FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT GEORGES COSMAS

fremsat den 11. maj 2000 *

I — Indledning

1. I denne sag anmoder Tribunal de première instance de Liège (Belgien) Domstolen om at besvare nogle præjudicielle spørgsmål vedrørende fritagelsen for merværdiafgift (herefter »moms«), som gælder for virksomheder, der driver international lufttransport af personer, og om den manglende afgiftsfritagelse for bustransport. Disse spørgsmål drejer sig nærmere bestemt om, i hvilket omfang beskatningen af disse sidstnævnte virksomheder er i strid med principperne om ligebehandling og forbud mod forskelsbehandling, og i hvilket omfang afgiftsfritagelsen for luftfartsselskaber udgør en statsstøtte, der ydes disse, og som er forbudt efter EF-traktatens artikel 92 (efter ændring nu artikel 87 EF).

II — De relevante retsregler

A — *De relevante fællesskabsbestemmelser*

2. Ifølge sjette direktiv 77/388/EØF [1] (herefter »sjette direktiv«) opkræves der »med henblik på at opnå en konkurrencemæssig neutral beskatning« moms ved enhver afgiftspligtig transaktion, der ikke er omfattet af en afgiftsfritagelse i medfør af en anden undtagelsesbestemmelse i det samme direktiv [2]. Ifølge sjette direktivs artikel 2, nr. 1, pålægges der moms ved levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab. De fastsatte momsfritagelser (sjette direktivs artikel 13 ff.) er undtagelser fra dette almindelige princip [3]. Principperne om afgiftens generelle karakter og neutralitet, der ligger til grund for sjette direktiv, udgør selve nøglen til fortolkning af undtagelsesbestemmelserne [4].

3. I afsnit XVI fastsætter sjette direktivs artikel 28 visse overgangsbestemmelser, hvorved det tillades medlemsstaterne at opretholde visse fritagelser med det endelige mål for øje, at de skal afskaffes. Det bestemmes således i artikel 28, stk. 3, litra

* Originalsprog: græsk.

1 — Rådets direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

2 — Jf. dom af 8.7.1986, sag 73/85, Kerrutt, Sml. s. 2219, præmis 14 og 17.

3 — Som fravigelser af det almindelige princip skal disse undtagelser fortolkes snævert: jf. navnlig dom af 5.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiele Acties, Sml. s. 1737, præmis 13, og af 11.8.1995, sag C-453/93, Bulthuis-Griffioen, Sml. I, s. 2341, præmis 19.

4 — Jf. punkt 5 i forslag til afgørelse fra generaladvokat Tesauro i forbindelse med dom af 17.10.1991, sag C-35/90, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 5073.

b), at medlemsstaterne[5] i den i stk. 4 omhandlede overgangsperiode »fortsat [kan] fritage de transaktioner, der er opregnet i bilag F, på de i medlemsstaten gældende betingelser«. Med andre ord kan en ordning fra tiden før sjette direktiv med hjemmel i denne bestemmelse opretholdes, hvis medlemsstaterne ønsker det[6].

4. Sjette direktivs artikel 28, stk. 4, lyder: »Overgangsperioden er indledningsvis fastsat til fem år fra den 1. januar 1978. Senest seks måneder inden udløbet af denne periode og siden hen efter behov skal Rådet på grundlag af en beretning fra Kommissionen tage de i stk. 3 nævnte undtagelsesbestemmelser op til fornyet overvejelse og med enstemmighed på forslag af Kommissionen træffe afgørelse om en eventuel ophævelse af visse af disse undtagelser eller af dem alle.«

5. Endvidere nævner sjette direktivs bilag F — som ifølge overskriften indeholder en liste over transaktioner omhandlet i artikel 28, stk. 3, litra b) — i punkt 17 »befordring af personer« og anfører: »transport af goder, såsom bagage og motorkøretøjer, der medføres af rejsende, eller tjenesteydelser i forbindelse med personbefordring, fritages kun for afgift i det omfang, befordringen af disse personer er afgiftsfri«[7].

