

61995C0045

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer fremsat den 10. december 1996. - Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber mod den Italienske Republik. - Moms - Afgiftsfritagelse i indlandet - Levering af goder, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med en virksomhed, som er fritaget for afgift, eller som har været undtaget fra retten til fradrag. - Sag C-45/95.

Samling af Afgørelser 1997 side I-03605

Generaladvokatens forslag til afgørelse

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 Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF 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 paastand om, at det fastslås, at »Den Italienske Republik har tilsidesat sine forpligtelser efter artikel 13, punkt B, litra c), i direktiv 77/388/EOEF (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 aabningsskrivelse 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 udferdige 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 traktatmaessige 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 svarskrift afviste den italienske regering rigtigheden af Kommissionens paastande.

7 I replikken fremhaevende Kommissionen navnlig indholdet af den italienske regerings egen skrivelse af 31. marts 1993, hvori denne havde anerkendt, at den havde begaaet 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 gennemfoert korrekt, bestemmer:

»Med forbehold af andre faellesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne paa betingelser, som de fastsaetter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennaevnte fritagelser, og med henblik paa at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

...

c) levering af goder, der udelukkende har vaeret anvendt (2) i forbindelse med saadanne former for virksomhed, som ... er fritaget for afgift, saafremt disse goder ikke har givet ret til fradrag, samt levering af goder, hvis anskaffelse eller anvendelse har vaeret undtaget fra retten til fradrag i medfoer af artikel 17, stk. 6

...«

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

»Senest inden udloebet af en periode paa fire aar fra datoen for dette direktivs ikrafttraeden fastsaetter Raadet med enstemmighed paa forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag i merværdiafgiften. Under alle omstaendigheder giver udgifter, der ikke er af streng, erhvervsmaessig karakter, som for eksempel udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repraesentation, ikke adgang til fradrag.

Indtil de ovenfor omhandlede regler traeder i kraft, kan medlemsstaterne opretholde alle de undtagelser, som paa tidspunktet for dette direktivs ikrafttraeden var gaeldende 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 praesident af 26. oktober 1972 (herefter »praesidentens dekret«) (4) om moms, indgaar ikke de leveringer af goder, som er naevnt i de ovenfor gengivne faellesskabsbestemmelser.

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

12 Artikel 19 i praesidentens dekret indeholder reglerne om fradragsret. Ifoelge 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 udoevelsen af et haandvaerk eller et erhverv.

13 Ifoelge artikel 19, stk. 2, er der ingen fradragsret for den moms, som den afgiftspligtige har betalt i forbindelse med erhvervelsen af visse typer goder, saasom biler, andre motordrevne koeretoer og lystbaade, hvilken regel jeg skal behandle naermere nedenfor.

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

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

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

16 Det gaelder dog ikke, naar den afgiftspligtige udelukkende anskaffer og anvender de paagaeldende goder og tjenesteydelser til afgiftsfritagne transaktioner, da der i saa fald ikke opstaar nogen fradragsret, idet den afgiftspligtige saa at sige bliver »den endelige forbruger« og ikke har nogen mulighed for at fradrage den erlagte afgift.

17 I dette tilfaelde maa den afgiftspligtige altsaa betale hele den moms, som de tidligere omsaetningsled (dvs. dem, der har leveret ham goder og tjenesteydelser) har overvaeltet paa 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 paa de naevnte vilkaar (dvs. hvor han har betalt moms uden at kunne fradrage den senere) og dernaest beslutter at overdrage det.

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

20 Begrundelsen for denne afgiftsfritagelse er rent teknisk. Herved undgaar man den dobbelte afgiftsbyrde, som opstaar, hvis der opkraeves afgift af en erhvervsdrivendes overdragelser i det tilfaelde, hvor denne videresaelger goder, hvoraf han allerede har betalt endelig moms, uden at han paa det paagaeldende tidspunkt har haft nogen mulighed for at fradrage den erlagte afgift (6).

21 Den italienske regering har i sin momslovgivning forsoemt at foreskrive afgiftsfritagelse i dette tilfaelde. Dette forhold udgoer i sig selv en tilsidesaettelse af forpligtelsen efter sjette direktivs artikel 13, som netop kraever, at medlemsstaterne traeffe bestemmelse om en saadan afgiftsfritagelse efter de retningslinjer, jeg har naevnt ovenfor.

22 Der gives en forskellig forklaring paa de italienske afgiftsmyndigheders handlemaade 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, paa grund af vanskelighederne ved at føre kontrol hermed. Normalt udfoerer de afgiftspligtige, som foretager en saadan afgiftsfri virksomhed, nemlig saavel afgiftspligtige som ikke-afgiftspligtige transaktioner, hvilket giver dem mulighed for i kraft af reglerne om beregningen af pro rata-satsen at faa tilbagebetalt en del af den moms, de har betalt i forbindelse med erhvervelsen af saadanne goder. Under alle forhold vil det ifølge samme skrivelse kun vaere i »undtagelsestilfaelde«, at der sker en dobbelt afgiftspaalaeggelse efter de italienske regler.

