FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT H. MAYRAS FREMSAT DEN 14. DECEMBER 1976 [1]

Høje Ret.

Artikel 99 i traktaten om oprettelse af Det europæiske økonomiske Fællesskab bemyndiger Kommissionen til at foreslå Rådet de nødvendige foranstaltninger til harmonisering i Fællesskabets interesse af de enkelte medlemsstaters lovgivning vedrørende omsætningsafgifter.

I en udtalelse af 3. juli 1964 forelagde Kommissionen Rådet de generelle retningslinjer for indførelse af et fælles merværdiafgiftssystem. Med henblik herpå udstedte Rådet på grundlag af traktatens artikler 99 og 100 en række direktiver.

Det første direktiv af 11. april 1967 fastsatte som endemål en afskaffelse af de kumulative flerledsafgiftssystemer og alle medlemsstaters indførelse af et fælles merværdiafgiftssystem. Det erkendtes imidlertid, at en gennemførelse i etaper var nødvendig, da harmoniseringen af omsætningsafgifterne i medlemsstaterne ville medføre betydelige ændringer i den der eksisterende *fiskale struktur* og have *mærkbare* følger i budgetmæssig økonomisk og social henseende.

Skønt man derfor i en første fase foreskrev, at alle medlemsstaterne skulle antage det fælles merværdisystem, gav man afkald på at harmonisere denne afgifts satser og dens fritagelser. Sidste frist for afløsningen af omsætningsafgifterne med Fællesskabets merværdiafgift fastsattes oprindeligt til den 1. januar 1970: inden denne dato skulle medlemsstaterne, som foreskrevet i artikel 2, stk. 1, der på dette punkt er en gengivelse af Kommissionens udtalelse fra 1964, have indført princippet om anvendelse af en »*generel forbrugsafgift*, der er nøjagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsledet«. I henhold til stk. 2 i samme artikel svaredes ved enhver omsætning en merværdiafgift, der beregnedes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gjaldt for tingen eller tjenesteydelsen med *fradrag* af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart belastede de forskellige omkostningselementer.

De ovenfor anførte foranstaltninger vedrørende det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse var samme dag genstand for et andet direktiv for Rådet. I dette direktivs artikel 11 fastsættes den fradragsordning, som jeg skal komme tilbage til, eftersom det navnlig er fortolkningen af denne, som er genstand for den anmodning om præjudiciel afgørelse, som Hoge Raad der Nederlanden har forelagt Dem.

Det skal bemærkes, at merværdiafgiftssystemet ikke kunne indføres i republikken Italien og kongeriget Belgien inden 1. januar 1970. Derfor erstattedes denne dato med den 1. januar 1972 (tredje direktiv af 9. december 1969), med den yderligere undtagelse, at Italien fik tilladelse til at udsætte gennemførelsen af merværdiafgiftssystemet til en dato, som endeligt fastsattes til den 1. januar 1973 (femte direktiv af 4. juli 1972).

For at efterkomme de to første direktiver vedtog kongeriget Nederlandene den 28. juni 1968 en lov om afskaffelse af den da gældende omsætningsskat og indførelse af en afgift, opkrævet efter merværdiafgiftssystemet. Denne lov, som trådte i kraft den 1. januar 1969 suppleredes gentagne gange senere hen og blev for-

1 — Oversat fra fransk.

klaret i en hel række »officielle vejledende bemærkninger«.

Sammenslutningen af nederlandske virksomheder (Verband van Nederlandse Ondernemingen, V.N.O.), som blandt andet udgiver tidsskrifter og udfører forskellige virksomheder for medlemmernes regning, indkøbte i løbet af de første måneder i året 1972 en bogstavtang samt forskellige trykte indbydelser til sine medlemmer. V.N.O. er i medfør af artikel 7 i den nederlandske lov af 1968 en virksomhed, som skal svare omsætningsafgift for levering af goder, eller for denne virksomheds vedkommende rettere sagt de tjenesteydelser, som virksomheden udfører inden for kongeriget i den nævnte lovs artikel 1 angivne forstand.

