

|

61985C0415

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Darmon fremsat den 2. december 1987. -
KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER MOD IRLAND. -
MERVAERDIAFGIFT - NULSATS. - SAG 415/85.

Samling af Afgørelser 1988 side 03097

Generaladvokatens forslag til afgørelse

++++

Hoeje Domstol .

1 . Denne traktatbrudssag mod Irland drejer sig om betingelserne for at anvende artikel 28 i Raadets sjette direktiv 77/388 af 17 . maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (1) (herefter benævnt "direktivet "). Kommissionen goer i det væsentlige gældende, at Irland paa visse kategorier af goder og tjenesteydelser (2) - som er opregnet i Value Added Tax Act af 1972 (3) - anvender en "nulsats", som ikke er begrundet i "noeje definerede sociale hensyn til fordel for den endelige forbruger", jfr . henvisningen i sjette direktivs artikel 28, stk . 2, til artikel 17, sidste led, i Raadets andet direktiv af 11 . april 1967 (4) (herefter benævnt "artikel 17 ").

2 . Raadets sjette momsdirektiv er et led i den harmoniseringsproces, der blev indledt i april 1967 med vedtagelsen af de to foerste direktiver (5) om harmonisering af lovgivningerne om omsætningsafgifter . Ved de to foerste direktiver blev der saaledes "uden samtidig harmonisering af afgiftssatserne og afgiftsfritagelserne" (6) indfoert en "generel forbrugsafgift" (7) . Hovedsigtet med sjette direktiv (8), som blev udstedt 10 aar senere, var at give Faellesskabet "egne indtaegter", som bl.a . omfatter "indtaegter, som hidroerer fra merværdiafgiften, og som opnaas ved anvendelse af en faelles sats paa et beregningsgrundlag, der fastsaettes paa samme maade og efter faellesskabsregler" (9) .

3 . I direktivets artikler 13-16 opstilles der en raeke faelles afgiftsfritagelser "med henblik paa en sammenlignelig opkraevning af de egne indtaegter i samtlige medlemsstater" (10) . I en overgangsperiode giver direktivets artikel 28 desuden medlemsstaterne ret til paa visse naermere betingelser bl.a . at opretholde de reducerede satser og fritagelser, som var gældende den 31 . december 1975, og som opfylder betingelserne i artikel 17 . Man valgte at lade denne mulighed staa aaben, fordi det var "uomgaengeligt noedvendigt at fastsaette en overgangsperiode, der goer det muligt gradvist at tilpasse de nationale lovgivninger paa de paagaeldende omraader" (11) .

4 . Det nulsatssystem, denne sag drejer sig om, blev indfoert under henvisning til artikel 28, stk . 2, men det er opbygget paa en anden maade end den i artiklen omhandlede afgiftsfritagelse . Det, der omtales i artiklen, er nemlig "fritagelser med tilbagebetaling af den i tidligere omsætningsled

erlagte afgift", og disse fritagelser finder sted i detailledet . I de tidligere omsætningsled skal enhver afgiftspligtig person, jfr . direktivets artikel 4, bringe afgiften i anvendelse . Kun en detailhandler, der sælger et afgiftsfritaget produkt til en "endelig forbruger", undlader at fakturere den af ham betalte moms og faar afgiften godtgjort af afgiftsmyndighederne . Et nulsatssystem virker derimod paa den maade, at der i en national lovgivning er fastsat en teoretisk afgiftssats - en nulsats - for en række goder og tjenesteydelser, saaledes at der rent faktisk ikke opkraeves moms, hverken ved leveringen eller i tidligere omsætningsled . Herefter er der naturligvis intet afgiftsbeløb, som skal godtgoeres detailhandleren . Kommissionen har oplyst, at nulsatserne omfatter ca . 33% af husholdningernes private forbrug i Irland . Den irske regering har bestridt rigtigheden af dette tal og har anført, at der er tale om 25 % . Det tilsvarende tal for Det Forenede Kongerige er 35 % . Der anvendes nulsatser i tre andre medlemsstater, men kun i meget ringe omfang og specielt til fordel for dagspressen .

