FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT F. G. JACOBS
fremsat den 22. februar 1990 *

Høje Domstol.

1. Denne sag er opstået efter en tvist mellem Kommissionen og Forbundsrepublikken Tyskland vedrørende behandlingen af visse transaktioner i relation til Fællesskabernes egne indtægter.

2. Ordningen med Fællesskabernes egne indtægter blev indført ved Rådets afgørelse af 21. april 1970 (afgørelse 70/243 angående udskiftning af medlemsstaternes finansielle bidrag med Fællesskabets egne indtægter, EFT 1970 I, s. 201). Denne afgørelse, som i det følgende benævnes »afgørelsen om egne indtægter«, foreskriver, at landbrugsimportafgifter og andre afgifter, der er pålagt inden for rammerne af den fælles landbrugspolitik [artikel 2, litra a)] samt told i henhold til Den Fælles Toldtarif og anden told [artikel 2, litra b)], udgør egne indtægter, der skal optages på Fællesskabernes budget. Da disse indtægter ikke er tilstrækkelige til at sikre balance på budgettet, bestemmer artikel 4, stk. 1, at Fællesskabernes egne indtægter også skal omfatte indtægter, der hidrører fra merværdiafgift (»moms«), og som fremkommer ved at anvende en sats, der ikke kan overstige en vis procentsats, på et beregningsgrundlag, der i medfør af fællesskabsretlige bestemmelser fastlægges ensartet for alle medlemsstaterne. Den maksimale procentsats, der oprindelig blev fastsat til 1%, blev i 1985 forhøjet til 1,4% og fastsat på dette niveau ved Rådets afgørelse 88/376 om ordningen for Fællesskabernes egne indtægter (EFT L 185, s. 24), hvorved der yderligere indførtes en egen indtægtskilde på grundlag af summen af medlemsstaternes bruttonationalprodukt. Fællesskabernes egne indtægter opkræves af medlemsstaterne og overføres til Fællesskabet.

3. Ordningen med finansiering af Fællesskabernes budget ved hjælp af egne indtægter blev først fuldt ud gennemført i 1980. Et nødvendigt skridt hertil var indførelsen af et ensartet beregningsgrundlag for de egne moms-indtægter, der blev gennemført ved sjette direktiv (Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EFT L 145, s. 1). Direktivets artikel 2 bestemmer, at enhver levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, pålægges moms. Artiklerne 13-16 hjemler imidlertid afgiftsfritagelse for visse transaktioner.

4. I medfør af artikel 28, stk. 3, litra b), der findes i afsnit XVI — Overgangsbestemmelser — kan medlemsstaterne i en overgangsperiode »fortsat fritage de transaktioner, der er opregnet i bilag F, på de i medlemsstaten gældende betingelser...«. De i bilag F opreg-

* Originalsprog: engelsk.

nede transaktioner omfatter, jfr. nr. 5, »Tjenesteydelser og dertil knyttede leveringer af goder, leveret af det offentlige post- og telegrafvæsen inden for området telekommunikation«.

5. Rådets forordning nr. 2892/77 indeholder detaljerede regler om fastsættelsen af beregningsgrundlaget for de egne moms-indtægter (EFT L 336, s. 8). Artikel 3, stk. 1, giver medlemsstaterne valgfrihed mellem to metoder, »metode A« og »metode B«. Af sagens akter fremgår, at alle medlemsstater faktisk har valgt »metode B«, hvorefter grundlaget for de egne indtægter beregnes ved, at de i en medlemsstat indgåede samlede netto-indtægter fra momsen divideres med moms-satsen, udtrykt som en brøk, eller, såfremt der anvendes flere momssatser, med den vejede gennemsnitssats for moms, ligeledes udtrykt som en brøk (artikel 6). Herved ophæves virkningen af forskellige moms-satser, og de samlede moms-indtægter baseres på omsætningen af alle transaktioner, som om de var pålagt moms.