I den af V.N.O. underskrevne angivelse fradrog sammenslutningen hele den merværdiafgift, som var faktureret sammenslutningen ved indkøb af ovennævnte varer, og som indgik i det omsætningsbeløb, som kan fradrages for goder og tjenesteydelser, der anvendes til virksomhedens formål; sammenslutningen støttede sig på to lovbestemmelser, som jeg skal citere.

Artikel 2:

»Fra den afgift, der erlægges for levering af ting og udførelser af tjenesteydelser trækkes den afgift, som har været pålagt de til den erhvervsdrivende leverede ting, de tjenesteydelser, som er udført for ham, samt de indførsler af ting, som er bestemt for ham.«

Artikel 15, stk. 1:

»Den i artikel 2 anførte afgift, som den erhvervsdrivende kan fratrække er:

a) den afgift, som i angivelsesperioden er blevet faktureret ham på en faktura, udstedt på lovformelig vis af andre erhvervsdrivende for leveringer, som disse har foretaget til førstnævnte og for tjenesteydelser, som de har udført for denne . . .«

Disse bestemmelser gennemfører kun de principper, som anført i de to første fællesskabsdirektiver, således som de navnlig fremtræder i artikel 2 i det første direktiv og artikel 11 stk. 1 og 3 i det andet direktiv (fuldstændigt og øjeblikkeligt fradrag).

Artikel 45 i den nederlandske lov, som ændret ved lov af 18. december 1969 og lov af 15. december 1971 med virkning fra 1. januar 1972, indeholder imidlertid en undtagelse fra dette princip. Denne bestemmelse (stykke 1) lyder således:

»Som undtagelse fra artiklerne 2 og 15 kan der for ting, som den erhvervsdrivende skal benytte som *driftsmidler (bedrijfsmiddel)*, fradrages:

a) 30 % af afgiften, såfremt leveringen eller indførslen finder sted i 1969 eller 1970;
b) 60 % af afgiften, såfremt leveringen eller indførslen finder sted i 1971;
c) 67 % af afgiften, såfremt leveringen eller indførslen finder sted i 1972«.

Den nederlandske lovgiver har således villet anvende den beføjelse, som indeholdes i direktivets artikel 17, som bl.a. bestemmer:

»Medlemsstaterne kan med henblik på overgangen fra de hidtidige omsætningssystemer til det fælles merværdiafgiftssystem:

. . .

3. tankestreg

— i en bestemt overgangstid helt eller delvis udelukke *investeringsgoder* fra de af artikel 11 omhandlede fradrag . . .«.

Inspecteur der Invoerrechten, hvorunder merværdiafgiften hører, kunne dog under henvisning til artikel 45, stk. 1 i den nationale lov kun anerkende 67 % af det af V.N.O. foretagne fradrag for den afgift, som denne sammenslutning havde erlagt ved indkøbet af de pågældende artikler. Inspecteur der Invoerrechten fremsendte herefter en tillægsopkrævning for forskelsbeløbet, nemlig 96,67 Fl.

V.N.O. anfægtede denne efteropkrævning ved Tarifcommissie under henvisning til det andet fællesskabsdirektivs artikel 11 om fuldt og øjeblikkeligt fradrag; Tarifcommissie gav ikke V.N.O. medhold med den begrundelse, at den nationale lovgiver med hensyn til det i artikel 17 anvendte begreb »investeringsgoder« havde et vidt skøn, og at denne fællesskabsbestemmelse ikke havde »direkte virkning«.

Sagen blev genstand for en kassationsanke for Hoge Raad og denne højesteret har skønnet, at den var pligtig at anmode om en fortolkning.

Det første spørgsmål, som Hoge Raad forelægger Domstolen, er, om udtrykket »investeringsgoder« i 3. led i artikel 17 i Rådets andet direktiv af 11. april 1967 omfatter de goder, hvis anskaffelsesudgifter efter almindelige regnskabsmæssige og driftsøkonomiske principper ikke bogføres som løbende udgifter, men fordeles over flere regnskabsår.

