RETSMØDERAPPORT
i sag C-35/90 *

I — Faktiske omstændigheder og skriftlig forhandling

1. *Retlig baggrund*

1.1. *Relevante fællesskabsbestemmelser*

Rådets 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; herefter benævnt »sjette direktiv«) bestemmer i artikel 2, stk. 1, at merværdiafgift (herefter benævnt »moms«) pålægges levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab. I henhold til artikel 13 om afgiftsfritagelser i indlandet kan medlemsstaterne fritage visse former for virksomhed, som opregnes i bestemmelsen.

Artikel 28 i sjette direktiv, som indeholder nogle overgangsbestemmelser, bestemmer i stk. 3, litra b), at medlemsstaterne »fortsat [kan] fritage de transaktioner, der er opregnet i bilag F, på de i medlemsstaten gældende betingelser«. Bilag F indeholder følgende punkt: »2. Tjenesteydelser præsteret af forfattere, kunstnere herunder udøvende kunstnere...«.

Artikel 28, stk. 4, lyder således:

»4. Overgangsperioden er indledningsvis fastsat til fem år fra den 1. januar 1978. Senest seks måneder inden udløbet af denne periode og sidenhen 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.«

1.2. *Den nationale lovgivning*

Ved lov nr. 30 af 2. august 1985 (Boletin Oficial del Estado español — BOE (Spaniens Officielle Tidende) af 9.8.1985) blev der indført en merværdiafgift. I henhold til lovens § 7, stk. 2, er der momspligt for tjenesteydelser i forbindelse med selvstændig virksomhed inden for et liberalt erhverv, kunst eller håndværk. I henhold til § 28, stk. 27, nr. 3, er visse tjenesteydelser underlagt en reduceret sats på 6%, nemlig:

»Tjenesteydelser, der udføres af forfattere, kunstnere, herunder udøvende kunstnere, instruktører og teknikere, som er fysiske personer, for producenter af film, der vil

* Processprog: spansk.

kunne vises i biografer, samt teaterstykker og musikværker.«

Anvendelsen af den reducerede sats på 6% på de nævnte tjenesteydelser er bekræftet ved kongeligt dekret nr. 2028 af 30. oktober 1985 om godkendelse af bekendtgørelsen om merværdiafgift (BOE af 31.10.1985, jf. § 57, stk. 2, nr. 3).

En senere lov nr. 22 af 11. november 1987 om intellektuel ejendomsret (BOE nr. 275 af 17.11.1987) fastslår følgende i tredje tillægsbestemmelse:

»Fritaget for merværdiafgift er tjenesteydelser, som — eventuelt mod betaling af ophavsretsafgifter — udføres af billedhuggere, forfattere, litterære medarbejdere, grafikere og fotografer ved aviser og tidsskrifter, komponister, forfattere af teaterstykker og forfattere, som udarbejder og bearbejder manuskripter, handling og drejebøger til audiovisuelle værker.«

2. *Den administrative procedure*

Kommissionen fandt afgiftsfritagelsen uforenelig med bestemmelserne i sjette direktiv og opfordrede, jf. EØF-Traktatens artikel 169, ved skrivelse af 11. august 1988 den spanske regering til at fremkomme med sine bemærkninger til spørgsmålet, om den ved lov nr. 22/1987 indførte afgiftsordning var uforenelig med bestemmelserne i sjette direktiv.

Ved skrivelse af 19. oktober 1988 fremkom den spanske regering med en række bemærkninger og oplysninger, som Kommissionen dog ikke anså for fyldestgørende.

Den 21. juni 1989 fremsatte Kommissionen en begrundet udtalelse i henhold til EØF-Traktatens artikel 169, stk. 1. Den anførte i udtalelsen, at den spanske regering havde tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EØF-Traktaten, idet den ikke havde overholdt sjette direktiv, og opfordrede regeringen til at rette sig efter udtalelsen inden for en frist på to måneder.

Ved telex af 2. august 1989 anmodede de spanske myndigheder om, at den fastsatte frist blev forlænget til den 12. oktober 1989.

Da Kommissionen ikke siden har modtaget yderligere meddelelser fra den spanske regering vedrørende sagen, har den besluttet at anlægge nærværende sag.

II — Skriftlig forhandling og parternes påstande

Kommissionens stævning er registreret på Domstolens Justitskontor den 2. februar 1990.

Den skriftlige forhandling er forløbet forskriftsmæssigt. På grundlag af den refererende dommers rapport og efter at have hørt generaladvokaten har Domstolen besluttet at indlede den mundtlige forhandling uden forudgående bevisoptagelse.

