FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT MARCO DARMON

fremsat den 2. december 1987 *

Høje Domstol.

1. Denne traktatbrudssag mod Irland drejer sig om betingelserne for at anvende artikel 28 i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter [1] (herefter benævnt »direktivet«). Kommissionen gør i det væsentlige gældende, at Irland på 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 »nøje definerede sociale hensyn til fordel for den endelige forbruger«, jfr. henvisningen i sjette direktivs artikel 28, stk. 2, til artikel 17, sidste led, i Rådets andet direktiv af 11. april 1967 [4] (herefter benævnt »artikel 17«).

2. Rådets sjette momsdirektiv er et led i den harmoniseringsproces, der blev indledt i april 1967 med vedtagelsen af de to første direktiver [5] om harmonisering af lovgivningerne om omsætningsafgifter. Ved de to første direktiver blev der således »uden samtidig harmonisering af afgiftssatserne og afgiftsfritagelserne« [6] indført en »generel forbrugsafgift« [7]. Hovedsigtet med sjette direktiv [8], som blev udstedt 10 år senere, var at give Fællesskabet »egne indtægter«, som bl. a. omfatter »indtægter, som hidrører fra merværdiafgiften, og som opnås ved anvendelse af en fælles sats på *et beregningsgrundlag, der fastsættes på samme måde* og efter fællesskabsregler« [9].

3. I direktivets artikler 13-16 opstilles der en række fælles afgiftsfritagelser »med henblik på en sammenlignelig opkrævning af de egne indtægter i samtlige medlemsstater« [10]. I en overgangsperiode giver direktivets artikel 28 desuden medlemsstaterne ret til på visse nærmere 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 stå åben, fordi det var »*uomgængeligt nødvendigt at fastsætte en overgangsperiode*, der gør det muligt *gradvist* at *tilpasse* de nationale lovgivninger *på de pågældende områder*« [11].

* Oversat fra fransk.

1 — »Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag«, EFT L 145 af 13.6.1977, s. 1.

2 — Sagen angår dels visse rå- og hjælpestoffer, som benyttes til fremstilling af landbrugsprodukter (foder, bortset fra foder til hunde og katte mv., visse former for gødning i pakninger på 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 — Rådets 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, ellevte betragtning.

11 — Sjette direktiv, nittende og sidste betragtning (min fremhævelse).

4. Det nulsatssystem, denne sag drejer sig om, blev indført under henvisning til artikel 28, stk. 2, men det er opbygget på en anden måde 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 detailleddet. 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 får afgiften godtgjort af afgiftsmyndighederne. Et nulsatssystem virker derimod på den måde, at der i en national lovgivning er fastsat en teoretisk afgiftssats — en nulsats — for en række goder og tjenesteydelser, således at der rent faktisk ikke opkræves moms, hverken ved leveringen eller i tidligere omsætningsled. Herefter er der naturligvis intet afgiftsbeløb, som skal godtgøres 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 anfægter *selve nulsatssystemet*, som den anser for at svare til det fritagelsessystem, hvorefter afgiften godtgøres. Kommissionen gør derimod gældende, at *anvendelsen* af nulsatserne på de nævnte 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 på Fællesskabets egne indtægter, men den har anført, at den »med henblik på etableringen af det indre marked og afskaffelsen af de afgiftsmæssige grænser mellem landene...« har til hensigt, »som et led i sin generelle politik på skatte- og afgiftsområdet, der går ud på, at alle nulsatser og afgiftsfritagelser (med godtgørelse af erlagt afgift) afskaffes fuldstændigt, 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 på vejen henimod ensartede momssatser«.

6. Efter Kommissionens opfattelse bør man — når det skal afgøres, hvor langt tilbage i omsætningskæden en nulsats kan gælde, hvis den skal være *til fordel for den endelige forbruger* — kun tage de led i betragtning, hvor der er tale om »egentlige rå- og hjælpestoffer« 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 rå- og hjælpestoffer, denne sag angår, ikke er bestemt til den endelige forbruger og kun indirekte kan betragtes som rå- og hjælpestoffer i landbrugsproduktionen. Endelig må det efter Kommissionens opfattelse forholde sig således, at kun den, der erhverver goder eller tjenesteydelser uden at have ret til at få afgiften godtgjort, kan betegnes som endelig forbruger.