Såfremt dette spørgsmål besvares benægtende, spørges der, hvilket andet kriterium, der skal lægges til grund ved bedømmelsen af, om et gode skal anses for et investeringsgode i den pågældende bestemmelses forstand.

Endelig er Hoge Raad's tredje spørgsmål, om reglen om fradrag af den merværdiafgift, som faktureres en afgiftspligtig for ting, der leveres til ham — en regel, der er fastsat i direktivets artikel 11 — har direkte virkning, således at den tildeler de retsundergivne en subjektiv ret til fuldt fradrag, som den nationale domstol skal beskytte, når det drejer sig om goder, erhvervet i 1972, der skal anvendes til virksomhedens formål, men som ikke svarer til definitionen på investingsgoder i den i direktivets artikel 17 angivne forstand.

Tillad mig, høje ret, at gøre nogle indledende bemærkninger, inden jeg fremsætter min mening om det i det andet fællesskabsdirektivs angivne system.

I virkeligheden er det den nationale domstol, som for at løse tvisten i hovedsagen, må bedømme, om den vare, som V.N.O. har indkøbt, er et »driftsmiddel« i den i den nederlandske lov af 1968 forudsatte forstand, og om et sådant »driftsmiddel« omfattes af det i andet direktivs artikel 17 anvendte begreb »investeringsgoder«. Det ligger naturligvis ikke inden for Deres kompetence at afgøre, hvad der skal forstås ved »driftsmiddel« i den nationale lovgivnings forstand og endnu mindre at bedømme, om de omstridte varer bør karakteriseres som driftsmidler i forhold til den nationale lovgivning. Der er heller ikke i den foreliggende sag tale om at bedømme fortrinlighederne i den nederlandske lov af 1968, men at fortolke begrebet »investeringsgoder« ud fra direktivets mål, og dette vil sætte den nationale ret i stand til at afgøre, om den nationale lovgiver har overholdt dette mål eller til at angive, hvorledes den nationale gennemførelsesbestemmelse bør fortolkes og anvendes for at være i overenstemmelse med direktivet.

Men størrelsen af det beløb, som V.N.O. har bestridt, bør ikke bortlede opmærksomheden fra sagens virkelige betydning. Det drejer sig nemlig — hvilket sagsøger i hovedsagen heller ikke lægger skjul på — om en prøvesag —, hvis eventuelle afgørelse i sagsøgers favør, ville indebære, at det nederlandske skattevæsen måtte tilbagebetale et vist antal virksomheder betydelige summer. De omstridte genstande er blevet omhyggeligt udvalgt og sammenstillet for at kunne fungere som »test«. De befinder sig mellem de »driftsmidler«, som, på grund af deres mindre værdi, bogføres som løbende udgifter, og vigtigere kontormateriale (skrivemaskiner f.eks.), hvis brugsværdi er længere og som alt efter land og tidspunkt kan afskrives over flere år.

I de omtalte officielle »bemærkninger« (forklaringer, offentligjort i cirkulæreform samtidig med loven) til de overgangsbestemmelser, som blev vedtaget i Nederlandene, præciseres det nemlig med hensyn til »driftsmidler«, at artikel 45 ikke

gælder for de »driftsmidler«, hvis indkøbspris (uden omsætningsafgift) ikke overstiger 50 Fl pr. »sædvanlig handelsenhed«.

I »bemærkningerne« anføres det, at adskillige goder principielt kan indkøbes »stykvis« (kuglepenne, samlemapper, hullemaskiner ...). Med hensyn til disse goder kan ét eksemplar anses som »sædvanlig handelsenhed«. Dette er tilfældet med hensyn til den bogstavtang, som V.N.O. har indkøbt. Derimod kan mange andre artikler kun indkøbes i bestemte standardmængder (hæfteklemmer, m.m.). For disse artiklers vedkommende skal der ved »sædvanlig handelsenhed« forstås den mindste standardmængde, hvori artiklerne normalt sælges. Når nogle artikler endeligt ikke normalt sælges stykvis, og man ikke kan tale om en sædvanlig minimumsmængde, skal der ved »sædvalig handelsenhed« forstås den minimumsmængde, som en hvilken som helst sælger er parat til at levere uden at leveringen af en mindre mængde medfører en lavere pris. Hvis prisen for denne minimumsmængde ikke overstiger 50 Fl, finder artikel 45 ikke anvendelse, uanset det antal, der faktisk er indkøbt, og den pris, som køberen har betalt (f.eks. ved en engrosbestilling), er ikke afgørende.