B — *De relevante nationale bestemmelser*

6. I Belgien er bestemmelserne i sjette direktiv gennemført i den nationale ret ved lov om merværdiafgift (herefter »momsloven«).

7. Artikel 1, nr. 1, i kongelig anordning nr. 20 af 20. juli 1970 om fastsættelse af satserne for merværdiafgiften og om fastlæggelsen af disse satser for de forskellige goder og tjenesteydelser bestemmer, at momsen opkræves med en sats på 6% for de goder og tjenesteydelser, der er angivet i tabel A i bilaget til denne anordning.

5 — Sjette direktivs artikel 28 er adskillige gange blevet fortolket af Domstolen. Denne har klart fastslået, at udløbet af den i artikel 28, stk. 4, fastsatte frist, ikke i sig selv medførte, at adgangen til at opretholde de gældende fritagelser faldt bort; jf. f.eks. den i fodnote 4 nævnte dom i sagen Kommissionen mod Spanien, præmis 9, dom af 27.10.1992, sag C-74/91, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 5437, præmis 3, og af 23.5.1996, sag C-331/94, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 2675, præmis 14.

6 — Jf. dom af 11.11.1997, sag C-408/95, Eurotunnel m.fl., Sml. I, s. 6315, præmis 57.

7 — Den 5.11.1992 forelagde Kommissionen Rådet et forslag til direktiv om ændring af momsordningen for personbefordring (KOM(92) 416 endelig udg., EFT C 307, s. 11), der ikke blev vedtaget, og som til slut blev trukket tilbage, idet forslaget, eftersom Rådet ikke havde udtalt sig, ikke mere var aktuelt, således som Kommissionen selv anførte (EFT C 2 af 4.1.1997, s. 2).

8. I tabel A, afsnit XXV, der har overskriften »Transport«, nævnes:

»Befordring af personer samt transport af ikke-indregistreret bagage og af dyr, der medføres af rejsende.«

9. Artikel 41, stk. 1, nr. 1, i momsloven fastsætter momsfritagelse for transport af personer ad søvejen; international lufttransport af personer; transport af bagage og motorkøretøjer, der medføres af rejsende i forbindelse med de transportformer, der omhandles i nr. 1.

III — Faktiske omstændigheder

10. Aktieselskabet Idéal tourisme (herefter »Idéal tourisme«), der er sagsøger i hovedsagen og har hjemsted i Liège, er et selskab, der udfører international bustransport.

11. I en skrivelse af 11. juli 1997 til de belgiske skatte- og afgiftsmyndigheder angav Idéal tourisme i forbindelse med selskabets (månedlige) momsanmeldelse vedrørende virksomheden i juni 1997, at der efter selskabets opfattelse gjaldt en sats på 0% for de strækninger, der var tilbagelagt i Belgien i forbindelse med den internationale bustransport, det havde udført.

12. I denne skrivelse anfører Idéal tourisme, at den belgiske lovgivning — hvorefter den strækning, der tilbagelægges i Belgien i forbindelse med bustransport, pålægges moms med en sats på 6% [8], hvorimod lufttransport af personer er fritaget for moms — i momsretlig henseende fører til en forskelsbehandling, der er i strid med det almindelige lighedsprincip, til skade for ejerne af turistbusser i forhold til luftfartsselskaberne. Idéal tourisme gør endvidere gældende, at momsordningen, der begunstiger sektoren for lufttransport af personer, udgør en statsstøtte, der er uforenelig med fællesmarkedet i henhold til EF-traktatens artikel 92 ff.

13. Den 10. oktober 1997 tilsendte momskontrolkontoret i Liège Idéal tourisme en momsopgørelse, hvori selskabet blev afkrævet et beløb på 554 845 BEF i moms og 55 000 BEF i bøde.