6. Forordning nr. 2892/77's regler om, hvilke transaktioner der skal tages i betragtning ved fastsættelsen af beregningsgrundlaget, er af afgørende betydning for denne sag. Artikel 2, stk. 1, i forordning nr. 2892/77 bestemmer, at grundlaget for moms-indtægterne fastlægges ud fra de afgiftspligtige transaktioner, der er nævnt i sjette direktivs artikel 2, bortset fra de transaktioner, som i henhold til direktivets artikel 13-16 endeligt er fritaget for afgift. I medfør af artikel 2, stk. 2, tredje led, »skal der ved fastlæggelsen af moms-indtægterne tages hensyn til...« de transaktioner, for hvilke medlemsstaterne i medfør af sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), fortsat indrømmer afgiftsfritagelse (dvs. transaktioner, der kun er afgiftsfritaget i en overgangsperiode). Artikel 9, stk. 2, angår anvendelsen af artikel 2, stk. 2. Ved artikel 9, stk. 2, andet led, bestemmes det:

»beregner medlemsstaterne, for så vidt angår de i bilag F til direktiv 77/388/EØF anførte transaktioner, som medlemsstaterne i medfør af artikel 28, stk. 3, litra b), i nævnte direktiv fortsat fritager for afgift, grundlaget for moms-indtægterne, som om disse transaktioner var belagt med afgift«.

7. Forordning nr. 2892/77's gyldighedsperiode, som oprindelig var begrænset til fem år, blev forlænget ved Rådets forordning nr. 3550/82 (EFT L 373, s. 1) samt ved Rådets forordning nr. 3735/85 (EFT L 356, s. 1). Rådets forordning nr. 1553/89 om den endelige ordning for ensartet opkrævning af egne indtægter hidrørende fra merværdiafgiften (EFT L 155, s. 9), som anvendes fra 1. januar 1989, og som i det væsentlige har afløst forordning nr. 2892/77, angiver kun én metode til beregning af grundlaget for moms-indtægterne. Denne svarer til den tidligere »metode B« (artikel 3). Det jeg netop har citeret fra forordning nr. 2892/77's artikel 2, stk. 2, og artikel 9, stk. 2, er gentaget i 1989-forordningen (artiklerne 2, stk. 2 og 6, stk. 2).

8. Forbundsrepublikken Tyskland har i medfør af sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), og bilag F fritaget transaktioner inden for telekommunikationsområdet udført af Deutsche Bundespost for moms. Som følge af denne afgiftsfritagelse kan Bundespost ikke drage fordel af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, hvorefter en afgiftspligtig person er berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage den moms, som skyldes eller er erlagt for goder eller tjenesteydelser, der leveres ham, i det omfang

disse goder eller tjenesteydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner. Ved beregningen af grundlaget for moms-indtægterne vedrørende transaktioner inden for telekommunikationsområdet udført af Bundespost i 1980-1985 fradrog Forbundsrepublikken Tyskland det momsbeløb, Bundespost havde betalt i forbindelse med goder og tjenesteydelser, der var erhvervet til brug for disse transaktioner, i transaktionernes samlede værdi. Under denne sag har Kommissionen i det væsentlige gjort gældende, at Forbundsrepublikken Tyskland ikke var berettiget til at foretage dette fradrag.

9. Sagen angår fortolkningen af det i forordning nr. 2892/77's artikel 9, stk. 2, indeholdte krav om, at medlemsstaterne med hensyn til de i bilag F anførte, afgiftsfritagne transaktioner skal beregne grundlaget for moms-indtægterne »som om disse transaktioner var belagt med afgift«. Efter Kommissionens opfattelse indebærer denne bestemmelse, at den samlede værdi af de pågældende transaktioner skal indgå i beregningsgrundlaget, uden fradrag af den indgående afgift (»taxe en amont«), der implicit er indeholdt i værdien heraf. Efter den tyske regerings opfattelse indebærer det, at transaktionerne i alle relevante henseender skal behandles, som om de var afgiftspålagt; og hvis de var afgiftspålagt, ville fradrag af den indgående afgift være mulig i medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 2. Begge parter har påberåbt sig ordlyden af artikel 9, stk. 2, den almindelige ordning og formålet med fællesskabsbestemmelserne.