7. I sine skriftlige indlæg i sagen har den irske regering ikke gjort indsigelse mod den af Kommissionen fremførte definition af »den endelige forbruger«, men under sagens administrative fase anførte den i en skrivelse af 23. juli 1982, at definitionen var for snæver og »ikke nødvendigvis rigtig«. Regeringen har for det første anført, at det er berettiget at anvende nulsatser, når der — på baggrund af omsætningsforholdene — opstår en fordel for den endelige forbruger, eventuelt også en indirekte fordel, og at der

12 — Jfr. fodnote 2.

for de rå- og hjælpestoffer, der her er tale om, under alle omstændigheder opstår en umiddelbar fordel for de producenter, som forbruger egne produkter. Regeringen har for det andet anført, at den frit kan skønne over, hvilke foranstaltninger der er begrundet i »nøje definerede sociale hensyn«. Desuden vil Domstolens kontrol »meget vanskeligt« kunne gennemføres på dette område. Kommissionen har på sin side ikke bestridt, at Irland har et sådant skøn, men den har anført, at det må tilkomme Domstolen at afgøre, hvad der i EF-retten skal forstås ved »nøje definerede sociale hensyn«, og at fastslå, om nationale foranstaltninger er i overensstemmelse hermed.

8. Til støtte for sin frifindelsespåstand har Irland principalt påberåbt sig sjette direktivs artikel 27, stk. 5, (herefter benævnt »artikel 27«), hvorefter medlemsstaterne kan opretholde særlige undtagelsesforanstaltninger »for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse«, jfr. henvisningen til artiklens stk. 1, på betingelse af, at foranstaltningerne er anmeldt for Kommissionen inden den 1. januar 1978. Irland gør gældende, at der i henhold til denne bestemmelse kan anvendes nulsatser for landbrugets rå- og hjælpestoffer og — subsidiært — levering af elektricitet. Heroverfor har Kommissionen anført, at artikel 27, og artikel 28, stk. 2 — på baggrund af bestemmelsernes materielle anvendelsesområde — 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 anført, at Kommissionen ved at benytte traktatbrudsproceduren i virkeligheden søger at omgå bestemmelserne i artikel 28, hvorefter Rådet med enstemmighed træffer afgørelse om at afskaffe de i artiklen nævnte afgiftsfritagelser. Irland har henvist til Kommissionens udtalelser om, at det irske nulsats-system »forhindrer... ethvert fremskridt henimod en mere vidtgående 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 Rådet om en gradvis afskaffelse. I denne sammenhæng bør det nævnes, at et sådant forslag er blevet fremsat, mens sagen har været under behandling [13].

10. Lad mig straks sige, at disse indsigelser vedrørende Kommissionens eventuelle bevæggrunde ikke forekommer at være relevante for den opgave, Domstolen skal løse. Det er næppe nødvendigt at minde om, at Kommissionen — som Traktaternes vogter — har et fuldstændig frit skøn med hensyn til anlæg af traktatbrudssager, og at det »tilkommer... Kommissionen at vælge tidspunktet for indbringelsen af en sag for Domstolen« [14]. Desuden har Domstolen netop til opgave at afgøre, om en medlemsstat har undladt at opfylde sine forpligtelser i henhold til *gældende ret*, jfr. at Domstolen i sagen Parlamentet mod Rådet — hvor Rådet gjorde gældende, at Parlamentet benyttede passivitetssøgsmålet til at forfølge politiske formål — udtalte:

»Man kan ikke for en af... [fællesskabsinstitutionerne] begrænse udøvelsen af denne ret [til at anlægge et passivitetssøgsmål] uden at skade dens institutionelle stilling, som Traktaten... har villet indføre« [15].

13 — EFT C 250 af 18.9.1987, s. 2.

14 — Sag 7/68, dom af 10. december 1968, org. ref. Rec. s. 617, 625.

15 — Sag 13/83, dom af 22. maj 1985, Sml. s. 1513, 1556.

Rådets afvisningspåstand i denne forbindelse kunne derfor ikke tages til følge, og dette var i overensstemmelse med generaladvokatens forslag til afgørelse, hvori det hed:

»Det er ikke Domstolens opgave at tage stilling til, om søgsmålet har et politisk sigte. Der føres her en retssag for Domstolen, hvorunder der i overensstemmelse med retsplejens regler skal tages stilling til et retsspørgsmål, nemlig omfanget af de pligter, der påhviler en fællesskabsinstitution. Sagen skal afgøres i henhold til de bestemmelser, der gælder herom, navnlig bestemmelserne i Traktaten af 25. marts 1957 om Oprettelse af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab. Det er af hensyn til Fællesskabet, at sagen føres, da rækkevidden af de involverede parters rettigheder og forpligtelser i henhold til fællesskabsretten herved fastslås« [16].