14. Ved skrivelse af 27. oktober 1997 gav Idéal tourisme momskontrolkontoret tilla-

8 — Den del af strækningen, der tilbagelægges i de andre lande i Den Europæiske Union, pålægges moms med den sats, der gælder i det pågældende land.

delse til at opkræve beløbene ved debitering af selskabets løbende momskonto, hvorved det imidlertid gav udtryk for, at det var uenig i denne opgørelse og anmodede kontoret om at tilbagebetale selskabet de opkrævede beløb.

15. Da afgiftsmyndighederne ikke foretog den krævede tilbagebetaling, anlagde Idéal tourisme den 16. januar 1998 sag til prøvelse af dette afslag.

16. Den 26. januar 1998 meddelte momskontrolkontoret Idéal tourisme, at de omtvistede beløb var blevet tilbagebetalt til selskabet.

17. Den 18. februar 1998 blev der givet Idéal tourisme betalingspålæg vedrørende de samme beløb.

18. Den 22. april 1998 anlagde Idéal tourisme sag til prøvelse af betalingspålægget med støtte i de samme argumenter som i forbindelse med tilbagebetalingssøgsmålet, der blev anlagt i januar 1998.

19. Til støtte for påstanden har Idéal tourisme gjort to fællesskabsretlige argumenter gældende, nemlig at ligebehandlingsprincippet er tilsidesat, og at EF-traktatens bestemmelser om statsstøtte er overtrådt.

IV — De præjudicielle spørgsmål

20. For at kunne afgøre den sag, der verserer for den, har den nationale ret forelagt Domstolen følgende to præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan medlemsstaterne efter Rådets direktiv 77/388/EØF, navnlig artikel 12, stk. 3, og artikel 28, stk. 3, litra b), til skade for virksomheder, der udfører bustransport, indføre en forskelsbehandling, der strider mod ligebehandlingsprincippet og forbuddet mod forskelsbehandling i fællesskabsretten?

2) Kan en ordning med hensyn til moms, der er til fordel for en bestemt erhvervsgren som den i den foreliggende sag omhandlede, være statsstøtte

i Rom-traktatens artikel 92's forstand, selv om den ikke kun beskytter det indenlandske erhverv?«

V — Besvarelse af de præjudicielle spørgsmål

A — *Formaliteten vedrørende de præjudicielle spørgsmål*

21. Den belgiske regering har udtrykt tvivl med hensyn til, om sagen er en reel retstvist. De spørgsmål, som Idéal tourisme har foreslået den nationale ret at stille, har nemlig, selv om de ikke er rent hypotetiske, dog det ene formål at opnå et resultat, som endnu ikke har kunnet nås af lovgivningsvejen [9].

22. Idéal tourisme har understreget, at tvisten i hovedsagen ikke på noget punkt er kunstig. Det er nemlig klart, at parterne er uenige på en række vigtige punkter, og det fremgår klart af sagen, at Idéal tourisme ikke har indgået en aftale med den belgiske stat med henblik på at forelægge Domstolen et præjudicielt spørgsmål.

23. Den nationale ret har endelig anført, at Idéal tourisme's synspunkt kan forsvares, og at selskabet ikke kan mistænkes for helt og holdent at have opfundet denne tvist med henblik på at kunne forelægge forskellige spørgsmål for Domstolen, samt at det er den nationale ret, der afgør, om sådanne spørgsmål er hensigtsmæssige, og hvordan de skal formuleres.

24. Som det klart fremgår af forelæggelseskendelsen, tilsigter Idéal tourisme med sogsmålet at opnå tilbagebetaling af det momsbeløb, selskabet har betalt, og dermed at selskabet selv fritages for moms.

