

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

L.A. GEELHOED

fremsat den 13. marts 2003 (1)

Sag C-17/01

Finanzamt Sulingen

mod

Walter Sudholz

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof)

»Gyldigheden af artikel 2 og 3 i Rådets beslutning 2000/186/EF af 28. februar 2000 om bemyndigelse af Forbundsrepublikken Tyskland til at fravige artikel 6 og 17 i sjette direktiv 77/388/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag – begrænsning af fradragsretten for moms til 50% vedrørende køretøjer, der ikke udelukkende anvendes til erhvervsmæssige formål – tilbagevirkende kraft af en national afgiftsforanstaltning«

I – Sagsbehandlingen

1. Ved kendelse af 30. november 2000 har Bundesfinanzhof forelagt tre præjudicielle spørgsmål vedrørende gyldigheden af artikel 2 og 3 i Rådets beslutning 2000/186/EF af 28. februar 2000 (2), hvorved Forbundsrepublikken Tyskland bemyndiges til at fravige artikel 6 og 17 i sjette direktiv 77/388/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (3) (herefter »sjette direktiv«). I denne anledning har den tyske og nederlandske regering samt Rådet og Kommissionen afgivet skriftlige indlæg. I Domstolens retsmøde den 10. juli afgav den tyske regering, Rådet og Kommissionen mundtlige indlæg. Den 24. oktober 2002 fremsatte jeg forslag til afgørelse i denne sag.

2. Ved kendelse af 12. december 2002 har Domstolen (Femte Afdeling) besluttet at genoptage den mundtlige forhandling. Parterne i hovedsagen, medlemsstaterne, Rådet for Den Europæiske Union og Kommission for De Europæiske Fællesskaber er blevet anmodet om at tage stilling til følgende spørgsmål: Hvorledes skal artikel 27, stk. 1, andet led, i sjette direktiv fortolkes. Nærmere bestemt: Hvorledes skal det, at en foranstaltning ikke eller kun i ubetydelig grad må påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug, komme til udtryk:

– samlet set (navnlig indvirkningen på Fællesskabets egne momsindtægter) og, i givet fald, efter hvilke kriterier

og/eller

- under hensyntagen til særlige situationer og, i givet fald, efter hvilke kriterier?

II – Stillingtagen

3. For de faktiske omstændigheder, der ligger til grund for denne sag, samt for fællesskabsretten og de nationale retsfor skrifter, der finder anvendelse, henviser jeg til mit forslag til afgørelse af 24. oktober 2002.

4. I dette forslag, punkt 56-59, nåede jeg på grundlag af Domstolens retspraksis frem til, at den i medfør af artikel 2 i beslutning 2000/186 givne tilladelse er ugyldig, da en afgiftspligtig ikke gives mulighed for at godtgøre, at der i hans tilfælde ikke er tale om svig eller misbrug, hvilket Domstolen udtrykkeligt kræver i sin retspraksis. Jeg har tillige konkluderet, at tilladelsen, såfremt den også har til formål at forenkle afgiftsopkrævningen, er i strid med bestemmelsen i artikel 27, stk. 1, andet led, i sjette direktiv. Jeg har i punkt 60 i forslaget til afgørelse anset denne bestemmelse for en mere specifik udformning af proportionalitetsprincippet.

5. I dette supplerende forslag til afgørelse skal jeg derfor begrænse mig til det spørgsmål, som Domstolen har stillet i sin kendelse, og som vedrører fortolkningen af artikel 27, stk. 1, andet led, i sjette direktiv: »Foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen må ikke eller kun i ubetydelig grad påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug.«

6. Momsen er, således som den er udformet i sjette direktiv, kendetegnet ved at være en forbrugsafgift, der ved det endelige forbrug og uanset antallet af forudgående transaktioner skal være strengt forholdsmæssig i forhold til prisen på de leverede varer eller tjenesteydelser. Denne afgiftsneutralitet forudsætter, at de erhvervsdrivende i hvert led af produktionskæden skal kunne kræve den erlagte eller forfaldne moms tilbage for goder (eller tjenesteydelser), som de har fået leveret. Fradragsretten i artikel 17, stk. 1, litra a), i sjette direktiv er derfor et centralt element i afgiftsordningen. En ophævelse eller begrænsning af denne ret berører momsen den tilsigtede afgiftsneutralitet.