Men hvis f.eks. en virksomhed køber 10 000 eksemplarer af en trykt formular (fakturaer) til en pris af 45 Fl pr. tusind styk, mens prisen for det minimumsantal, som sælger er parat til at levere (uden yderligere prissænkning) udgør 55 Fl pr. tusinde, kan den i dette tilfælde fakturede afgift *ikke fradrages fuldt ud.* Det er, mener jeg, denne ordning, som er blevet anvendt på de af V.N.O. indkøbte tryksager.

Vi skal nu undersøge de bestemmelser, som anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører.

Artikel 11 stykke 1 i andet direktiv er på en måde nøglen til merværdiafgiftssystemet, eftersom princippet om fradrag af den afgift, som den afgiftspligtige har båret, opstilles i denne artikel. Hensigten med dette princip er at undgå enhver kumulation af afgifter og at nå et af systemets mål, nemlig afgiftsmæssig neutralitet på konkurrenceområdet.

Derfor er fradragsordningen af største betydning.

I henhold til artikel 11, stk. 1 er fradrag principielt tilladt for:

a) den merværdiafgift, som faktureres den afgiftspligtige for ting, der er leveret ham, og for tjenesteydelser, der er præsteret for indførte ting,
b) den merværdiafgift, som den afgiftspligtige har betalt for indførte ting,
c) og endelig, den merværdiafgift, som den afgiftspligtige har betalt for anvendelse til virksomhedens formål af en ting fremstillet eller udvundet af den pågældende selv eller af tredjemand for hans regning.

Den eneste betingelse for fradragsretten er, at goderne og tjenesteydelserne faktisk er bestemt til at anvendes til virksomhedens formål, idet medlemsstaterne i medfør af artikel 11, stk. 4 kan udelukke sådanne goder og tjenester fra fradragsretten, der er erhvervet eller præsteret til virksomhedens formål, men som »helt eller delvis vil kunne anvendes til den afgiftspligtiges eller hans personales private forbrug«.

Dernæst fastsættes i stykke 3 i samme artikel klart princippet om *øjeblikkelige fradrag.* Den afgiftspligtige kan fra den merværdiafgift, som han selv skal svare for en bestemt periode, trække den merværdiafgift, som han selv har erlagt i selvsamme periode for ting, som han har indkøbt eller for tjenester, som er præsteret for ham.

Denne regel gælder principielt også for investeringsgoder i det endelige merværdiafgiftssystem. Dog gøres der en første undtagelse for denne gruppe goder i punkt 23 i bilag A til direktivet, hvorefter medlemsstaterne af »konjunkturmæssige grunde«:

— enten helt eller delvis kan undtage investeringsgoder fra afgiftsfradrag,
— eller medlemsstaterne kan for disse goders vedkommende i stedet for øjeblikkeligt fradrag anvende fradraget i form af årlige rater (fradrag prorata temporis).

Men problemet vedrørende investeringsgoder opstod også midlertidigt i forbindelse med overgangen fra de tidligere omsætningsafgiftssystemer til det fælles merværdiafgiftssystem, og det ses, at det andet direktiv med henblik herpå indrømmede medlemsstaterne beføjelse til at gøre undtagelser fra fradragsprincippet for sådanne goder. Disse undtagelser bestod i henhold til artikel 17 i:
— enten i en bestemt overgangstid at anvende fradrag for afgift af investeringsgoder i årlige rater (fradrag prorata temporis) (anden tankestreg),
— eller helt eller delvis at udelukke investeringsgoder fra den normale fradragsordning (tredje tankestreg).