5 . Lad mig straks sige, at Kommissionen ikke anfaegter selve nulsatssystemet, som den anser for at svare til det fritagelsessystem, hvorefter afgiften godtgoeres . Kommissionen goer derimod gaeldende, at anvendelsen af nulsatserne paa de naevnte goder og tjenesteydelser (12) ikke er i overensstemmelse med de kriterier, der opstilles i andet direktivs artikel 17 . Kommissionen har medgivet, at nulsatserne ikke har indvirkning paa Faellesskabets egne indtaegter, men den har anført, at den "med henblik paa etableringen af det indre marked og afskaffelsen af de afgiftsmaessige graenser mellem landene ..." har til hensigt, "som et led i sin generelle politik paa skatte - og afgiftsomraadet, der gaar ud paa, at alle nulsatser og afgiftsfritagelser (med godtgoerelse af erlagt afgift) afskaffes fuldstaendigt, at begrænse anvendelsen af nulsatser til transaktioner, som er i overensstemmelse med kriterierne i sjette direktivs artikel 28, stk . 2 " . Efter Kommissionens opfattelse er "anvendelse af nulsatser en af forhindringerne paa vejen henimod ensartede momssatser " .

6 . Efter Kommissionens opfattelse boer man - naar det skal afgoeres, hvor langt tilbage i omsætningskaeden en nulsats kan gælde, hvis den skal vaere til fordel for den endelige forbruger - kun tage de led i betragtning, hvor der er tale om "egentlige raa - og hjaelpestoffer" i produktionen eller distributionen af et endeligt produkt, som kan fritages for afgiften efter kriterierne i artikel 28, stk . 2 . Kommissionen har anført, at de raa - og hjaelpestoffer, denne sag angaar, ikke er bestemt til den endelige forbruger og kun indirekte kan betragtes som raa - og hjaelpestoffer i landbrugsproduktionen . Endelig maa det efter Kommissionens opfattelse forholde sig saaledes, at kun den, der erhverver goder eller tjenesteydelser uden at have ret til at faa afgiften godtgjort, kan betegnes som endelig forbruger .

7 . I sine skriftlige indlaeg i sagen har den irske regering ikke gjort indsigelse mod den af Kommissionen fremfoerte definition af "den endelige forbruger", men under sagens administrative fase anførte den i en skrivelse af 23 . juli 1982, at definitionen var for snaever og "ikke noedvendigvis rigtig " . Regeringen har for det foerste anført, at det er berettiget at anvende nulsatser, naar der - paa baggrund af omsætningsforholdene - opstaar en fordel for den endelige forbruger, eventuelt ogsaa en indirekte fordel, og at der for de raa - og hjaelpestoffer, der her er tale om, under alle omstaendigheder opstaar en umiddelbar fordel for de producenter, som forbruger egne produkter . Regeringen har for det andet anført, at den frit kan skoenne over, hvilke foranstaltninger der er begrundet i "noeje definerede sociale hensyn " . Desuden vil Domstolens kontrol "meget vanskeligt" kunne gennemfoeres paa dette omraade . Kommissionen har paa sin side ikke bestridt, at Irland har et saadant skoen, men den har anført, at det maa tilkomme Domstolen at afgoere, hvad der i EF-retten skal forstaas ved "noeje definerede sociale hensyn", og at fastslaa, om nationale foranstaltninger er i overensstemmelse hermed .

8 . Til stoette for sin frifindelsespaastand har Irland principalt paaberaabt sig sjette direktivs artikel 27, stk . 5, (herefter benaevnt "artikel 27 "), hvorefter medlemsstaterne kan opretholde saerlige undtagelsesforanstaltninger "for at forenkle afgiftsopkraevningen eller for at undgaa visse former for svig eller unddragelse", jfr . henvisningen til artiklens stk . 1, paa betingelse af, at

foranstaltningerne er anmeldt for Kommissionen inden den 1 . januar 1978 . Irland goer gaeldende, at der i henhold til denne bestemmelse kan anvendes nulsatser for landbrugets raa - og hjaelpestoffer og - subsidiaert - levering af elektricitet . Heroverfor har Kommissionen anfoert, at artikel 27, og artikel 28, stk . 2 - paa baggrund af bestemmelsernes materielle anvendelsesomraade - ikke kan bringes i anvendelse kumulativt, og navnlig at artikel 27 ikke kan benyttes til at unddrage sig reglerne i artikel 28, stk . 2 .