24 I svarskriftet gives der en anden forklaring paa, at myndighederne ikke foreskrev nogen afgiftsfritagelse, idet det her begrundes med, at man i artikel 2, stk. 3, i praesidentens dekret i stedet for at anvende denne loesning foretrak at erklære denne form for levering af genstande for at »falde uden for [merværdiafgiftssystemets] anvendelsesomraade«, hvilket efter regeringens opfattelse giver samme resultat, som tilstraebes 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), »maa anses for afgiftspligtige«. Saadanne leveringer maa 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 paa straks at overdrage det«. Den dobbelte afgiftspaalaeggelse vil derfor i sagens natur have et begrænset omfang paa grund af prisforskellen mellem de indkøbte genstande, der anskaffes til markedsprisen, og de solgte genstande, som er brugte.

26 Disse argumenter virker ikke overbevisende paa mig. Tvaertimod 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 gaar ud paa, at der indrømmes afgiftsfritagelse, og ikke paa, at en bestemt transaktion undtages fra afgiftens anvendelsesomraade (8).

27 Desuden adskiller den italienske lovgivning sig paa dette punkt fra Domstolens praksis, hvorefter »... formaålet med direktivet, nemlig at sikre, at det fælles merværdiafgiftssystem hviler paa 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 formaal varerne reelt anvendes til) er utilstrækkelig, fordi den fordrejer momssystemet og medfører en dobbelt afgiftspaalaeggelse.

- Den anden forklaring (hvorefter transaktioner, som ifølge det sjette direktiv retligt set udgør »levering af goder«, men er afgiftsfritaget, boer anses for »ikke-levering af goder«), er utilstrækkelig, fordi den indebærer, at den italienske retsforord 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 paa det første punkt. Desuden er det ikke sikkert, at den italienske forord (hvorefter en transaktion, der burde

vaere 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 afgiftspaalægning, 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 traktatbrud. Det afgørende er, at den dobbelte afgiftspaalægning 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 pålægges den medlemsstaten 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, erhvervsmaessig 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 afgiftspaalægning, 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 koeretojer, som er nævnt i litra e), og i tabel B - uanset de sidstnævntes cylindervolumen (11) - eller »de øvrige goder, der er 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 motorkoeretojer 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 udoøver et håndværk (14) eller et erhverv«.

37 I disse sidstnaevnte tilfaelde, hvor fradragsretten udelukkes, indroemmes der ikke afgiftsfritagelse ved en efterfoelgende overdragelse af goderne i modsætning til, hvad der kraeves efter det sjette direktiv. I stedet for at indroemme afgiftsfritagelse har lovgiver i Italien i dekretets artikel 2, tredje afsnit, litra h), fastsat, at saadanne efterfoelgende overdragelser ikke anses for leveringer af goder (dvs. at de anses for ikke-afgiftspligtige).

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

39 Jeg foeler mig ikke overbevist om dette argument, som vedroerer et andet problem end det, der er omhandlet her i sagen. Kommissionen har ikke under sagen gjort gaeldende, at Italien har tilsidesat sjette direktivs artikel 17, stk. 6, som foelge af, at de italienske retsfor skrifter ikke under nogen omstaendigheder indroemmer fradragsret for personer, der udøver et erhverv eller et haandvaerk, , naar de anskaffer de paagaeldende goder. Det kan her droeftes, om en saa generel udelukkelse af fradragsretten opfylder kravene i det sjette direktiv (15).

40 Det her i sagen foreholdte traktatbrud vedroerer derimod den omstaendighed, at Den Italienske Republik ikke afgiftsfritager efterfoelgende salg eller overdragelse af genstande, hvis anskaffelse ikke har givet nogen ret til momsfradrag, selv om de paagaeldende er erhvervsdrivende, udøver et haandvaerk eller paa anden maade foretager afgiftspligtige transaktioner.

41 Er det muligt at foreskrive ikke-afgiftspligt frem for afgiftsfritagelse? Ved foerste ojekast er den praktiske virkning heraf (af henholdsvis en ikke-afgiftspligt og en afgiftsfritagelse) tilsyneladende den samme. I svarskriftet har den italienske regering gjort gaeldende, at loesningen med at foreskrive ikke-afgiftspligt medfoerer, »at det er objektivi t umuligt at foretage fradrag«, mens loesningen med at afgiftsfritage medfoerer, »at det er subjektivt umuligt at foretage fradrag ... afhaengig af, hvorledes pro rata-satsen beregnes« (16).

42 De retlige foelger af, at man vaelger den ene eller den anden af de to loesninger, er imidlertid ikke ens. Det er netop i beregningen af pro rata-satsen (17), at det viser sig, hvilke foelger den italienske regel har, og hvilke forskelle det medfoerer, om man vaelger den ene eller den anden loesning.

