

DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

3. oktober 2006 \*

I sag C-475/03,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Commissione tributaria provinciale di Cremona (Italien) ved afgørelse af 9. oktober 2003, indgået til Domstolen den 17. november 2003, i sagen:

**Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl**

mod

**Agenzia Entrate Ufficio Cremona,**

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling)

sammensat af præsidenten, V. Skouris, afdelingsformændene P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann og J. Makarczyk samt dommerne N. Colneric (refererende dommer), J.N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. Kūris, E. Juhász og G. Arestis,

\* Processprog: italiensk.

generaladvokat: F.G. Jacobs, derefter C. Stix-Hackl  
justitssekretær: fuldmægtig K. Sztranc, derefter assisterende justitssekretær H. von  
Holstein og ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 16. november 2004,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl ved avvocato R. Tieghi
- den italienske regering ved I.M. Braguglia, som befuldmægtiget, bistået af  
avvocato dello Stato G. De Bellis
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og D.  
Triantafyllou, som befuldmægtigede,

efter at generaladvokat Jacobs har fremsat forslag til afgørelse den 17. marts 2005,

under henvisning til kendelse af 21. oktober 2005 om genåbning af den mundtlige  
forhandling og efter retsmødet den 14. december 2005,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl ved avvocati R. Tieghi og R. Esposito
- den italienske regering ved I.M. Braguglia, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. De Bellis
- den belgiske regering ved M. Wimmer, som befuldmægtiget
- den tjekkiske regering ved T. Boček, som befuldmægtiget
- den danske regering ved J. Molde, som befuldmægtiget
- den tyske regering ved R. Stotz og U. Forsthoff, som befuldmægtigede
- den spanske regering ved N. Díaz Abad, som befuldmægtiget
- den franske regering ved G. de Bergues, som befuldmægtiget

- Irland ved J. O'Reilly, SC, og P. McCann, BL
  
- den ungarske regering ved A. Müller og R. Somssich, som befuldmægtigede
  
- den nederlandske regering ved M. de Grave, som befuldmægtiget
  
- den østrigske regering ved H. Dossi, som befuldmægtiget
  
- den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, A. Seiça Neves og R. Lares, som befuldmægtigede
  
- den finske regering ved E. Bygglin, som befuldmægtiget
  
- den svenske regering ved K. Norman og A. Kruse, som befuldmægtigede
  
- Det Forenede Kongeriges regering ved E. O'Neill, som befuldmægtiget, bistået af D. Anderson, QC, og barrister T. Ward

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og D. Triantafyllou, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokat Stix-Hackl har fremsat forslag til afgørelse den 14. marts 2006,

afsagt følgende

### **Dom**

- <sup>1</sup> Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 33 i Rådets sjette 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), som ændret ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 (EFT L 376, s. 1, herefter »sjette direktiv«).
- <sup>2</sup> Anmodningen er indgivet under en sag mellem Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl (herefter »Banca popolare«) og Agenzia Entrate Ufficio Cremona vedrørende opkrævning af en regional afgift på indtægtsgivende virksomhed.

## Retsforskrifter

### *Fællesskabsbestemmelser*

- 3 Sjette direktivs artikel 33, stk. 1, bestemmer:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser, navnlig sådanne, der er fastsat i gældende fællesskabsbestemmelser om den generelle ordning for besiddelse af, omsætning af og kontrol med punktafgiftspligtige varer, er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører afgifter på forsikringsaftaler, afgifter på spil og væddemål, punktafgifter, indregistreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift, dog forudsat at disse skatter og afgifter ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.«

- 4 Direktiv 77/388 indeholdt allerede i sin oprindelige affattelse en artikel 33, som i det væsentlige var identisk med denne bestemmelse.

### *De nationale bestemmelser*

- 5 Den regionale afgift på indtægtsgivende virksomhed (imposta regionale sulle attività produttiva, herefter »IRAP«) blev indført ved lovdekret nr. 446 af 15. december 1997 (almindeligt tillæg til GURI nr. 298 af 23.12.1997, herefter »lovdekretet«).