9 . I duplikken har Irland endelig generelt anfoert, at Kommissionen ved at benytte traktatbrudsproceduren i virkeligheden soeger at omgaa bestemmelserne i artikel 28, hvorefter Raadet med enstemmighed traeffe afgoerelse om at afskaffe de i artiklen naevnte afgiftsfritagelser . Irland har henvist til Kommissionens udtalelser om, at det irske nulsats-system "forhindrer ... ethvert fremskridt henimod en mere vidtgaaende harmonisering af momsen " . Irland anser dette for et politisk argument og har desuden henvist til, at Kommissionen, da den anlagde sagen, ikke havde stillet forslag over for Raadet om en gradvis afskaffelse . I denne sammenhaeng boer det naevnes, at et saadant forslag er blevet fremsat, mens sagen har vaeret under behandling (13).

10 . Lad mig straks sige, at disse indsigelser vedroerende Kommissionens eventuelle bevaeggrunde ikke forekommer at vaere relevante for den opgave, Domstolen skal loese . Det er naeppe noedvendigt at minde om, at Kommissionen - som Traktaternes vogter - har et fuldstaendig frit skoen med hensyn til anlaeg af traktatbrudssager, og at det "tilkommer ... Kommissionen at vaelge tidspunktet for indbringelsen af en sag for Domstolen" (14). Desuden har Domstolen netop til opgave at afgoere, om en medlemsstat har undladt at opfylde sine forpligtelser i henhold til gaeldende ret, jfr . at Domstolen i sagen Parlamentet mod Raadet - hvor Raadet gjorde gaeldende, at Parlamentet benyttede passivitetssoeagsmaalet til at forfoelge politiske formaal - udtalte :

"Man kan ikke for en af ... ((faellesskabsinstitutionerne)) begraense udoevelsen af denne ret ((til at anlaegge et passivitetssoeagsmaal)) uden at skade dens institutionelle stilling, som Traktaten ... har villet indfoere" (15).

Raadets afvisningspaastand i denne forbindelse kunne derfor ikke tages til foelge, og dette var i overensstemmelse med generaladvokatens forslag til afgoerelse, hvori det hed :

"Det er ikke Domstolens opgave at tage stilling til, om soegsmaalet har et politisk sigte . Der foeres her en retssag for Domstolen, hvorunder der i overensstemmelse med retsplejens regler skal tages stilling til et retsspoergsmaal, nemlig omfanget af de pligter, der paahviler en faellesskabsinstitution . Sagen skal afgoeres i henhold til de bestemmelser, der gaelder herom, navnlig bestemmelserne i Traktaten af 25 . marts 1957 om Oprettelse af Det Europaeiske OEkonomiske Faellesskab . Det er af hensyn til Faellesskabet, at sagen foeres, da raekevidden af de involverede parter rettigheder og forpligtelser i henhold til faellesskabsretten herved fastslaas" (16).

Paa baggrund af disse principielle udtalelser - hvori det fremhaeves, at sagsanlaeg ved Domstolen er af objektiv karakter - er det muligt at foretage en korrekt bedoemmelse af, hvilken vaegt der maa tillægges sagsoegtes argumentation i denne forbindelse . Selv om Kommissionen i denne sag har udtalt sig i ret generelle vendinger om de interesser, der efter dens opfattelse staar paa spil, staar det dog fast, at dens soegsmaal klart retter sig mod en overtraedelse af sjette direktivs artikel 28, sammenholdt med andet direktivs artikel 17 . Bortset fra spoergsmaalet om raekevidden af artikel 27 er det da ogsaa udelukkende paa grundlag af disse bestemmelser, at Domstolen kan afgoere, om den sagsoegte medlemsstat har gjort sig skyldig i et traktatbrud . Selv om sjette direktiv udtrykkeligt bestemmer, at det tilkommer Raadet at traeffe afgoerelse om at ophaeve de undtagelsesforanstaltninger, som er indfoert i medfoer af artikel 28, forudsætter en opretholdelse af foranstaltningerne, indtil en saadan afgoerelse er truffet, at de er i overensstemmelse med artiklens bestemmelser . Det naeste skridt maa derfor vaere at tage

stilling til, om dette er tilfældet .