10. Det er min opfattelse, at ordlyden af artikel 9, stk. 2, i forordning nr. 2892/77, isoleret set, ikke på afgørende måde støtter nogen af parterne. En bogstavelig fortolkning af kravet om, at beregningsgrundlaget vedrørende de i bilag F anførte transaktioner skal beregnes »som om disse transaktioner var belagt med afgift«, støtter tilsyneladende Forbundsrepublikken Tysklands synspunkt. På den anden side kan dette udtryk også forstås alene således, at de pågældende transaktioner skal inkluderes i grundlaget for de egne indtægter, selv om de er afgiftsfritaget; eller sagt på en anden måde, at disse transaktioner udelukkende i denne henseende skal sidestilles med afgiftspligtige transaktioner, men ikke i det hele skal behandles, som om de var afgiftsbelagt.

11. For så vidt angår lovgivningens almindelige ordning har Forbundsrepublikken Tyskland anført, at det er et grundlæggende princip i moms-systemet, der bl. a. kommer til udtryk i sjette direktivs artikel 11, at der alene lægges moms på godernes eller tjenesteydelsernes netto-værdi i hvert produktions- eller omsætningsled, men ikke på den moms, der allerede er betalt eller skal betales i hvert led. Kommissionens metode ville føre til, at der i grundlaget for de egne indtægter ville indgå »afgift på afgift«, hvilket er i strid med netto-værdiprincippet. Forbundsrepublikken Tyskland har endvidere anført, at dette princip finder støtte i Domstolens praksis, navnlig i de to *Schul*-sager (15/81, Sml. 1982, s. 1409; 47/84, Sml. 1985, s. 1491).

12. Kommissionen har ikke bestridt netto-værdiprincippets grundlæggende karakter, men har med rette peget på, at dette princip ikke er absolut. Princippet brydes nemlig i tilfælde, hvor en afgiftsfritagen transaktion indgår i en række afgiftspålagte transaktioner. Hvis en levering af varer eller af tjenesteydelser er fritaget for afgift, er leveran-

døren ikke berettiget til at fradrage den afgift, der er betalt i tidligere led, hvorfor afgiften skjult videreføres i salgsprisen. Erhververen af sådanne goder eller tjenesteydelser kan følgelig ikke fradrage denne skjulte byrde i sin egen afgiftsbyrde, hvilket medfører en kumulation af afgift (eller afgift på afgift) i strid med netto-værdiprincippet. Den samlede momsindtægt fra en sådan række transaktioner vil indeholde afgift på afgift, hvilket igen vil indgå i grundlaget for de egne indtægter. Netop i tilfælde af afgiftsfritagne transaktioner kan der delvis indgå en ikke-fradragsberetttiget indgående afgift i beregningsgrundlaget for de egne momsindtægter.

13. Domstolens praksis støtter endvidere antagelsen af, at netto-værdiprincippet ikke er absolut. I en nyere dom af 5. december, ORO Amsterdam Beheer BV en Concerto BV mod Inspecteur der Omzetbelasting (C-165/88, Sml. s. 4081), har Domstolen bemærket, at de to Schul-domme, som Forbundsrepublikken Tyskland har påberåbt sig under denne sag, ikke byggede på et generelt principielt forbud mod afgiftskumulation, men på Traktatens artikel 95, hvorefter interne afgifter, der fører til forskelsbehandling af indførte varer, er forbudt (præmis 18).