6 Lovdekretets artikel 1-4 har følgende ordlyd:

»Artikel 1. Afgiftens indførelse

1. Der indføres en regional afgift på indtægtsgivende virksomhed, der udøves på regionernes område.

2. Afgiften er en egentlig afgift og kan ikke fradrages i indkomstskatten.

Artikel 2. Den afgiftsudløsende omstændighed

1. Den afgiftsudløsende omstændighed består i regelmæssig udøvelse af selvstændig virksomhed med det formål at fremstille eller drive handel med goder eller levere tjenesteydelser. Virksomhed, der udøves af selskaber og andre juridiske personer, herunder statslige organer og forvaltninger, udgør i alle tilfælde en afgiftsudløsende omstændighed.

Artikel 3. Afgiftspligtige personer

1. Afgiftspligtige personer er personer, der udøver en eller flere af de i artikel 2 omhandlede former for virksomhed. Afgiftspligtige personer er således:

- a) selskaber og andre juridiske personer anført i artikel 87, stk. 1, litra a) og b), i lovbekendtgørelse om indkomstskat, godkendt ved dekret fra republikkens præsident nr. 917 af 22. december 1986

- b) interessentselskaber, kommanditselskaber og selskaber, der kan sidestilles hermed [...] samt fysiske personer, der udøver handelsvirksomhed som omhandlet i den nævnte lovbekendtgørelses artikel 51
- c) fysiske personer, ikke-handelsdrivende interessentselskaber og selskaber, der kan sidestilles hermed [...] som udøver håndværk og liberale erhverv som omhandlet i samme lovbekendtgørelses artikel 49, stk. 1
- d) landbrugsproducenter, der oppebærer indtægter fra landbrugsvirksomhed [...]

[...]

## 2. Fritaget for afgiftspligten er:

- a) kollektive investeringsfonde [...]
- b) pensionsfonde [...]
- c) europæiske økonomiske firmagrupper (EØFG) [...]

## Artikel 4. Afgiftsgrundlaget

1. Afgiftsgrundlaget er værdien af den nettoproduktion, der fremkommer ved virksomhed, der udøves i regionen.

[...]«



- 7 Lovdekretets artikel 5-12 indeholder kriterierne for fastsættelsen af den nævnte »nettoproduktionsværdi«, som varierer efter de forskellige former for erhvervs-virksomhed, hvis udøvelse udløser pligten til at betale IRAP.
- 8 I lovdekretets artikel 5 præciseres, at afgiftsgrundlaget for de i dekretets artikel 3, stk. 1, litra a) og b), anførte personer, som ikke udøver bankvirksomhed, anden finansiel virksomhed eller forsikringsvirksomhed, fastsættes som forskellen mellem på den ene side summen af de poster, der kan henføres under værdien af produktionen som omhandlet i stk. 1, litra A), i artikel 2425 i den borgerlige lovbog, og summen af de poster, der kan henføres under de i samme stykkes litra B) omhandlede produktionsomkostninger, dog med visse undtagelser, herunder udgifter til lønnet personale.
- 9 Artikel 2425 i den borgerlige lovbog, der har overskriften »Indholdet af resultatopgørelsen«, bestemmer:

»Resultatopgørelsen skal opstilles i overensstemmelse med følgende skema:

A) Værdien af produktionen

1) indtægter fra salg og fra levering af ydelser

2) ændringer i beholdninger af varer under fremstilling, halvfabrikata og færdigvarer

3) ændringer i igangværende arbejder for fremmed regning

- 4) forøgelser af anlægsaktiver ved egne arbejder
- 5) andre indtægter og produkter, med særskilt angivelse af driftstilskud

I alt.

B) Produktionsomkostninger

- 6) råstoffer, hjælpe- og forbrugsstoffer samt varer
- 7) udgifter til tjenesteydelser
- 8) udgifter til brugsret over tredjemands formuegoder
- 9) udgifter til personale
  - a) lønninger og vederlag
  - b) udgifter til social sikring
  - c) fratrædelsesgodtgørelser

d) pensioner

e) andre udgifter

10) Afskrivninger og nedskrivning af værdier

a) afskrivninger af immaterielle anlægsaktiver

b) afskrivninger af materielle anlægsaktiver

c) anden nedskrivning af anlægsaktiver

d) nedskrivning af fordringer, der henhører under omsætningsaktiverne, og af likvide aktiver

11) ændringer i beholdning af råstoffer, hjælpe- og forbrugsstoffer samt varer

12) risikoreserve

13) andre reserver

14) diverse driftsomkostninger

I alt.