Det er denne sidstnævnte beføjelse, som den nederlandske lovgiver har anvendt med hensyn til goder, som skal anvendes af de afgiftspligtige som driftsmidler.

Skønt udtrykket »investeringsgoder« således anvendes flere gange i det andet direktiv, indeholder direktivet ingen præcis definition af dette begreb.

Skal der heraf drages den konklusion, som Tariefcommissie har gjort, at begrebet er vagt, og dets betydning så lidt afgrænset, at det tilkommer medlemsstaterne, som skal gennemføre direktivet i nationale lovbestemmelser, selv at angive begrebets indhold? Disse har således haft et frit skøn med hensyn til fastsættelsen af begrebets anvendelsesområde.

Den opfattelse deler jeg ikke. Selv om den selvstændighed, som medlemsstaterne besidder med hensyn til fastsættelsen af afgiftssatsen, kan medlemsstaterne på de områder, hvor de kan indføre undtagelser eller kan anvende visse overgangsbestemmelser som de efter artikel 17, anden og tredje tankestreg foreskrevne, kun handle inden for rammerne af og i overensstemmelse med direktivets forskrifter.

Vores opgave er altså af alle de bestemmelser, som omhandler investeringsgoder, at forsøge at finde frem til en, om ikke præcis definition, som ikke foreligger, så i det mindste almindelige kriterier for dette begreb.

Med henblik herpå mener jeg, at der kan anføres en første betragtning.

Den går ud på, at i modsætning til goder, som umiddelbart indgår i fremstillingprocessen, som de i de solgte produkter anvendte råstoffer eller halvfabrikata, indrages investeringsgoder, selv om de ganske vist anvendes til virksomhedens formål, ikke direkte i fremstillings- eller afsætningsprocessen. Det drejer sig om goder, som anvendes varigt og flere gange.

Dette indebærer, at investeringsgoder almindeligvis afskrives.

Men netop dette begreb afskrivning finder man i forbindelse med investeringsgoder i flere af bestemmelserne i det andet direktiv af 11. april 1967.

I henhold til artikel 11, stk. 2 er den merværdiafgift, som hviler på ting og tjenesteydelser, der anvendes til gennemførelse af ikke-afgiftspligtige eller afgiftsfrie omsætninger, for hvilke der består fradragsret, som omsætninger for hvilke der ikke består denne ret. I et sådant tilfælde fastsætter direktivet, at den såkaldte »prorata« regel skal anvendes, hvilket vil sige, at fradrag kun er tilladt for den del af merværdiafgiften, som forholdsmæssigt svarer til den førstnævnte omsætning.

Stykke 3 i samme artikel bestemmer med hensyn til den delvise fradragsret efter stykke 2, at fradragsbeløbet fastsættes foreløbigt efter kriterier, som opstilles af hver medlemsstat, og at der efter årets udgang foretages berigtigelser, når faktorerne til beregning af pro-rata-satsen er til stede.

I denne sammenhæng indeholder stykke 3, 3. punktum en særlig ordning for investeringsgoder.

Det præciseres heri, at der foretages en regulering på grundlag af de svingninger, pro-rata-satsen undergår i løbet af fem år, indbefattet erhvervelsesåret; reguleringen omfatter således for hvert år kun en femtedel af den afgift, hvormed investeringsgoderne var belastet.

Denne faste fordeling over fem år kan kun forklares med investeringsgoders lange brugstid.

Under samme synsvinkel bør den beføjelse anskues, som er indrømmet medlemsstaterne til, enten som en overgangsforanstaltning (artikel 17, anden tankestreg) eller permanent af konjunkturmæssige årsager (punkt 23 i bilag A til det andet direktiv) at anvende reglen om delvis, årligt fradrag på investeringsgoder.

Den således eksisterende mulighed for fradrag »pro-rata temporis« bestyrker også opfattelsen af, at investeringsgoder afskrives over flere regnskabsår.