I - Noeje definerede sociale hensyn til fordel for den endelige forbruger

11 . Lad mig først understrege, at "noeje definerede sociale hensyn" og "til fordel for den endelige forbruger" ikke kan opfattes som alternative betingelser . Den ene betingelse vedrører nemlig foranstaltningernes formål, mens den anden angår spørgsmålet om, i hvis interesse de træffes . Betingelserne må således være kumulative . Desuden er der intet grundlag for at anlægge en vid fortolkning af en bestemmelse om, at der kan gøres undtagelse fra reglerne om det ensartede beregningsgrundlag for momsen .

A - Noeje definerede sociale hensyn

12 . Parterne er enige om, at medlemsstaterne har et frit skøn med hensyn til fastlæggelsen af deres socialpolitik . Kommissionen har dog anført, at det tilkommer Domstolen at fastlægge det EF-retlige indhold af begrebet "noeje definerede sociale hensyn" og i givet fald at fastslå, at de trufne foranstaltninger ikke er klart afgrænsede, at de er ubegrundede eller ikke står i et rimeligt forhold til de hensyn, der påberaibes .

13 . Anvendelse af et nulsats-system kan medføre en lettelse af afgiftsbyrden for de dårligst stillede befolkningsgrupper, men det kan lige så vel tænkes, at medlemsstaterne også tager afgiftsmæssige foranstaltninger i brug for at tilgodese størstedelen af befolkningens behov . Med hensyn til det her omhandlede begreb vil jeg ikke mene, at det kan være Domstolens opgave at efterprøve, om medlemsstaternes afgørelser er hensigtsmæssige, jfr . Domstolens udtalelser om "hensynet til den offentlige sædelighed" i forbindelse med frie varebevægelser :

"Det tilkommer principielt hver medlemsstat at fastlægge kravene til den offentlige sædelighed inden for sit område i overensstemmelse med sine egne værdinormer og i den af staten valgte form" (17).

Jeg foreslår, at samme fremgangsmaade benyttes i denne sag . Hvis medlemsstaterne nemlig kan begrænse et grundlæggende princip som de frie varebevægelser på den måde, må der kunne gives dem tilsvarende beføjelser, naar der er tale om midlertidige undtagelser fra det ensartede beregningsgrundlag for momsen, uden at sammenhængen i Fællesskabets retsorden derved bringes i fare .

14 . Af hensyn til overholdelsen af direktivet må Domstolens prøvelsesret dog omfatte tilfælde, hvor medlemsstaternes udøvelse af deres beføjelser på området - helt uden sammenhæng med de forhold, der er tale om - hindrer fællesskabsbestemmelsen i at virke efter hensigten . Jeg skal derfor foreslå, at Domstolen kun statuerer traktatbrud, naar formålet med de trufne foranstaltninger helt åbenbart er et andet end at tilgodese befolkningens fundamentale - det være sig individuelle eller kollektive - behov .

B - Den endelige forbruger

15 . Den endelige forbruger må efter min opfattelse kunne defineres som den, der erhverver et gode eller en tjenesteydelse til personlig brug og ikke til økonomisk virksomhed, jfr . definitionen af afgiftspligtige personer i direktivets artikel 4 . Sondringen mellem en afgiftspligtig person og en endelig forbruger beror på, at førstnævnte udfører transaktioner mod vederlag, mens sidstnævnte erhverver goder eller tjenesteydelser til eget brug . Sondringen har den væsentlige konsekvens inden for afgiftssystemet, at en afgiftspligtig person principielt kan fradrage den betalte moms, mens den endelige forbruger må bære afgiften, "da der ikke findes nogen senere omsætning, som indebaerer en pris" (18). Denne konsekvens kan ikke lades ude af betragtning, naar der er tale om en nulsats . I dette tilfælde er det den endelige forbruger, som skulle have betalt momsen efter en positiv sats uden mulighed for fradrag . Jeg mener ikke, at den synsvinkel,

definitionen ses ud fra, er for snæver. Tvaertimod er den i nøje overensstemmelse med en afgiftsmaessig fortolkning, som inden for rammerne af momsbestemmelserne er den eneste, som svarer til de kategorier, der opereres med. Det er da ogsaa denne fortolkning, der fremgaar af artikel 3 i forslaget til sekstende momsdirektiv (19):

"Ved anvendelsen af dette direktiv forstaas ved :

a) "endelig forbruger ":

1) en person, som med hensyn til en indførselstransaktion vedroerende de i artikel 2 omhandlede goder, ikke betragtes som afgiftspligtig som omhandlet i artikel 4 i Raadets direktiv 77/388/EOEF;