7. I lyset heraf skal bestemmelsen i artikel 27, stk. 1, andet led, læses således: »En forenkling af afgiftsopkrævningen må ikke væsentligt påvirke den skyldige afgift ved det endelige forbrug.«

8. Kommissionen har efter min opfattelse på overbevisende måde redegjort for, at en foranstaltning til forenkling af afgiftsopkrævningen, som har eller kan have til følge, at erhvervsdrivende i produktionskæden ikke kan kræve en væsentlig del af den afgift, de har erlagt for merværdien i de tidligere led i kæden, vil medføre, at deres produktionsomkostninger bliver højere. Afhængigt af markedsforholdene, såsom priselasticiteten af de varer eller tjenesteydelser, der leveres i slutstadiet, vil de forsøge at overvælte en så stor del som mulig af afgiften på slutbrugeren. I et sådan tilfælde påvirker foranstaltningen i betydelig »grad [...]» størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug betydelig«.

9. Såfremt retten til fradrag for den moms, der skyldes eller er betalt i tidligere led af produktionskæden, begrænses til et fast procentsats på 50%, opstår der en situation, hvori et ubestemt antal afgiftspligtige strukturelt ikke – længere – vil være i stand til fuldt ud at fratrække den moms, som de har erlagt. Da ville der systematisk være åbnet op for den mulighed, som artikel 27, stk. 1, andet led, i sjette direktiv netop har til hensigt at forhindre, nemlig at foranstaltningen i betydelig, og muligvis i en fra sag til sag forskellig grad systematisk påvirker størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug.

10. Heroverfor har Det Forenede Kongeriges regering anført, at en økonomisk analyse af den pågældende begrænsning af fradraget kan føre til andre konklusioner end den rene afgiftsmæssige analyse, som Kommissionen har lagt til grund for sin redegørelse. Mulighederne for at overvælte den del af momsen, der er blevet erlagt i tidligere led i produktionskæden, på slutbrugeren afhænger i sidste instans af markedsforholdene, såsom konkurrenceforholdene, substitutionsmulighederne samt pris- og indkomstelasticiteten. I den forbindelse har Det Forenede Kongeriges regering henvist til forslag til afgørelse fra generaladvokaterne Mancini og Tesaro i sagerne San Giorgio (4) og Comateb (5), hvor spørgsmålet var, om der ved anmodninger om godtgørelse af afgift, der er blevet erlagt med urette, skal tages hensyn til måden, hvorpå den for meget betalte afgift kunne overvæltedes på køberne.

11. Uden at ville så tvivl om mine forgængeres standpunkter – jeg deler deres opfattelse, hvorefter afgifter på varer og tjenesteydelser i omsætningen alene i undtagelsestilfælde skal kunne overvæltedes fuldstændigt – finder jeg, at Det Forenede Kongeriges argument ikke er gyldigt i denne sammenhæng. En fast foranstaltning som den i nærværende sag vedrører mange forskellige økonomiske aktiviteter, der giver indbyrdes stærkt divergerende muligheder for at overvælte afgiften. Uanset hvor forskellige disse muligheder kan være i det konkrete tilfælde, er den systematiske følge imidlertid, at foranstaltningen i betydelig »grad påvirke[r] størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug betydeligt«.

12. Fællesskabslovgiver anser ikke et sådan resultat for tilladt, da det ikke står i rimeligt forhold til det tilsigtede mål med foranstaltningen – en forenkling af afgiftsopkrævningen.

13. Jeg kunne have begrænset mig til denne konstatering, hvis ikke den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering samt Rådet var af den opfattelse, at motiverne til artikel 27, stk. 1, andet led, i sjette direktiv, først og fremmest skal findes i fællesskabslovgivers ønske om at sikre, at indtægterne fra de såkaldte afgiftsmidler fortsat er en del af Fællesskabets egne indtægter. De har i den henseende påberåbt sig anden betragtning til sjette direktiv, hvori der henvises til Rådets afgørelse af 21. april 1970 (6) om Fællesskabets egne indtægter. Derfor skal foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen først og fremmest prøves i forhold til indvirkningen på indtægterne fra den moms, der i sidste ende påhviler slutbrugeren.