Forskellen mellem værdien af produktionen og produktionsomkostninger (A-B)

[...]«

- 10 I henhold til lovdekretets artikel 14 »[forfalder] afgiften periodevis, idet der indtræder en selvstændig afgiftspligt for hver afgiftsperiode. Afgiftsperioden fastsættes efter de kriterier, der er fastsat med hensyn til indkomstbeskatning«.
- 11 Ifølge lovdekretets artikel 16 er det hovedreglen, at »afgiften beregnes med en sats på 4,25% af værdien af nettoproduktionen«. Satsen varierer efter, i hvilken region virksomheden har hjemsted.

### **Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål**

- 12 Banca popolare har anlagt sag ved den forelæggende ret med henblik på prøvelse af Agenzia Entrate Ufficio Cremonas afslag på at indrømme den tilbagebetaling af IRAP indbetalt i 1998 og 1999.
- 13 Ifølge sagsøgeren i hovedsagen er der modstrid mellem lovdekretet og sjette direktivs artikel 33.
- 14 Den forelæggende ret har anført følgende:
- For det første anvendes IRAP generelt på alle erhvervsmæssige transaktioner vedrørende produktion eller omsætning af goder og tjenesteydelser, der har fundet sted inden for rammerne af regelmæssig udøvelse af virksomhed med dette formål, dvs. virksomhedsdrift eller udøvelse af håndværk og liberale erhverv.

- For det andet svares IRAP, selv om den beregnes ved hjælp af en anden metode end den, der anvendes ved merværdiafgift (herefter »moms«), af den nettoværdi, der fremkommer ved indtægtsgivende virksomhed, og nærmere bestemt den netto»mer«værdi, som producenten tilfører produktet, således at IRAP er en form for moms.
  
- For det tredje opkræves IRAP i hvert led af produktions- eller distributionskæden.
  
- For det fjerde svarer summen af de beløb, der opkræves som IRAP i de forskellige led af kæden fra produktion til forbrug, til den IRAP-sats, som anvendes på salgsprisen på goder og tjenesteydelser, når de overgår til forbrug.

15 Den forelæggende ret har imidlertid rejst problemet, om de forskelle, der findes mellem moms og IRAP, vedrører de væsentlige kendetegn, som er afgørende for, om de to afgifter hører til samme afgiftskategori eller ikke.

16 På denne baggrund har Commissione tributaria provinciale di Cremona besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal [sjette direktivs] artikel 33 [...] fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for, at der skal svares IRAP af værdien af den nettoproduktion, der fremkommer ved

en sædvanlig udøvelse af en selvstændigt organiseret virksomhed, hvis formål er produktion og omsætning af varer eller levering af tjenesteydelser?»

### Om det præjudicielle spørgsmål

- 17 Med det præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 33 er til hinder for opretholdelse af en afgift, der har sådanne kendetegn som den i hovedsagen omhandlede afgift.
- 18 Ved fortolkningen af sjette direktivs artikel 33 skal bestemmelsen ses i den lovgivningsmæssige sammenhæng, hvori den indgår. Til dette formål er det hensigtsmæssigt, ligesom i dommen af 8. juni 1999, Pelzl m.fl. (forenede sager C-338/97, C-344/97 og C-390/97, Sml. I, s. 3319, præmis 13-20), indledningsvis at bringe de mål, som er søgt gennemført med det fælles momssystem, i erindring.
- 19 Det fremgår af betragtningerne til Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12, herefter »første direktiv«), at harmoniseringen af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal gøre det muligt, ved at fjerne forskelle i beskattningen, der kan fordreje konkurrencen og hindre samhandelen, at etablere et fælles marked, hvor der hersker lige konkurrence, og som har de kendetegn, der svarer til kendetegnene ved et internt marked.