2) en afgiftspligtig, der ikke ved erhvervelsen af et gode har haft ret til fradrag for merværdiafgift . "

C - Til fordel for den endelige forbruger : begrebet fordel

16 . Til slut skal jeg behandle begrebet fordel, der benyttes i artikel 17, hvori det hedder, afgiftsfritagelserne skal vaere "til fordel for den endelige forbruger ". Hvis der er tale om en "normal" afgiftsfritagelse, er fordel en foelge af, at der ikke opkraeves moms i detailledet . Fordelen er i alt vaesentligt den samme i nulsatssystemet, nemlig at forbrugeren ikke betaler moms . Anvendelsen af nulsatser i de forudgaaende omsaetningsled indebaerer ikke nogen yderligere afgiftsmaessig fordel for forbrugeren, idet denne under alle omstaendigheder ikke skal svare moms . Som Kommissionen har anfoert, maa man dog acceptere en nulsats i tidligere omsaetningsled, for saa vidt som der er tale om netop det produkt, som er bestemt til at blive erhvervet af den endelige forbruger, og som der gaelder en nulsats for .

17 . Spoergsmaalet er herefter, om man kan gaa et skridt videre og laegge vaegt paa den indirekte fordel, som efter den irske regerings opfattelse foelger af at anvende en nulsats paa raa - og hjaelpestoffer til fremstilling af goder, som er omfattet af en nulsats . Her er der grund til at fremhaeve, at der set under en afgiftsmaessig synsvinkel ikke opstaar en saadan fordel, naar der gaelder en nulsats for den endelige forbruger, idet en udvidelse af nulsatsen til ogsaa at omfatte tidligere omsaetningsled ikke har indvirkning paa afgiftsbyrden for forbrugeren, som under alle omstaendigheder nyder godt af en nulsats . Den eneste fordel for forbrugeren vil saaledes vaere en eventuel nedsaettelse af produktets kostpris som foelge af mindre likviditetsbehov og lavere generalomkostninger, naar der ikke skal svares moms af raa - og hjaelpestofferne med en positiv sats . Disse foelgevirkninger, som fremgaar af en oekonomisk analyse, maa imidlertid betragtes med en vis forsigtighed, fordi de varierer med tidsfristerne for at foretage fradrag, producenterne og forhandlernes stoerrelse og struktur, kreditgivning mellem virksomhederne osv . Naar der er tale om saa komplicerede foelgevirkninger, maa det efter min opfattelse vaere paa sin plads at indtage en temmelig forsigtig holdning i denne henseende ved afgoerelsen af, om der opstaar en "fordel for den endelige forbruger" i artikel 17' s forstand . I det omfang, hvor selve det forhold, at kostprisen bliver lavere, kan medfoere en fordel for den endelige forbruger - ganske vist i forskelligt omfang - vil jeg dog foreslaa, at Domstolen ikke forkaster princippet om, at nulsatser kun kan anvendes paa raa - og hjaelpestoffer, som direkte og udelukkende anvendes til fremstilling af et produkt, der med rette er omfattet af en nulsats .

18 . Efter denne gennemgang af de betingelser, som er opstillet i bestemmelsen, kan vi nu gaa over til spoergsmaalet om, hvorvidt de konkrete foranstaltninger er i overensstemmelse med betingelserne .

II - Gennemgang af de anfaegtede nulsatser

A - Landbrugets raa - og hjaelpestoffer

19 . Lad mig minde om, at der er tale om dyrefoder, bortset fra foder til hunde og katte mv ., medicin til oral brug til de samme dyr, de fleste former for goedning, leveret i pakninger paa mindst 10 kg, og endelig froe og andre produkter til saaning eller udlægning med henblik paa fremstilling af levnedsmidler .