25. Vedrørende det første præjudicielle spørgsmål mener jeg, at der kan gives den nationale ret visse bidrag til fortolkningen af fællesskabsretten, når henses til samtlige de oplysninger, den har fremlagt, og navnlig til forelæggelseskendelsens præmisser [10]. En besvarelse af de stillede fortolknings-

9 — Den belgiske regering har endvidere rejst det spørgsmål, om Domstolen i forbindelse med en præjudiciel anmodning, som er stærkt præget af de faktiske og retlige omstændigheder, der er baggrunden for tvisten i hovedsagen, kan tage stilling til et spørgsmål om fortolkningen af visse fællesskabsretlige bestemmelser med den konsekvens, at fællesskabslovgivers kompetence til at lovgive på dette område begrænses eller ligefrem udelukkes.

10 — Jf. bl.a. dom af 20.3.1986, sag 35/85, Tissier, Sml. s. 1207, præmis 9, og af 1.4.1993, sag C-250/91, Hewlett Packard France, Sml. I, s. 1819, præmis 9.

spørgsmål er en objektiv nødvendighed for afgørelsen af den retstvist, der er indbragt for den nationale ret [11].

26. Under hensyn til genstanden for den retstvist, der foreligger for den nationale ret, anser jeg det derimod ikke for hensigtsmæssigt at besvare det andet spørgsmål, eftersom Idéal tourisme med sagsanlægget søger at opnå tilbagebetaling af betalte momsbeløb og ikke, at det pålægges de belgiske skatte- og afgiftsmyndigheder at ophøre med at yde støtte i form af momsfritagelser til lufttransportselskaber, eller at det pålægges de begunstigede lufttransportselskaber at godtgøre statskassen den omtvistede støtte, der er ydet i strid med EF-traktatens artikel 93, stk. 3 (nu artikel 88, stk. 3, EF), i hvilket tilfælde det ville være berettiget at stille dette spørgsmål, og en besvarelse fra Domstolen ville være relevant for afgørelsen af tvisten i hovedsagen [12]. Dette er den konklusion, jeg når til, uden at det er nødvendigt for mig at tage stilling til, om momsfritagelsen for luftfartsselskaber kan betegnes som statsstøtte, hvilket jeg af den netop nævnte grund ikke behøver at undersøge.

27. Det følger heraf, at Domstolen ved at besvare den nationale rets andet spørgsmål ville foretage en klar ændring af sin retspraksis, idet den dermed ville erklære præjudicielle spørgsmål for egnet til besvarelse — og ville besvare dem — selv om disse spørgsmål er uden forbindelse med afgørelsen af en verserende sag, således som jeg har anført ovenfor, og er forelagt *i anledning* af en sådan (verserende) sag og vedrører et spørgsmål, der er mere eller mindre omtvistet i litteraturen eller i praksis, uden at løsningen heraf under nogen omstændigheder bidrager til afgørelsen af den verserende sag.

11 — Domstolen har faktisk i en række sager (jf. navnlig dom af 16.12.1981, sag 244/80, Foglia, Sml. s. 3045, præmis 18-21) understreget, at EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) ikke tillægger Domstolen den opgave at udøve responderende virksomhed vedrørende generelle eller hypotetiske spørgsmål, men at bidrage til justitsforvaltningen i medlemsstaterne. På grundlag af sagens (faktiske og retlige) omstændigheder og en undersøgelse af de spørgsmål, der foreligger for den nationale ret i forbindelse med tvisten i hovedsagen, undersøger Domstolen således, om der foreligger et reelt behov for fortolkning af bestemmelser i fællesskabsretten, og om den ønskede fortolkning er relevant for afgørelsen af tvisten, der er indbragt for den nationale ret, eller om de nævnte spørgsmål er rejst under en sag, som parterne har skabt med henblik på at formå Domstolen til at tage stilling til nærmere bestemte problemer i fællesskabsretten, og som ikke er udtryk for et objektivt behov i forbindelse med løsningen af en retstvist (jf. Foglia-dommen, præmis 18, dom af 8.11.1990, sag C-231/89, Gmurzynska-Bscher, Sml. I, s. 4003, præmis 23, og af 9.3.2000, sag C-437/97, EKW og Wein & Co., Sml. I, s. 1157, præmis 52). Det er kun i rene undtagelsestilfælde, at Domstolen har benyttet muligheden for at afvise at give et svar, såfremt det var åbenbart, at den fællesskabsretlige bestemmelse, som den blev anmodet om at fortolke, eller hvis gyldighed den blev anmodet om at efterprøve, savnede enhver forbindelse med hovedsagens genstand (jf. navnlig dom af 16.6.1981, sag 126/80, Salonia, Sml. s. 1563, præmis 6, og af 11.7.1991, sag C-368/89, Crispoltoni, Sml. I, s. 3695, præmis 11).

