

61990C0035

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Tesauro fremsat den 7. maj 1991. - KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER MOD KONGERIGET SPANIEN. - MOMS - DIREKTIV 77/388/EOEF - NATIONAL LOVGIVNING OPFYLDER IKKE DIREKTIVETS KRAV. - SAG C-35/90.

Samling af Afgørelser 1991 side I-05073

Generaladvokatens forslag til afgørelse

++++

Hr. præsident,

De herrer dommere,

1. Der er i naervaerende sag nedlagt paastand om, at det fastslaas, at Kongeriget Spanien har overtraadt artikel 2, stk. 1, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaerdiavgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter benaevnt "direktivet") og saaledes har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til Traktaten ved at indroemme fritagelse for mervaerdiavgift ved levering af tjenesteydelser, som - eventuelt mod betaling af ophavsretsafgifter - foretages af billedhuggere, forfattere, litteraere medarbejdere, grafikere og fotografer ved aviser og tidsskrifter, komponister, forfattere af teaterstykker og forfattere, som udarbejder og bearbejder manuskripter, handling og drejeboeger til audiovisuelle vaerker.

2. Jeg skal indledningsvis kort redegøere for visse af sagens faktiske omstaendigheder, som er af betydning for argumentationen i mit forslag til afgørelse, idet jeg i oevrigt henviser til retsmoderappen.

I henhold til § 7, stk. 2, i den spanske lov nr. 30 af 2. august 1985, hvorved mervaerdiavgiftsordningen blev indfoert, skulle de naevnte tjenesteydelser paalaegges moms med en reduceret sats paa 6%.

To aar senere blev der imidlertid vedtaget en lov om intellektuel ejendomsret (lov nr. 22 af 11.11.1987), hvorefter de samme tjenesteydelser var fritaget for moms.

Det er denne fritagelse - der efter Kommissionens opfattelse er i strid med det i direktivets artikel 2, stk. 1, opstillede princip om en generel afgift - som er genstanden for naervaerende sag.

3. Den spanske regering har anført, at den paagældende fritagelse er berettiget i henhold til undtagelsesbestemmelsen i direktivets artikel 28, stk. 3, litra b).

Denne bestemmelse fastslår, at medlemsstaterne i overgangsperioden (som skulle være udlobet den 1. januar 1983, men siden er blevet forlænget) "fortsat [kan] fritage de transaktioner, der er opregnet i bilag F, på de i medlemsstaten gældende betingelser". Blandt de tjenesteydelser, som i henhold til bilag F kan fritages, er netop tjenesteydelser, der præsteres af "forfattere, kunstnere, herunder udoevende kunstnere".

Efter den spanske regerings opfattelse giver bestemmelsen alle medlemsstaterne, herunder de medlemsstater, som er tiltrådt Fællesskabet senere, mulighed for i den i artikel 28, stk. 4, omhandlede overgangsperiode at opretholde de fritagelser, som var gældende på tidspunktet for ivaerksættelsen af sjette direktiv.

Eftersom der i henhold til den spanske ordning, der var gældende forud for momsordningen, ikke var afgiftspligt for de tjenesteydelser, som er genstand for nærværende sag, er Spanien ifølge den spanske regering berettiget til at anvende en overgangsordning med afgiftsfritagelse for de paagældende tjenesteydelser i overensstemmelse med artikel 28.

4. Kommissionen har afvist dette synspunkt, idet den har fremført to argumenter herfor. For det første finder Kommissionen, at da artikel 28, stk. 3, har karakter af en undtagelsesbestemmelse, kan den i mangel af en særlig bestemmelse i tiltrædelsesakten ikke finde anvendelse på en medlemsstat, som er tiltrådt Fællesskabet senere. Dette bekræftes ifølge Kommissionen modsætningsvis af den omstændighed, at det for Portugals vedkommende er udtrykkelig nævnt i tiltrædelsesakten, at der er mulighed for at fritage visse af de i artikel 28, stk. 3, litra b), omhandlede transaktioner for moms. Derimod indeholder akten om Spaniens tiltrædelse ikke nogen henvisning til den paagældende bestemmelse, hvorfor det må betragtes som udelukket, at Spanien kan påberåbe sig artikel 28, stk. 3, litra b), som grundlag for de omtvistede fritagelser.