I samme dom bekræftede Domstolen yderligere, at moms-harmoniseringen endnu var ufuldstændig, og at selv om fællesskabsreglerne har til formål at udelukke afgiftskumulation, er dette mål endnu ikke nået (præmis 22 og 23). Domstolen statuerede følgelig, at fællesskabsretten på dens nuværende udviklingstrin ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter der ved beregningen af moms af den ved salg af brugte genstande opnåede omsætning ikke kan tages hensyn til den afgift, der fortsat er indeholdt i prisen for genstande, som med henblik på videresalg er købt af ikke-afgiftspligtige privatpersoner. Heraf fremgår følgelig, at der ikke kan drages nogen sikker konklusion af netto-værdiprincippet.

14. Med hensyn til fællesskabsreglernes formål har Kommissionen anført, at momssatsen direkte påvirker beregningsgrundlaget for de egne momsindtægter ved anvendelse af Forbundsrepublikken Tysklands beregningsmetode, i strid med den neutralitet, der tilstræbes opnået via systemet med egne moms-indtægter. Kommissionen har peget på, at den tyske metode indebærer direkte fradrag i beregningsgrundlaget af en del af moms-indtægterne, og har anført, at dette fradrag medfører, at satsen påvirker beregningsgrundlaget for de egne moms-indtægter, og følgelig beløbet af disse egne indtægter, eftersom momsindtægtsbeløbet er afhængig af momssatsen.

15. Det er imidlertid min opfattelse, at det er lykkedes Forbundsrepublikken Tyskland at tilbagevise denne argumentation. Forbundsrepublikken har erkendt, at størrelsen af den indgående afgift, og følgelig størrelsen af det fradrag, der foretages efter dens beregningsmetode, vil variere i forhold til den anvendte moms-sats, men har understreget, at det ikke har nogen indflydelse på beregningsgrundlaget for de egne momsindtægter, der altid vil udgøres af summen af netto-købsprisen og den merværdi, der tilføres af den afgiftsfritagne transaktion, eftersom det beløb, der fradrages, altid nøjagtig svarer til den indgående afgift. Dette er selvfølgelig ikke nogen overraskelse, idet der ved Forbundsrepublikken Tysklands beregningsmetode gås ud fra, at der foreligger et sædvanligt afgiftsforhold, i hvilket til-

fælde momssatsen ikke påvirker beregningsgrundlaget, som Kommissionen også selv har anført. Det fremgår således klart, at det snarere er Kommissionens metode end Forbundsrepublikken Tysklands, der er uforenelig med målet om neutralitet. Eftersom den erlagte indgående afgift indgår i beregningsgrundlaget, og eftersom dette beløb vil variere i forhold til den anvendte moms-sats efter Kommissionens metode, fører denne til, at en forhøjelse eller en nedsættelse af moms-satsen direkte påvirker beregningsgrundlaget og følgelig størrelsen af de egne indtægter.

16. Denne betragtning er imidlertid ikke afgørende. Det er min opfattelse, at svaret skal søges i fællesskabsreglernes sigte i videre forstand og i forordning nr. 2892/77's artikel 9, stk. 2's særlige funktion. Ifølge nævnte afgørelse om egne indtægter er formålet med forordning nr. 2892/77 at opnå et ensartet beregningsgrundlag for de egne moms-indtægter. I overensstemmelse hermed har sjette direktiv bl. a. til formål at lette fastsættelsen af et ensartet beregningsgrundlag ved indførelse af fælles regler for opkrævning af moms. I begrebet ensartet beregningsgrundlag ligger, at der tilstræbes opnået en retfærdig og konsekvent fordeling blandt medlemsstaterne af den byrde, de egne indtægter medfører, eller, som det blev udtrykt af generaladvokat Darmon i hans forslag til afgørelse i sag 107/84, Kommissionen mod Tyskland, Sml. 1985, s. 2655, at sikre »en ligelig ordning mht. bidragene for alle medlemsstater« (s. 2659 og 2662).