14. Jeg finder ikke dette argument overbevisende. For det første indeholder anden betragtning til sjette direktiv ingen henvisning til særbestemmelsen i artikel 27, stk. 1, andet led. For det andet, og i betragtning af genstanden for og formålet med sjette direktiv, der primært tilsigter at skabe et ensartet beregningsgrundlag for det fælles momssystem, vedrører denne betragtning hele det regelsystem, der udgør det ensartede beregningsgrundlag. Der kan vanskeligt udledes et argument heraf for at fortolke artikel 27, stk. 1, og slet ikke, såfremt den pågældende foranstaltning kan have til følge, at den skyldige afgift ved det endelige forbrug forhøjes i to henseender: Først med det beløb, der ikke kan kræves tilbage i produktionskæden, og dernæst med den ekstra afgift, der er skyldig af en højere slutpris ved det endelige forbrug.

15. Argumentet er, uanset om det er gyldigt eller ikke, i øvrigt blevet overhalet af udviklingen i ordningen for Fællesskabets egne indtægter. Siden vedtagelsen af afgørelsen om egne indtægter i 1988 (7), hvorved der blev indført en supplerende »fjerde indtægt«, som er knyttet til medlemsstaternes bruttonationalindkomst (BNI), er momsindtægternes betydning for finansieringen af Fællesskabets udgifter stærkt formindsket både i absolut og i relativ henseende. Denne tendens fortsatte med afgørelsen af 1994 (8), hvorved den ensartede sats for momsindbetalingerne blev sænket fra 1,4% til 1%, og afgørelse af 2000 (9). I sidstnævnte afgørelse er der fastsat en trinvis nedsættelse af momsindtægterne fra 1% i 2000, til 0,75% i 2002 og 0,50% fra 2004. Det bestemmes desuden, at det beregningsgrundlag, der tages i betragtning, højst må udgøre 50% af medlemsstaternes BNI.

16. Endelig bemærkes, at proportionalitetsprincippet ifølge Domstolens retspraksis kræver, at de afgiftspligtige ved afgiftsforanstaltninger til undgåelse og bekæmpelse af svig gives lejlighed til at føre modbevis (10). Det kan vanskeligt hævdes, at proportionalitetsprincippet ikke skulle yde de afgiftspligtige en sådan beskyttelse ved foranstaltninger, der primært har til formål at lette de nationale myndigheders arbejde. De afgiftspligtige kan dog miste deres »ret til fradrag for indgående moms« i artikel 17, stk. 2, litra a), i sjette direktiv. Det bidrager ligeledes til at opretholde afgiftsopkrævningens neutralitet, der er tilsigtet i artikel 27, stk. 1, andet led.

III – Forslag til afgørelse

17. På grundlag af ovenstående konkluderer jeg, at det spørgsmål, Domstolen stillede i sin kendelse af 12. december 2002, vil kunne besvares således:

»— Bestemmelsen i artikel 27, stk. 1, andet led, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal primært sikre forbrugsafgiftens neutralitet i de forskellige trin i produktionskæden.

– Heraf følger, at foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen ikke systematisk må påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug.

– For at undgå dette skal de afgiftspligtige i særlige tilfælde kunne godtgøre, i hvilket omfang de leverede varer og tjenesteydelser anvendes til erhvervsmæssige formål.«

1 – Originalsprog: nederlandsk.

2 – EFT L 59, s. 12.

3 – EFT L 145, s. 1, senest ændret ved direktiv 2001/4/EF (EFT L 22, s. 17).

4 – Generaladvokat Mancinis forslag til afgørelse af 27.9.1983, dom af 9.11.1983, sag 199/82, San Giorgio, Sml. s. 3595, på s. 3625.

5 – Generaladvokat Tesaurus forslag til afgørelse af 27.6.1996, punkt 21 og 22, dom af 14.1.1997, forenede sager C-192/95 – C-218/95, Sml. I, s. 165.

6 – 70/243/EKSF, EØF, Euratom: Rådets afgørelse af 21.4.1970 angående udskiftning af medlemsstaternes finansielle bidrag med Fællesskabernes egne indtægter (EFT L 94, s. 19).

7 – 88/376/EØF, Euratom: Rådets afgørelse af 24.6.1988 om ordningen for Fællesskabernes egne indtægter (EFT L 185, s. 24).

8 – 94/728/EF, Euratom: Rådets afgørelse af 31.10.1994 om ordningen for De Europæiske Fællesskabers egne indtægter (EFT L 293, s. 9).

9 – 2000/597/EF, Euratom: Rådets afgørelse af 29.9.2000 om ordningen for De Europæiske Fællesskabers egne indtægter (EFT L 253, s. 42).

10 – Jf. punkt 58 og 59 i mit forslag til afgørelse af 24.10.2002.