For det andet har Kommissionen anført, at selv om det måtte lægges til grund, at Spanien kan påberåbe sig den omhandlede undtagelsesbestemmelse, ligger den fritagelse, som er genstand for nærværende sag, under alle omstændigheder uden for bestemmelsens anvendelsesområde og kan således på ingen måde begrundes i den paagældende bestemmelse. Ifølge Kommissionen giver bestemmelsen efter sin klare ordlyd udelukkende mulighed for "fortsat (at) fritage" bestemte transaktioner. Den giver altså udelukkende mulighed for at opretholde en fritagelsesordning, som allerede var gældende, men indebærer et forbud mod at indføre en fritagelsesordning, naar der én gang har været tale om momspligt for bestemte tjenesteydelser. I det konkrete tilfælde står det fast, at de omhandlede former for virksomhed i overensstemmelse med sjette direktiv var afgiftspligtige i Spanien i henhold til den almindelige momsordning i lov nr. 30 af 2. august 1985 indtil ikrafttrædelsen af lov nr. 22 af 11. november 1987, dvs. i mere end to år. Fritagelsen i henhold til 1987-loven udgør således klart en ny fritagelse, som absolut ikke er berettiget i henhold til artikel 28, stk. 3, litra b).

5. Lad mig straks slå fast, at det efter min opfattelse er det sidste af Kommissionens to argumenter, der er afgørende.

Bestemmelsens ordlyd er særdeles klar. Den giver udelukkende mulighed for fortsat at fritage bestemte transaktioner "på de i medlemsstaten gældende betingelser". Bestemmelsen giver derimod ikke mulighed for uden videre at fritage en hvilken som helst transaktion, som ikke var afgiftspligtig forud for direktivets ikrafttræden. Med andre ord kan en medlemsstat, der - som Spanien i det foreliggende tilfælde - i forbindelse med gennemførelsen af direktivet har indført momspligt for bestemte former for virksomhed, ikke efterfølgende påberåbe sig artikel 28, stk. 3, litra b), som grundlag for at indføre en moms-fritagelse for de samme former for virksomhed

ved ikke at anvende den fælles afgiftsordning herpaa. At give medlemsstaterne en saadan mulighed ville ud over at være helt uberettiget ud fra den omhandlede bestemmelses klare ordlyd være i strid med de principper om afgiftens generelle og neutrale karakter, som danner grundlag for direktivet og, som det med rette er anført af Kommissionen, er noeglen til fortolkningen af de regler, der har karakter af undtagelsesbestemmelser.

Denne fortolkning ligger efter min opfattelse i øvrigt helt paa linje med Domstolens dom af 8. juli 1986 (sag 73/85, Kerrutt, Sml. s. 2219), hvor det blev fastslaaet, at den omhandlede bestemmelse "efter sin ordlyd [er] til hinder for indførelsen af nye afgiftsfritagelser eller udvidelse af gældende fritagelsers omfang efter direktivets ikrafttrædelse".

6. Paa baggrund af det saaledes anførte mener jeg, at der kan gives Kommissionen medhold i sagen, uden at det er nødvendigt at foretage en nærmere undersøgelse af det andet af Kommissionen fremførte argument, nemlig at den tiltrædende stat i mangel af relevante bestemmelser herom i tiltrædelsesakten ikke kan paaberaabe sig artikel 28, stk. 3, litra b). Argumentet forekommer i øvrigt ikke overbevisende, da den tiltrædende stat i mangel af særlige begrænsninger eller undtagelser indtræder i samtlige rettigheder og forpligtelser i henhold til gældende fællesskabsret, hvilket i relation til sjette direktiv nødvendigvis ogsaa indbefatter bestemmelserne i artikel 28.

7. Jeg foreslaar herefter Domstolen at give Kommissionen medhold i sagen og tilpligte sagsoegte at betale sagens omkostninger.

(*) Originalsprog: italiensk.