Sagsøgeren, *Kommissionen*, har nedlagt følgende påstande:

1) Det fastslås, at Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EØF-Traktaten ved i strid med artikel 2, stk. 1, i Rådets direktiv 77/388/EØF at indrømme fritagelse for merværdiafgift ved levering af tjenesteydelser, som — eventuelt mod betaling af ophavsretsafgifter — foretages af billedhuggere, forfattere, litterære medarbejdere, grafikere og fotografer ved aviser og tidsskrifter, komponister, forfattere af teaterstykker og forfattere, som udarbejder og bearbejder manuskripter, handling og drejebøger til audiovisuelle værker.

2) Sagsøgte tilpligtes at betale sagens omkostninger.

Sagsøgte, *den spanske regering*, har nedlagt følgende påstande:

1) Det fastslås, at Kongeriget Spanien ikke har handlet i strid med artikel 2, stk. 1, i direktiv 77/388, og at det således ikke har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EØF-Traktaten ved at indrømme fritagelse for merværdiafgift ved levering af tjenesteydelser, som — eventuelt mod betaling af ophavsretsafgifter — foretages af billedhuggere, forfattere, litterære medarbejdere, grafikere og fotografer ved aviser og tidsskrifter, komponister, forfattere af teaterstykker og forfattere, som udarbejder og bearbejder manuskripter, handling og drejebøger til audiovisuelle værker.

2) Sagsøgeren tilpligtes at betale sagens omkostninger.

III — Parternes anbringender og argumenter

1. *Kommissionen* har gjort gældende, at afgiftsfritagelsen for de pågældende former for virksomhed er i strid med direktivets artikel 28, stk. 3, litra b). Bestemmelsen giver nemlig de medlemsstater, som på tidspunktet for udstedelsen af direktivet allerede opkrævede moms i overensstemmelse med første og andet direktiv, mulighed for fortsat at fritage visse transaktioner for afgift. Den finder ikke anvendelse på medlemsstater, som er tiltrådt Fællesskabet på et senere tidspunkt, og som forud for tiltrædelsen ikke havde nogen momsordning, således som det er tilfældet med Kongeriget Spanien.

Denne fortolkning bekræftes ifølge Kommissionen af Domstolens dom af 24. maj 1988 (sag 122/87, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 2685).

Kongeriget Spanien ville kun have haft mulighed for at fritage de omhandlede former for virksomhed for afgift, såfremt der i tiltrædelsesakten var medtaget en undtagelsesbestemmelse i stil med den, som gælder for Den Portugisiske Republik, der har fået tilladelse til at fritage ti af de transaktioner, der er opregnet i bilag F.

Kommissionen har tilføjet, at selv om denne fortolkning af artikel 28, stk. 3, litra b), ikke lægges til grund, og bestemmelsen skal fortolkes således, at den gør det muligt for en ny medlemsstat fortsat at fritage de omhandlede former for virksomhed, såfremt der allerede var hjemlet en sådan fritagelse i forbindelse med en afgift som den, der var gældende i Spanien forud for tiltrædelsen

(en kumulativ flerledsafgift), vil den omtvistede fritagelse være retsstridig. Da Kongeriget Spanien efter tiltrædelsen har indført momspligt for de omhandlede former for virksomhed, kan det nemlig ikke efterfølgende fritage dem.

Kommissionen har bemærket, at Kongeriget Spanien med hensyn til andre former for virksomhed (tjenesteydelser fra advokater) havde indført en fritagelsesordning med tilbagebetaling af de i det tidligere omsætningsled erlagte afgifter (nulsats), og at det rettede sig efter Kommissionens begrundede udtalelse, der var baseret på samme argumenter som stævningen i denne sag.

Kommissionen har endvidere anført, at det af Kongeriget Spanien fremførte argument om, at medlemsstaten vil blive udsat for en ulovlig forskelsbehandling, såfremt den omtvistede fritagelse ikke anerkendes, ikke bør tiltrædes. En medlemsstat, der har fået tilladelse til at fritage visse former for virksomhed, kan ikke først indføre afgiftspligt herpå — som Spanien gjorde — og derefter fritage dem for afgift.

Kommissionen har endelig bemærket, at den af den spanske regering omtalte erklæring fra Rådet viser, at dette også er af den opfattelse, at Spanien ikke kan påberåbe sig artikel 28, stk. 3, litra b), til støtte for at fritage de omhandlede former for virksomhed. Der vil i overensstemmelse med betingelserne i artikel 3 i attende direktiv og inden for de heri indeholdte frister blive forelagt forslag for Rådet med henblik på ophævelse af de undtagelser, som fortsat består i henhold til artikel 28, stk. 3. I mellemtiden må Kongeriget Spanien overholde bestemmelserne i sjette direktiv.