17. Jeg erindrer om, at artikel 2, stk. 1, i forordning nr. 2892/77 fastsætter, at grundlaget for moms-indtægterne som hovedregel skal fastlægges ud fra de afgiftspligtige transaktioner, der er nævnt i sjette direktivs artikel 2, bortset fra de transaktioner, der i henhold til dette direktiv er endeligt fritaget for afgift. Overgangsbestemmelserne i sjette direktivs artikel 28, stk. 3, giver medlemsstaterne mulighed for fortsat at afgiftsbelægge transaktioner, der ellers er endeligt afgiftsfritaget [artikel 28, stk. 3, litra a), og bilag E], at afgiftsfritage transaktioner, som ellers er afgiftsbelagt [artikel 28, stk. 3, litra b), og bilag F], eller at give leverandøren af ellers afgiftsfritagne transaktioner mulighed for at vælge, at der pålægges afgift [artikel 28, tk. 3, litra c) og bilag G]. Det er klart, at anvendelsen af disse overgangsbestemmelser kan gribe ind i det ensartede beregningsgrundlag, der er fastsat ved artikel 2, stk. 1, i forordning nr. 2892/77, medmindre der foretages en korrektion. Det er min opfattelse, at artikel 9, stk. 2, i forordning nr. 2892/77 har til formål at foretage denne korrektion.

18. Ifølge artikel 9, stk. 2, første og tredje led, skal de i sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra a), jf. bilag E, hhv. artikel 28, stk. 3, litra c), jf. bilag G, nr. 1, litra a), nævnte transaktioner ved beregningen af grundlaget for de egne indtægter behandles, som om de var afgiftsfritaget: Dette er i overensstemmelse med den endelige afgiftsfritagelse for disse transaktioner i medfør af sjette direktiv og sikrer, at grundlaget for de egne indtægter vedrørende sådanne transaktioner beregnes på samme måde, uanset om medlemsstaterne har gjort brug af overgangsbestemmelserne. I modsætning hertil bestemmer artikel 9, stk. 2, andet led, som denne sag angår, at de i sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b),

jfr. bilag F, omhandlede transaktioner skal behandles, som om de var belagt med afgift: dette er i overensstemmelse med disse transaktioners afgiftsmæssige status ifølge sjette direktiv og medfører ligeledes ligebehandling af medlemsstaterne ved beregningen af grundlaget for de egne indtægter.

19. Artikel 9, stk. 2, andet led, har følgelig til formål at opveje virkningen af en afgiftsfritagelse i en overgangsperiode for de i bilag F anførte transaktioner, ved at de indtægter, der ellers ikke ville være indbefattet som følge af afgiftsfritagelsen, indgår i beregningsgrundlaget for de egne momsindtægter, således at der nås et resultat, der er neutralt, såvel for de medlemsstater, der har valgt afgiftsfritagelse i en overgangsperiode, som for dem, der ikke har. Til det formål er det tilstrækkeligt alene at indregne det beløb, der ville indgå i beregningsgrundlaget, hvis de pågældende transaktioner var belagt med afgift.

20. Selv om dette princip er rigtigt, består der stadig tvivl om, hvorledes det skal anvendes. Vanskeligheden består i, at der ikke findes nogen åbenbart korrekt metode for beregning af det beløb, der skal indregnes i beregningsgrundlaget, eftersom artikel 9, stk. 2, omhandler et hypotetisk forhold (dvs. det forhold, der ville gælde, hvis transaktionerne var belagt med afgift). Vanskeligheden ved at udfinde en metode, der vil føre til et så korrekt resultat som muligt, illustreres af, at Forbundsrepublikken Tyskland i tidens løb har benyttet tre forskellige beregningsmetoder. Af sagens akter fremgår, at Forbundsrepublikken Tyskland fra 1980 til 1982 foretog et standardfradrag på 13% i Bundesposts omsætning inden for telekommunikationsområdet, hvilket skønnedes at svare til den erlagte indgående afgift. I 1983 gik man over til den metode, der er omtvistet i denne sag, idet man samtidig ændrede sine beregninger for de forudgående år. I 1987 indførtes endelig endnu en ny beregningsmetode, der var udformet således, at den »afgift på afgift«, der var indeholdt i transaktionernes værdi, blev ophævet.

