelsen af en erhvervsaktivitet« og henviser i denne forbindelse såvel til artikel 17, stk. 3, i det sjette direktiv, som til artikel 11, stk. 2, i det andet momsdirektiv.

39. Jeg føler mig ikke overbevist om dette argument, som vedrører et andet problem end det, der er omhandlet her i sagen. Kommissionen har ikke under sagen gjort gæl-

12 — De sidstnævnte er omhandlet i artikel 19, stk. 2, litra b), i præsidentens dekret.

13 — Det forekommer logisk, at en erhvervsdrivende, hvis virksomhed består i at præstere tjenesteydelser ved at uddanne førere eller piloter, kan fradrage den moms, der er erlagt ved anskaffelsen af køretøjer eller fly, som udelukkende anvendes til dette formål.

14 — Begrebet »håndværk« anvendes her i betydningen af et arbejde, som kræver særlige færdigheder og kundskaber af den pågældende. Den italienske forskrift taler her om »gli esercenti arti o professioni«.

dende, at Italien har tilsidesat sjette direktivs artikel 17, stk. 6, som følge af, at de italienske retsforskrifter ikke under nogen omstændigheder indrømmer fradragsret for personer, der udøver et erhverv eller et håndværk, når de anskaffer de pågældende goder. Det kan her drøftes, om en så generel udelukkelse af fradragsretten opfylder kravene i det sjette direktiv [15].

40. Det her i sagen foreholdte traktatbrud vedrører derimod den omstændighed, at Den Italienske Republik ikke afgiftsfritager efterfølgende salg eller overdragelse af genstande, hvis anskaffelse ikke har givet nogen ret til momsfradrag, selv om de pågældende er erhvervsdrivende, udøver et håndværk eller på anden måde foretager afgiftspligtige transaktioner.

41. Er det muligt at foreskrive ikke-afgiftspligt frem for afgiftsfritagelse? Ved første øjekast er den praktiske virkning heraf (af henholdsvis en ikke-afgiftspligt og en afgiftsfritagelse) tilsyneladende den samme. I svarskriftet har den italienske regering gjort gældende, at løsningen med at foreskrive ikke-afgiftspligt medfører, »at det er objektivt umuligt at foretage fradrag«, mens løsningen med at afgiftsfritage medfører, »at det er subjektivt umuligt at foretage fradrag ... afhængig af, hvorledes pro rata-satsen beregnes« [16].

42. De retlige følger af, at man vælger den ene eller den anden af de to løsninger, er imidlertid ikke ens. Det er netop i beregningen af pro rata-satsen [17], at det viser sig, hvilke følger den italienske regel har, og hvilke forskelle det medfører, om man vælger den ene eller den anden løsning.

43. Hvis leveringen af de pågældende goder falder uden for momsens anvendelsesområde, således som det er tilfældet efter dekretet fra Italiens præsident, nedsættes det samlede omsætningsbeløb for de af den afgiftsplig-

15 — I dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, fastslog Domstolen følgende i domskonklusionens punkt 3: »En regel eller en administrativ praksis, som pålægger en generel begrænsning af fradragsretten i tilfælde af begrænset, men dog faktisk erhvervsmæssig anvendelse, er en fravigelse af det sjette direktivs artikel 17 og er kun gyldig, hvis den opfylder betingelserne i sjette direktivs artikel 27, stk. 1, eller artikel 27, stk. 5.«

16 — Ifølge P. Filippi i *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto* (Padova, 1984) er der en vis uklarhed i den italienske momslovgivning vedrørende begreberne ikke-afgiftspligt og afgiftsfritagelse. Visse situationer, der betegnes som tilfælde af afgiftsfritagelse, skal betragtes som tilfælde af ikke-afgiftspligt og omvendt. På grund af de usædvanlige store antal tilfælde af ikke-afgiftspligt er det efter denne forfatters opfattelse vanskeligt at forstå, hvilket kriterium der har været lagt til grund for valget af den ene eller den anden løsning.