- 20 Der blev gennemført et fælles momssystem ved Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14, herefter »andet direktiv«), og ved sjette direktiv.
- 21 Det fælles momssystem bygger i henhold til første direktivs artikel 2 på det princip, at der på goder og tjenesteydelser til og med detailhandelsleddet skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtigt proportional med godernes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af transaktioner i de produktions- og distributionsled, der ligger før beskatningsleddet.
- 22 Dog skal der for hver transaktion kun svares moms med fradrag af det momsbeløb, der direkte er blevet pålagt priserne på de forskellige elementer, der indgår i prisdannelsen. Fradragsmekanismen er ifølge sjette direktivs artikel 17, stk. 2, udformet således, at afgiftspligtige personer kan fradrage den moms, der er blevet pålagt goderne eller tjenesteydelserne i det foregående omsætningsled, i den moms, de skal betale, og således at afgiften ved enhver omsætning kun svares af merværdien og i sidste instans bæres af den endelige forbruger.
- 23 I henhold til betragtningerne til andet direktiv skal målsætningen om lige afgiftsvilkår for samme transaktion, uanset i hvilken medlemsstat den finder sted, nås ved at indføre et fælles momssystem i stedet for de omsætningsafgifter, der gælder i de forskellige medlemsstater.
- 24 I overensstemmelse hermed følger det af sjette direktivs artikel 33, at en medlemsstat kun må opretholde eller indføre skatter og afgifter på levering af

goder, tjenesteydelser eller indførsler, såfremt de ikke har karakter af omsætningsafgift.

- 25 Ved afgørelsen af, om en skat eller afgift har karakter af omsætningsafgift i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 33, må det navnlig undersøges, om den bringer det fælles momssystemets funktion i fare, fordi den pålægges omsætningen af goder og tjenesteydelser og rammer den erhvervsmæssige omsætning på tilsvarende måde som moms.
- 26 Domstolen har i denne forbindelse fastslået, at skatter og afgifter, der har momsens væsentligste kendetegn, under alle omstændigheder må anses for at ramme omsætningen af varer og tjenesteydelser på tilsvarende måde som moms, selv om de ikke i alle henseender svarer til momsen (dom af 31.3.1992, sag C-200/90, Dansk Denkavit og Poulsen Trading, Sml. I, s. 2217, præmis 11 og 14, samt af 29.4.2004, sag C-308/01, GIL Insurance m.fl., Sml. I, s. 4777, præmis 32).
- 27 Derimod er sjette direktivs artikel 33 ikke til hinder for at opretholde eller indføre en afgift, som savner et af momsens væsentligste kendetegn (dom af 17.9.1997, sag C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais, Sml. I, s. 5053, præmis 19 og 20, samt dommen i sagen GIL Insurance m.fl., præmis 34).
- 28 Domstolen har præciseret, hvad der er momsens væsentligste kendetegn. På trods af visse forskelle i formuleringen fremgår det af Domstolens praksis, at der er fire



sådanne kendetegn: Moms anvendes generelt på transaktioner vedrørende goder eller tjenesteydelser; den er proportional med den pris, den afgiftspligtige modtager som modydelse for de goder og tjenesteydelser, han leverer; den opkræves i hvert led af produktions- og distributionskæden, herunder i detailhandelsleddet, uanset antallet af tidligere transaktioner; en afgiftspligtig kan fra den afgift, der skal betales, fradrage de beløb, der er betalt i foregående led, således at afgiften i et givet omsætningsled kun pålægges merværdien i dette led, og således at afgiften i sidste instans bæres af forbrugeren (jf. bl.a. dommen i sagen Pelzl m.fl., præmis 21).

- 29 Med henblik på at undgå resultater, som ikke stemmer overens med det mål, som forfølges med det fælles momssystem, som anført i denne doms præmis 20-26, skal enhver sammenligning af kendetegnene ved en afgift som IRAP med momsens kendetegn foretages i lyset af dette mål. I denne forbindelse skal der lægges særlig vægt på kravet om, at det til enhver tid skal sikres, at det fælles momssystem er neutralt.
- 30 I det foreliggende tilfælde skal det for så vidt angår momsens andet væsentligste kendetegn først og fremmest fastslås, at mens moms opkræves af de enkelte transaktioner på omsætningstrinnet, og den er proportional med prisen på de leverede goder eller tjenesteydelser, er IRAP derimod en afgift på grundlag af værdien af virksomhedens nettoproduktion i en given periode. Beregningsgrundlaget for IRAP er således forskellen i henhold til resultatopgørelsen mellem på den ene side »produktionsværdien« og på den anden side »produktionsomkostningerne«, således som disse begreber er defineret i italiensk lovgivning. Den indbefatter elementer som ændringer i beholdninger, afskrivninger og nedskrivninger, som ikke har nogen direkte forbindelse med levering af goder eller tjenesteydelser som sådan. Under disse omstændigheder kan IRAP ikke anses for at være proportional med prisen på de leverede goder eller tjenesteydelser.
- 31 Dernæst bemærkes for så vidt angår momsens fjerde væsentligste kendetegn, at den omstændighed, at der er forskelle med hensyn til beregningsmåden for fradrag af