43 Hvis leveringen af de paagaeldende goder falder uden for momsens anvendelsesomraade, saaledes som det er tilfaeldet efter dekretet fra Italiens praesident, nedsaettes det samlede omsaetningsbeloeb for de af den afgiftspligtiges transaktioner, der indgaar i beregningen af pro rata-satsen (18). Nedsaettes dette beloeb - som udgoer naevneren i den broek, der skal opstilles - forhoejer det slutresultatet eller den procentsats, som pro rata-satsen beregnes paa grundlag af.

44 Forhoejer man paa denne maade den procentsats, som pro rata-fradraget beregnes paa grundlag af, forhoejer man samtidig det fradragsberettigede momsbeloeb, som er erlagt af en afgiftspligtig, der foretager saavel 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 vedroerende leveringer af goder, som er indeholdt i det af Italiens praesident udstedte dekret, strider mod det sjette direktiv.

46 Uanset hvor vidt et »retligt skoen, der tilkommer staterne ved gennemfoerelsen af direktivet« - hvilket skoen den italienske regering paaberaabte sig under sagen - er det nemlig min opfattelse, at der bestaar en klar, praecis og ubetinget forpligtelse til at afgiftsfritage saadanne efterfoelgende

leveringer af goder, som er omtvistet i sagen. Afgiftsfritagelsen kan derfor ikke erstattes af en anden mekanisme, navnlig ikke naar de retlige og praktiske virkninger af de to loesninger er forskellig.

47 Jeg skal i den forbindelse gentage, hvad jeg allerede har anfoert tidligere vedroerende 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 fremfoert 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, fremfoert 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 foreslaa, at Kommissionens paastande under sagen tages fuldt ud til folge. Herefter boer den italienske regering betale sagens omkostninger i overensstemmelse med procesreglementets artikel 69, stk. 2.

Forslag til afgørelse

50 Jeg skal som folge af de anfoerte betragtninger foreslaa Domstolen at tage Kommissionens paastand til folge og at

1) fastslaa, at Den Italienske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 13, punkt B, litra c), i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, idet den har indfoert 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.

(1) - EFT L 145, s. 1.

(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 boer derfor tilføjes for at sikre versionernes overensstemmelse.

(3) - Den 25.1.1983 fremsatte Kommissionen et forslag til Raadets 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 Raadet.

(4) - Præsidentens dekret indeholder de gældende bestemmelser vedroerende 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.

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

(6) - I dom af 27.6.1989, sag 50/88, Kuehne, Sml. s. 1925, som vedroerte en sag, der havde en vis analogi med denne, naaede 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.

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

(8) - Man bør kun tale om afgiftsfritagelse, naar transaktionen principielt er afgiftspligtig. Som begreb forudsætter afgiftsfritagelsen nemlig, at der som udgangspunkt bestaar en pligt til betaling af afgiften, som lovgiver af forskellige grunde dispenserer fra. Det er altsaa 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 altsaa fastslås, at den falder inden for afgiftens anvendelsesområde.

(9) - Jf. dom af 4.10.1995, sag C-291/92, Armbricht, Sml. I, s. 2775, præmis 13.

(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 ogsaa for præstation af tjenesteydelser og vedligeholdelse af saadanne goder.

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

(13) - Det forekommer logisk, at en erhvervsdrivende, hvis virksomhed bestaar i at præstere tjenesteydelser ved at uddanne førere eller piloter, kan fradrage den moms, der er erlagt ved anskaffelsen af koeretoejer eller fly, som udelukkende anvendes til dette formaal.

(14) - Begrebet »haandværk« anvendes her i betydningen af et arbejde, som kræver særlige færdigheder og kundskaber af den pågældende. Den italienske forskrift taler her om »gli essercenti arti o professionali«.

(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 erhvervsmaessig 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 vedroerende 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 forstaa, hvilket kriterium der har vaeret lagt til grund for valget af den ene eller den anden loesning.

(17) - Denne beregning er undergivet reglerne i sjette direktivs artikel 19. Pro rata-beregningen kommer paa tale, naar den afgiftspligtige udfoerer saavel transaktioner, for hvilke der er fradragsret, som transaktioner, for hvilke der ikke er. Det er i saadanne tilfaelde noedvendigt at bestemme, i hvilken grad der anvendes goder og tjenesteydelser i forbindelse med hver af de to kategorier af transaktioner, og fastslaa procentdelen af den afgiftspligtiges transaktioner, som giver ret til fradrag. Sjette direktivs artikel 17, stk. 5, giver medlemsstaterne mulighed for at vaelge et alternativ til pro rata-reglen. For Italiens vedkommende er pro rata-reglen indeholdt i artikel 19, stk. 3, i praesidentens dekret.

(18) - For at kunne beregne pro rata-satsen skal det bestemmes, hvor stor en procentdel de fradragsberettigede transaktioner udgoer af den samlede omsaetning. Pro rata-satsen opnaas ved at gange de fradragsberettigede transaktioner med 100 og at dividere dette beløb med det samlede omsaetningsbeløb for de afgiftspligtige transaktioner.