Kommissionen har erkendt, at den i udkastet til nittende direktiv havde foreslået, at de omhandlede former for virksomhed skulle fritages, men på baggrund af udtalelserne fra Europa-Parlamentet og Det Økonomiske og Sociale Udvalg blev forslaget ændret med henblik på at gøre disse former for virksomhed momspligtige.

2. *Den spanske regering* har anført, at Kommissionen fortolker artikel 28, stk. 3, litra b), i sjette direktiv indskrænkende. Ifølge bestemmelsen har enhver medlemsstat, som på det tidspunkt, hvor direktivet blev gældende for staten, fritog de pågældende former for virksomhed (det være sig i forbindelse med moms eller en lignende ordning), mulighed for at opretholde undtagelsen i den i artikel 28, stk. 4, omhandlede overgangsperiode.

I Spanien var situationen imidlertid såvel på tidspunktet for udstedelsen af sjette direktiv som umiddelbart før tiltrædelsen den, at den almindelige afgift på virksomheders omsætning (lovbekendtgørelse stadfæstet ved dekret nr. 3314 af 29.12.1966) i medfør af § 34, stk. 12, litra b), ikke skulle svares af erhvervsmæssige tjenesteydelser, der blev udført af fysiske personer, hvis indkomst blev beskattet i henhold til reglerne om skat på indkomst ved personligt arbejde (senere: skat på fysiske personers indkomst), for så vidt angår udbyttet af erhvervsmæssig eller kunstnerisk virksomhed.

Den spanske regering har til støtte for denne fortolkning gjort gældende, at de nyligt tiltrådte medlemsstater står over for de samme tilpasningsvanskeligheder som de hidtidige medlemsstater, der ifølge Kommis-

sionen er de eneste, overgangsbestemmelsen tager sigte på. Kun ved at anvende overgangsordningen generelt kan man ifølge den spanske regering sikre den nødvendige ligestilling af alle medlemsstaterne og undgå fordrejninger og betydelige begunstigelser i konkurrencen mellem de erhvervsdrivende, som skal udøve deres virksomhed på det samme marked.

Det følger af denne fortolkning af artikel 28, stk. 3, litra b), at Kommissionens opfattelse, hvorefter Kongeriget Spaniens eneste mulighed for at fritage de omhandlede former for virksomhed ville have været en undtagelsesbestemmelse i tiltrædelsesakten, ikke kan tiltrædes. Det er herved uden betydning, at Den Portugisiske Republik og — i sin tid — Den Hellenske Republik opnåede en sådan undtagelsesbestemmelse.

Den spanske regering har desuden bemærket, at Rådet i forbindelse med udstedelsen af attende direktiv nåede til enighed om at optage følgende erklæring i mødeprotokollen:

»Rådet er enigt i, at den afgørelse, der omhandles i artikel 3, omfatter foranstaltninger, som er nødvendige for at undgå en situation, der ikke vil være rimelig over for Spanien, navnlig for så vidt angår afgiftpligten for følgende transaktioner:

1. tjenesteydelser præsteret af forfattere«.

(rådsdokument, Bruxelles, den 22.6.1989, dok. 7583/89, FISC 99).

Forslaget til nittende direktiv foreskrev momspligt og momsfritagelse for tjenesteydelser, der udledes af en ophavsret, på linje med bestemmelserne i den nugældende spanske lov. På den anden side er Kommissionen, som det fremgår af et spørgeskema, Kommissionen sendte til medlemsstaterne efter en anmodning fra arbejdsgruppen for finansielle spørgsmål om en grundlæggende undersøgelse vedrørende anvendelsen af momsordningen på intellektuel og kunstnerisk virksomhed, i tvivl om behovet for at opretholde den undtagelsesordning, som i øjeblikket er gældende i en stor del af Fællesskabet (Dok. 2042 GPL / fm/129).

Den spanske regering har på denne baggrund anført, at såfremt Rådet måtte beslutte at opretholde den omhandlede fritagelse generelt (hvilket ikke kan udelukkes), vil det føre til en beslutning, som vil gøre Kommissionens krav aldeles uberettiget, for så vidt som det vil indebære et krav om en ændring af den gældende spanske lovgivning og dernæst om genindførelse af den tidligere lovgivning med de negative konsekvenser, som for enhver stat er forbundet med en overflødig brug af lovgivningsapparatet, ligesom Kommissionens krav ifølge den spanske regering vil give anledning til en åbenbar retsusikkerhed.

J. C. Moitinho de Almeida
Refererende dommer