12 — Jeg minder om, at Domstolen i dommen i sagen EKW og Wein & Co., ovenfor fodnote 11, præmis 53, fandt det ufornødent at besvare spørgsmålet om, hvorvidt fritagelsen for betaling af afgiften på drikkevarer i forbindelse med salg af vin direkte på produktionsstedet udgør en statsstøtte, der er uforenelig med fællesskabsretten. I dommen fastslog Domstolen således, at det forelagte spørgsmål ikke var relevant for afgørelsen af hovedsagerne, som vedrørte en forpligtelse for visse selskaber til at betale afgiften på drikkevarer for levering mod vederlag af drikkevarer og konsumis, og ikke spørgsmålet om, hvorvidt fritagelsen for betaling af en sådan afgift for salg af vin direkte på produktionsstedet var en statsstøtte, som er uforenelig med traktaten.

B — *Det første spørgsmål*

28. Med det første spørgsmål ønsker den nationale ret fastslået, om sjette direktiv, og navnlig direktivets artikel 28, stk. 3, litra b), tillader medlemsstaterne at indføre en forskelsbehandling til skade for virksomheder, der udfører bustransport, og om denne forskelsbehandling er i strid ligebehandlingsprincippet og forbuddet mod forskelsbehandling, der udgør en integrerende del af fællesskabsretten.

29. Det fremgår af oplysningerne i hovedsagen, at besvarelsen af dette spørgsmål alene ville bidrage til afgørelsen i hovedsagen, for så vidt som der ville foreligge en afgørelse af spørgsmålet om, om afgiftsfritagelsen kan udstrækkes til bustransportvirksomheder. Efter min mening følger løsningen af dette spørgsmål imidlertid af fortolkningen af sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), uden at det er nødvendigt at undersøge det af den nationale ret stillede spørgsmål.

30. Ordlyden af sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), er klar. I medfør af denne bestemmelse kan medlemsstaterne fortsat på de sammen betingelser anvende de momsfritagelser, der var fastsat i deres lovgivning før ikrafttrædelsen af sjette direktiv, men de kan ikke indføre en ny fritagelsesordning [13]. Dette gælder imidlertid kun, såfremt de to kumulative betingelser, som er afgørende for, om en national lovgivning er forenelig med sjette direktiv, er opfyldt: Den omtvistede lovgivning skal være ældre, og den skal opretholdes med det indhold, den havde ved ikrafttrædelsen af sjette direktiv, dvs. at denne lovgivning ikke må ændres på en måde, der er uforenelig med den undtagelse, der er indført ved artikel 28, stk. 3. Det er således ikke muligt at udvide de fritagelser, der var gældende, da sjette direktiv trådte i kraft, og heller ikke at indføre nye fritagelser efter ikrafttrædelsen af dette direktiv [14], ligesom det ikke er muligt at genindføre fritagelser, der var gældende, før visse tjenesteydelser blev gjort momspligtige i medfør af sjette direktiv [15].