allerede betalt afgift, ikke kan indebære, at en afgift ikke er omfattet af forbuddet i sjette direktivs artikel 33, hvis sådanne forskelle fortrinsvis er af teknisk art, og de ikke er til hinder for, at denne afgift i det væsentlige virker på samme måde som moms. Derimod kan en afgift, som pålægges indtægtsgivende virksomhed på en sådan måde, at det ikke er sikkert, at den, ligesom en forbrugsafgift som moms, i sidste instans bæres af den endelige forbruger, falde uden for anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 33.

- 32 Hvor moms i kraft af fradragsmekanismen i henhold til sjette direktivs artikel 17-20 udelukkende belaster den endelige forbruger og er fuldstændig neutral i forhold til de afgiftspligtige personer, der indgår i produktions- og distributionskæden forud for den endelige afgiftspålæggelse, uanset antallet af tidligere transaktioner (dom af 24.10.1996, sag C-317/94, Elida Gibbs, Sml. I, s. 5339, præmis 19, 22 og 23, samt af 15.10.2002, sag C-427/98, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 8315, præmis 29), er dette ikke tilfældet for IRAP's vedkommende.
- 33 Dels kan en afgiftspligtig person nemlig ikke præcist afgøre, hvor stort et beløb den IRAP, der allerede indgår i købsprisen for goder og tjenesteydelser, udgør. Dels ville beregningsgrundlaget for IRAP — hvis en afgiftspligtig person med henblik på at overvælte den afgift, som skal betales i forbindelse med den pågældendes egen virksomhed, på det følgende led af distributions- eller forbrugskæden, kunne indbefatte udgiften hertil i sin salgspris — følgelig ikke blot omfatte merværdien, men også afgiften selv, således at IRAP dermed ville blive beregnet på grundlag af et beløb, der fastsættes ud fra en salgspris, som foregribende indbefatter den afgift, der skal betales.
- 34 Selv om det må antages, at en person, der er pligtig at svare IRAP, og som sælger til den endelige forbruger, ved sin prisfastsættelse vil tage hensyn til afgiftsbeløbet som

et led i sine generalomkostninger, er det under alle omstændigheder ikke alle afgiftspligtige personer, der har mulighed for at overvælte afgiften på denne måde, eller at overvælte den fuldt ud (jf. i denne retning dommen i sagen Pelzl m.fl., præmis 24).

35 Det fremgår af det ovenstående, at IRAP ifølge bestemmelserne om denne afgift ikke er tiltænkt at skulle overvæltet på den endelige forbruger, således som det er kendetegnende for moms.

36 Domstolen har ganske vist fastslået, at en afgift, som blev opkrævet i form af en procentdel af en virksomheds samlede salg og levering af goder og ydelser inden for en given periode, med fradrag af virksomhedens køb af varer og ydelser i samme periode, var uforenelig med det harmoniserede momssystem. Domstolen bemærkede, at den omhandlede afgift i det væsentlige svarede til momsen, og at den trods forskelle bevarede sin karakter af omsætningsafgift (jf. i denne retning Dansk Denavit og Poulsen Trading-dommen, præmis 14).

37 IRAP adskiller sig imidlertid i denne henseende fra den afgift, som var genstand for den nævnte dom, for så vidt som den sidstnævnte afgift var bestemt til at blive overvæltet på den endelige forbruger, således som det fremgår af dommens præmis 3. Denne afgift blev opkrævet ud fra samme beregningsgrundlag som momsen, og den blev opkrævet sideløbende med moms.

38 Det fremgår af det ovenstående, at en afgift med IRAP's kendetegn adskiller sig fra moms på en sådan måde, at den ikke kan kvalificeres som en afgift, der har karakter

af omsætningsafgift i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 33, stk. 1.

- 39 På denne baggrund skal det præjudicielle spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 33 skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for opretholdelse af en afgift, der har sådanne kendetegn som den i hovedsagen omhandlede afgift.

### **Sagens omkostninger**

- 40 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Store Afdeling) for ret:

**Artikel 33 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991, skal fortolkes således, at den**

**ikke er til hinder for opretholdelse af en afgift, der har sådanne kendetegn som den i hovedsagen omhandlede afgift.**

Underskrifter