17 — Denne beregning er undergivet reglerne i sjette direktivs artikel 19. Pro rata-beregningen kommer på tale, når den afgiftspligtige udfører såvel transaktioner, for hvilke der er fradragsret, som transaktioner, for hvilke der ikke er. Det er i sådanne tilfælde nødvendigt at bestemme, i hvilken grad der anvendes goder og tjenesteydelser i forbindelse med hver af de to kategorier af transaktioner, og fastslå procentdelen af den afgiftspligtiges transaktioner, som giver ret til fradrag. Sjette direktivs artikel 17, stk. 5, giver medlemsstaterne mulighed for at vælge et alternativ til pro rata-reglen. For Italiens vedkommende er pro rata-reglen indeholdt i artikel 19, stk. 3, i præsidentens dekret.

tiges transaktioner, der indgår i beregningen af pro rata-satsen [18]. Nedsættes dette beløb — som udgør nævneren i den brøk, der skal opstilles — forhøjer det slutresultatet eller den procentsats, som pro rata-satsen beregnes på grundlag af.

44. Forhøjer man på denne måde den procentsats, som pro rata-fradraget beregnes på grundlag af, forhøjer man samtidig det fradragsberettigede momsbeløb, som er erlagt af en afgiftspligtig, der foretager såvel transaktioner, for hvilke der er fradragsret, som transaktioner, for hvilke der ikke er, hvilket er uberettiget og i strid med bestemmelserne i det sjette direktiv.

45. Selv om man imidlertid ser bort fra virkningen af pro rata-reglen, er det min opfattelse, at de retsregler vedrørende leveringer af goder, som er indeholdt i det af Italiens præsident udstedte dekret, strider mod det sjette direktiv.

46. Uanset hvor vidt et »retligt skøn, der tilkommer staterne ved gennemførelsen af direktivet« — hvilket skøn den italienske regering påberåbte sig under sagen — er det nemlig min opfattelse, at der består en klar, præcis og ubetinget forpligtelse til at afgiftsfritage sådanne efterfølgende leveringer af goder, som er omtvistet i sagen. Afgiftsfritagelsen kan derfor ikke erstattes af en anden mekanisme, navnlig ikke når de retlige og praktiske virkninger af de to løsninger er forskellig.

47. Jeg skal i den forbindelse gentage, hvad jeg allerede har anført tidligere vedrørende definitionen i det sjette direktiv af afgiftspligtige transaktioner. Hvis man vil bevare en ensartet anvendelse af merværdiafgiften, udelukker denne definition den nationale lovgiver fra at ændre en »levering af goder« til en »ikke-levering af goder«.

48. I øvrigt har de italienske myndigheder fremført dette samme synspunkt i det til Kommissionen fremsendte dokument, som jeg omtalte ovenfor. Den italienske stats advokat har ikke, end ikke under den mundtlige forhandling, fremført noget som helst argument til berettigelse af, at den italienske regering i svarskriftet ændrede den opfattelse, som den hidtidig officielt havde indtaget.

49. Jeg skal derfor foreslå, at Kommissionens påstande under sagen tages fuldt ud til følge. Herefter bør den italienske regering betale sagens omkostninger i overensstemmelse med procesreglementets artikel 69, stk. 2.

18 — For at kunne beregne pro rata-satsen skal det bestemmes, hvor stor en procentdel de fradragsberettigede transaktioner udgør af den samlede omsætning. Pro rata-satsen opnås ved at gange de fradragsberettigede transaktioner med 100 og at dividere dette beløb med det samlede omsætningsbeløb for de afgiftspligtige transaktioner.

Forslag til afgørelse

50. Jeg skal som følge af de anførte betragtninger foreslå Domstolen at tage Kommissionens påstand til følge og at

1) fastslå, at Den Italienske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 13, punkt B, litra c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, idet den har indført og opretholdt merværdiafgiftsbestemmelser, som ikke afgiftsfritager levering af goder, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med virksomhed, som er fritaget for merværdiafgift, eller i hvert fald har været undtaget fra retten til fradrag

2) tilpligte Den Italienske Republik at betale sagens omkostninger.