31. Endvidere er bestemmelserne i sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), sam-

13 — Jf. Kerrutt-dommen, ovenfor fodnote 2, præmis 17, og punkt 4 i generaladvokat Tesauro's forslag til afgørelse i sagen Kommissionen mod Spanien, ovenfor fodnote 4. Domstolen har i øvrigt anerkendt, at medlemsstaternes tilladelse til at opretholde deres gældende lovgivning om udelukkelse af retten til fradrag af momsen i medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, gælder, indtil Rådet fastsætter de i denne artikel omhandlede bestemmelser; jf. navnlig dom af 5.10.1999, sag C-305/97, Royscot m.fl., Sml. I, s. 6671, præmis 29 og 30, og af 18.6.1998, sag C-43/96, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 3903, præmis 16-19, såvel som punkt 20 og 21 i forslag til afgørelse fra generaladvokat Jacobs i den sidstnævnte sag, samt punkt 24 ff. i mit forslag til afgørelse i forbindelse med dom af 19.9.2000, forenede sager C-177/99 og C-181/99, Ampafrance og Sanofi Synthelabo, Sml. I, s. 7013.

14 — Jf. navnlig Kerrutt-dommen, ovenfor fodnote 2, præmis 17, samt dom af 29.4.1999, sag C-136/97, Norbury Developments, Sml. I, s. 2491, præmis 19 og 20, hvori Domstolen imidlertid understregede, at denne bestemmelse ikke var til hinder for, at de afgiftsfritagelser, der var gældende på datoen for ikrafttrædelsen af sjette direktiv, begrænses med henblik på den ensartede anvendelse af direktivet (præmis 20), samt dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, ovenfor fodnote 4, præmis 15.

15 — Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Spanien, ovenfor fodnote 4, præmis 6-9, og i sagen Kommissionen mod Tyskland, ovenfor fodnote 5, præmis 15.

menholdt med direktivets bilag F, punkt 17, efter min mening ikke i strid med principperne om ligebehandling og forbud mod forskelsbehandling. Hvis det skulle vise sig, at medlemsstaternes anvendelse eller opretholdelse af visse gældende bestemmelser førte til situationer med forskelsbehandling, ville dette ikke kunne henføres til sjette direktiv, og det ville på ingen måde være muligt at foretage en udvidelse af de gældende afgiftsfritagelser.

32. Under henvisning til det ovenfor anførte er min opfattelse følgende: Såfremt den gældende momsfritagelsesordning for luftfartsselskabernes transport af personer efter ikrafttrædelsen af sjette direktiv var blevet udvidet til bustransportselskaberne, ville denne udvidelse have været i strid med artikel 28, stk. 3, litra b), og der ville herved være skabt fordrejninger til skade for visse medlemsstater [16], som i medfør af denne overgangsbestemmelse har opretholdt deres lovgivning, således som den var gældende ved ikrafttrædelsen af sjette direktiv, og som ikke har udvidet de momsfritagelser, der gjaldt på dette tidspunkt. Denne konsekvens ville i sidste ende være i strid med kravet om ensartet anvendelse af bestemmelserne i sjette direktiv [17] og til skade for målet om at indføre et marked med en sund konkurrence.

33. Sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), giver således under ingen omstændigheder en medlemsstat — her Kongeriget Belgien — hjemmel til efter ikrafttrædelsen af det sjette direktiv at udvide den for luftfartsselskaberne fastsatte afgiftsfritagelse til bustransportselskaberne.

34. Det er herefter ikke nødvendigt for Domstolen at undersøge spørgsmålet om, hvorvidt luftfartsselskaberne bliver begunstiget til skade for bustransportselskaberne, for som jeg har anført ovenfor, ville det svar, som måtte blive givet, under ingen omstændigheder bidrage til afgørelsen af den verserende sag.

16 — Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, ovenfor fodnote 5, præmis 25 og 26.

17 — Jf. Norbury Developments-dommen, ovenfor fodnote 14, præmis 20.

VI — Forslag til afgørelse

35. Under henvisning til det ovenfor anførte foreslår jeg Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål, der er stillet af Tribunal de première instance de Liège, som følger:

»Bestemmelserne i artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med bilag F, punkt 17, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at de ikke efter tillader medlemsstaterne efter direktivets ikrafttrædelse at udvide ordningen med fritagelse for merværdiafgift, der gælder til fordel for visse former for persontransport.«