21. Selv om princippet er vanskeligt at anvende, betyder det ikke, at det er forkert. Under alle omstændigheder er det efter min mening klart, at den af Kommissionen forfægtede metode ikke kan accepteres. Denne metode gør det ikke muligt at tage hensyn til det afgiftsbeløb, der er betalt af Bundespost som led i udgiften til erhvervelse af goder og tjenesteydelser. Henset til, at dette beløb normalt overføres på Bundesposts kunder, da der ikke er ret til fradrag, må Kommissionens metode føre til en væsentlig højere værdiansættelse af de pågældende transaktioner, end tilfældet ville være, hvis disse transaktioner var belagt med afgift, og der bestod en ret til fradrag. Kommissionens metode er således mere vidtgående end påkrævet for at sikre opnåelsen af et ensartet beregningsgrundlag, og for så vidt som den faktisk straffer de medlemsstater, der har valgt at afgiftsfritage i medfør af sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), er den uforenelig med formålet om ligebehandling, der ligger til grund for reglerne vedrørende de egne indtægter.

22. Jeg indrømmer, at det mod den metode, Forbundsrepublikken Tyskland forfægter, kan indvendes, at der herved gås ud fra, at omsætningen af de pågældende transaktioner ville blive nedsat med nøjagtigt det beløb, der svarer til en erlagt indgående afgift, såfremt Bundesposts transaktioner inden for telekommunikationsområdet var afgiftsbe-

lagt, således at Bundespost kunne benytte muligheden for at fradrage indgående afgift. Som Kommissionen har påpeget, er det ikke praktisk muligt at forudsige, hvorledes Bundespost ville forholde sig, hvis transaktionerne var afgiftsbelagt: Bundespost kunne vælge ikke eller kun delvis at overføre fordelen af dette fradrag til sine kunder.

23. Trods dette usikkerhedsmoment ved Forbundsrepublikken Tysklands beregningsmetode, forekommer denne metode mig mere egnet til at nå det rigtige resultat end den, Kommissionen har foreslået, der overhovedet ikke tager hensyn til den indgående afgift, der vedrører Bundesposts transaktioner. Det er dog ikke nødvendigt i denne sag at vælge en bestemt metode. Det er tilstrækkeligt at fastslå, at Forbundsrepublikken Tysklands fremgangsmåde generelt er korrekt, og at Kommissionen ikke har kunnet godtgøre, at dens fremgangsmåde er korrekt.

24. Kommissionen har fremført nogle yderligere argumenter til støtte for sin egen beregningsmetode og imod Forbundsrepublikken Tysklands. Den har således gjort gældende, at dens egen metode er enklere og nemmere at kontrollere samt fører til et højere beregningsgrundlag (og følgelig større egne indtægter) end den omtvistede metode. Kommissionen har endvidere anført, at hvis Forbundsrepublikken Tysklands metode bliver anerkendt, vil andre medlemsstater, der behørigt har anvendt Kommissionens beregningsmetode vedrørende de i bilag F anførte transaktioner, som følge af den tre-årsfrist for berigtigelse af oversigter over egne moms-indtægter, der er indeholdt i forordning nr. 2892/77's artikel 10b (indføjet ved artikel 9 i Rådets forordning nr. 3625/83, EFT L 360, s. 1), lide et varigt tab i forhold til Forbundsrepublikken Tyskland. Disse argumenter er utvivlsomt velbegrundede set fra et praktisk synspunkt, men de kan ikke tillægges større vægt end det klare formål, lovgivningen om de egne indtægter har.

25. Jeg er følgelig af den opfattelse, at Domstolen bør frifinde sagsøgte samt pålægge Kommissionen sagens omkostninger.