20 . Tvisten angaar ikke nulsatsen for levnedsmidler . Irland har anfoert, at landbohusholdningerne udgoer rundt regnet en fjerdedel af landets samlede befolkning, og at de omhandlede goder, hvis levering er omfattet af en nulsats, indgaar direkte i levnedsmiddelproduktionen, som igen til dels indgaar i landbohusholdningernes eget forbrug . Dette forbrug af egne produkter anslaaes af Irland til 9% af den samlede produktion, og dette tal forekommer sandsynligt, saa meget mere som der ofte er tale om smaa landbrug . Det synes at vaere ubestrideligt, at en positiv momssats vil medfoere omkostningsfoerogelser for saa vidt angaar denne del af det endelige forbrug . Den irske regering har endvidere anfoert, at hvis der fastsaettes en positiv momssats for de naevnte produkter, vil der vaere fare for, at producenterne forhoejer salgspriserne, bl.a . for at opveje den likviditetsforringelse, der opstaar, fordi de maa vente paa at faa standardsatsgodtgoerelsen udbetalt . Dette kan principielt ikke udelukkes . Da der endvidere er tale om raa - og hjaelpestoffer, som efter min opfattelse direkte og udelukkende indgaar i levnedsmiddelfremstillingen, skal jeg foreslaa Domstolen at acceptere, at nulsatsen kan indebaere en indirekte fordel for den endelige forbruger ud fra den betragtning, at priserne paa levnedsmidler i detailledet er et "foelsomt" omraade . Jeg foreslaar derfor, at sagsoegte frifindes paa dette punkt .

B - Elektricitet

21 . Der er her tale om, at der anvendes en nulsats for levering af elektricitet til andre end endelige forbrugere .

22 . Irland har i det vaesentlige gjort gaeldende, at et momstilsvaer for levering af elektricitet til brug i husholdninger - svarende til 41% af det samlede elektricitetsforbrug i Irland - ikke kan holdes ude fra et momstilsvaer for levering til andre formaal . Elektricitetsforbruget i husholdningerne er saa stort, at der er grund til at lade nulsatsen gaelde for alle elektricitetsleverancer . Endvidere vil det efter den irske regerings opfattelse rent afgiftsmaessigt ikke vaere muligt at anvende forskellige satser for samme produkt, og der ville i oevrigt ikke vaere nogen ide i at paalaegge momsregistrerede personer moms, hvad enten der fastsaettes en positiv momssats eller en nulsats for levering af elektricitet . Denne argumentation skal uden tvivl ses i sammenhaeng med den irske regerings oplysning om, at selv hvis der anvendes en positiv sats for disse leverancer, vil 80% af elektricitetsforbruget falde ind under en nulsats eller en form for afgiftslettelse .

23 . Denne argumentation er ikke overbevisende . Erhvervsvirksomheder kan ikke betragtes som endelige forbrugere . Paa grund af nulsatsen for levering af elektricitet til industrien vil den endelige forbruger ganske vist i givet fald ikke blive belastet med moms for den elektricitet, der medgaar til fremstilling af endelige produkter, som er omfattet af den normale momssats . Helt bortset fra, at det er vanskeligt at se, hvilke sociale hensyn der tilgodeses med denne nulsats, maa det imidlertid konstateres, at fordelene her forekommer for indirekte og fjerntliggende . Kommissionen kan maaske have ret i, at det maa vaere tilladt at anvende en nulsats, ogsaa selv om den har den bivirkning, at den er til fordel for en kategori af goder eller brugere, som principielt ikke har krav herpaa, men dette kan ikke vaere tilfaeldet, naar der er tale om levering af elektricitet til hele industrien i en medlemsstat . Det kan heller ikke vaere umuligt at sonde mellem de forskellige kategorier af brugere af samme produkt og anvende forskellige momssatser, alt efter hvilken kategori brugerne maa henregnes til . Jeg finder saaledes ikke, at betingelserne for at anvende artikel 28, stk . 2, er opfyldt i det foreliggende tilfaelde . Da den irske regering subsidaert har anfoert, at nulsatsen for al levering af elektricitet kan stoettes paa artikel 27, skal jeg i det foelgende gennemgaa denne artikel .

III - Sjette direktivs artikel 27

24 . Det skal foerst naevnes, at artikel 27, som findes i et afsnit af direktivet med overskriften "Forenklet procedure" er en permanent bestemmelse, hvorefter der ikke synes at kunne gives afgiftsfritagelser . Dels findes der nemlig i artiklerne 13-16 en faelles og udtoemmende liste over de permanente afgiftsfritagelser, dels bestemmes det udtrykkeligt i artikel 27, stk . 1, 2 . punktum, at forenklingerne af afgiftsopkraevningen ikke eller "kun i ubetydelig grad ((maa)) paavirke stoerrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug" (20). Omend denne sidste betingelse ikke synes at gaelde foranstaltninger, som traeffes for at undgaa afgiftsunddragelser, skal jeg bemaerke, at den irske regering ogsaa har fremhaevet, at de omtvistede foranstaltninger tager sigte paa at forenkle afgiftsopkraevningen . Det kan foelgelig ikke antages, at en permanent foranstaltning, som ikke goer det muligt at indfoere en permanent afgiftsfritagelse, kan danne grundlag for et princip om midlertidig fritagelse . Dette synes at udelukke, at der kan anvendes en nulsats for levering af elektricitet til erhvervsformaal, naar dette resulterer i, at momsen paa saadanne leverancer ikke indgaar i prisen ved den endelige forbrugers erhvervelse af det faerdige produkt .