Inden for rammerne af de overgangsforanstaltninger, som skal hindre eventuelle afgiftskumulationer som følge af overgangen fra de tidligere omsætningsafgiftsordninger til merværdiafgiftssystemet, tillader endeligt artikel 17, fjerde tankestreg undtagelsesvis enhedsfradrag af den inden gennemførelsen af det nye system opkrævede omsætningsafgift, bl.a. for investeringsgoder, der *endnu ikke er afskrevet.*

Jeg mener, at begrebet investeringsgoder på en vis måde er et udtryk for, at det i reglerne om den direkte indkomstbeskatning af virksomheder eksisterende begreb »afskrivningsberettigede aktiver«, overføres til reglerne for merværdiafgift.

Det er altså afskrivningskriteriet, som gør det muligt at bestemme et investeringsgode i den i artikel 17 anførte forstand.

Det forholder sig anderledes med hensyn til goder, hvis anskaffelsesudgifter bogføres som generelle omkostninger og ikke medtages på status som aktiver, og som følgelig heller ikke afskrives over flere år efter almindeligt anvendte driftsøkonomiske principper.

Under disse omstændigheder forekommer det mig overflødigt at besvare det andet spørgsmål, som er forelagt af Hoge Raad der Nederlanden.

Med hensyn til det tredje spørgsmål mener jeg, at dette bør besvares bekræftende.

Dette spørgsmål er nemlig blevet præcist udformet af den nationale ret, som spørger Dem, om reglen om fuldt fradrag i artikel 11 i direktivet har direkte virkning »når det drejer sig om goder erhvervet i 1972, der skal benyttes til virksomhedens formål, men som dog ikke er investeringsgoder ifølge artikel 17, og uanset den anvendelse den nederlandske lovgiver har gjort af de i nævnte artikler 11 og 17 angivne beføjelser«.

Som anført, er princippet om fuldstændig fradrag af den tidligere erlagte afgift for ting, som skal anvendes til virksomhedens formål, nøglen til det fælles merværdiafgiftssystem.

Denne bestemmelse er ikke alene bindende for medlemsstaterne, for Nederlandenes vedkommende, i hvert fald fra 1. januar 1972. Bestemmelsen er også udtrykt så klart, at den udelukker enhver tvetydighed.

Den indeholder kun den betingelse, at goderne skal være erhvervet til virksomheds formål.

De undtagelser, der er gjort til bestemmelsen i stykke 2 og 4 i artikel 11 er klart afgrænset, og kan ikke påvirke artiklens direkte virkning.

Disse undtagelser vedrører nemlig enten det tilfælde, hvor goderne anvendes til

gennemførelse af ikke-afgiftspligtige eller afgiftsfrie omsætninger (stykke 2), hvilket nødvendigvis udelukker fradrag, eller det tifælde, hvor betingelsen om, at de erhvervede goder skal anvendes til virksomhedens formål, ikke er opfyldt (stykke 4); det er bestemmelsen om visse goder, som vil kunne anvendes til den afgiftspligtiges eller hans personales private forbrug.

Sådanne bestemmelser indvirker ikke på de afgiftspligtiges ret til at gøre det princip gældende, som er angivet i artikel 11, stk. 1, der ikke indrømmer nationale myndigheder noget skøn. Artiklen pålægger derimod de nationale myndigheder en forpligtelse til at gennemføre et omsætningsafgiftssystem, som ikke er kumulativt.

På grundlag af det anførte foreslår jeg Dem at kende følgende for ret:

1. Begrebet »investeringsgoder« i artikel 17, efter tredje tankestreg i andet rådsdirektiv nr. 67/228/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter omfatter goder med lang brugstid, og hvis anskaffelsesudgift afskrives over flere år.

2. For så vidt som det drejer sig om goder, der anvendes til virksomhedens formål, men som ikke er investeringsgoder, er artikel 11, stk. 1, litra a) i nævnte direktiv en bestemmelse, som afføder rettigheder for de afgiftspligtige, som disse kan gøre gældende ved de nationale domstole, og som disse skal beskytte.