25 . Hertil kommer, at bestemmelserne i artikel 28 om de midlertidige undtagelsesforanstaltninger er udtoemmende . Det ville derfor vaere i strid med artikel 28 at indfoere en midlertidig afgiftsfritagelse, som ikke er fastsat i artiklen, ved urigtigt at paaberaabe sig artikel 27 . Efter min opfattelse giver artikel 27 saaledes ikke grundlag for at anvende en nulsats for levering af elektricitet til industrien . Lad mig desuden tilfoeje, at hvis Domstolen antager, at raa - og hjaelpestofferne i landbruget ikke opfylder betingelserne i artikel 28, stk . 2, boer den - paa grund af bestemmelsens udtoemmende karakter - statuere, at de heller ikke kan henfoeres under artikel 27, idet det boer tages i betragtning, at en nulsats bevirker, at enhver afgift paa forbrug af egne produkter bortfalder .

26 . Jeg skal herefter foreslaa, at det statueres, at Irland har undladt at opfylde sine forpligtelser i medfoer af EOEf-Traktaten samt artikel 28, stk . 2, i Raadets sjette direktiv 77/388 af 17 . maj 1977 ved at anvende en nulsats for levering af elektricitet til andre end endelige forbrugere, og at sagsoegte i oevrigt frifindes . Som foelge af det sidstnaevnte led i mit forslag, skal jeg ogsaa foreslaa, at hver part paalaegges at baere sine omkostninger .

(*) Oversat fra fransk .

- (1) "Det fælles merværdiafgiftssystem : ensartet beregningsgrundlag", EFT L 145 af 13.6.1977, s . 1 .
- (2) Sagen angaar dels visse raa - og hjælpestoffer, som benyttes til fremstilling af landbrugsprodukter (foder, bortset fra foder til hunde og katte mv ., visse former for goedning i pakninger paa ikke under 10 kg, medicin til dyr bestemt til oral brug, bortset fra medicin til hunde og katte mv ., frø og lignende til fremstilling af levnedsmidler), dels levering af elektricitet til andre end endelige forbrugere .
- (3) Med senere ændringer, senest ved Finance Act 1985 .
- (4) Direktiv 67/228 - "Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse", EFT 1967, s . 14 (herefter benævnt "andet direktiv ").
- (5) Raadets første direktiv 67/227 af 11 . april 1967 "om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter", EFT 1967, s . 12, samt det allerede omtalte andet direktiv .
- (6) Første direktiv, ottende betragtning .
- (7) Artikel 2, stk . 1, i første direktiv .
- (8) Ved tredje, fjerde og femte direktiv blev indførelsen af Det fælles merværdiafgiftssystem blot udsat .
- (9) Sjette direktiv, anden betragtning (min fremhævelse).
- (10) Sjette direktiv, ellefte betragtning .
- (11) Sjette direktiv, nittende og sidste betragtning (min fremhævelse).
- (12) Jfr . fodnote 2 .
- (13) EFT C 250 af 18.9.1987, s . 2 .
- (14) Sag 7/68, dom af 10 . december 1968, org . ref . REC . s . 625 .
- (15) Sag 13/83, dom af 22 . maj 1985, Sml . s . 15563 .
- (16) Forslag til afgørelse fra generaladvokat Lenz af 7 . februar 1985, 13/83, Sml . s . 1515 .
- (17) Regina mod Henn og Darby, dom af 14 . december 1979, Sml . s . 3795 .
- (18) Statssekretæren, Det Nederlandske Finansministerium mod Hong-Kong Trade Development Council, dom af 1 . april 1982, Sml . s . 1277, præmis 9 .
- (19) EFT C 226 af 28.8.1984, s . 2 .
- (20) Min fremhævelse .