På baggrund af disse principielle udtalelser — hvori det fremhæves, at sagsanlæg ved Domstolen er af *objektiv* karakter — er det muligt at foretage en korrekt bedømmelse af, hvilken vægt der må tillægges sagsøgtes argumentation i denne forbindelse. Selv om Kommissionen i denne sag har udtalt sig i ret generelle vendinger om de interesser, der efter dens opfattelse står på spil, står det dog fast, at dens søgsmål klart retter sig mod en overtrædelse af sjette direktivs artikel 28, sammenholdt med andet direktivs artikel 17. Bortset fra spørgsmålet om rækkevidden af artikel 27 er det da også udelukkende på grundlag af disse bestemmelser, at Domstolen kan afgøre, om den sagsøgte medlemsstat har gjort sig skyldig i et traktatbrud. Selv om sjette direktiv udtrykkeligt bestemmer, at det tilkommer Rådet at træffe afgørelse om at *ophæve* de undtagelsesforanstaltninger, som er indført i medfør af artikel 28, forudsætter en *opretholdelse* af foranstaltningerne, indtil en sådan afgørelse er truffet, at de er i overensstemmelse med artiklens bestemmelser. Det næste skridt må derfor være at tage stilling til, om dette er tilfældet.

16 — Forslag til afgørelse fra generaladvokat Lenz af 7. februar 1985, 13/83, Sml. s. 1515.

I — Nøje definerede sociale hensyn til fordel for den endelige forbruger

11. Lad mig først understrege, at »nøje 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 — *Nøje 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 »nøje 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 påberåbes.

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 fremgangsmåde 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, når 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, når 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 indebærer en pris« [18]. Denne konsekvens kan ikke lades ude af betragtning, når der er tale om en nulsats. I dette tifælde 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. Tværtimod er den i nøje overensstemmelse med en afgiftsmæssig fortolkning, som inden for rammerne af momsbestemmelserne er den eneste, som svarer til de kategorier, der opereres med. Det er da også denne fortolkning, der fremgår af artikel 3 i forslaget til sekstende momsdirektiv [19]:

»Ved anvendelsen af dette direktiv forstås ved:

a) »endelig forbruger«:

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

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.

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 være »*til fordel* for den endelige forbruger«. Hvis der er tale om en »normal« afgiftsfritagelse, er fordelen en følge af, at der ikke opkræves moms i detailleddet. Fordelen er i alt væsentligt den samme i nulsatssystemet, nemlig at forbrugeren ikke betaler moms. Anvendelsen af nulsatser i de forudgående omsætningsled indebærer ikke nogen yderligere afgiftsmæssig fordel for forbrugeren, idet denne under alle omstændigheder ikke skal svare moms. Som Kommissionen har anført, må man dog acceptere en nulsats i tidligere omsætningsled, for så vidt som der er tale om *netop det produkt*, som er *bestemt til* at blive erhvervet af den endelige forbruger, og som der gælder en nulsats for.

17. Spørgsmålet er herefter, om man kan gå et skridt videre og lægge vægt på den indirekte fordel, som efter den irske regerings opfattelse følger af at anvende en nulsats på *rå- og hjælpestoffer* til fremstilling af goder, som er omfattet af en nulsats. Her er der grund til at fremhæve, at der set under en afgiftsmæssig synsvinkel ikke opstår en sådan fordel, når der gælder en nulsats for den endelige forbruger, idet en udvidelse af nulsatsen til også at omfatte tidligere omsætningsled ikke har indvirkning på afgiftsbyrden for forbrugeren, som under alle omstændigheder nyder godt af en nulsats. Den eneste fordel for forbrugeren vil således være en eventuel nedsættelse af produktets kostpris som følge af mindre likviditetsbehov og lavere generalomkostninger, når der ikke skal svares moms af rå- og hjælpestoffer med en positiv sats. Disse følgevirkninger, som fremgår af en økonomisk analyse, må imidlertid betragtes med en vis forsigtighed, fordi de varierer med tidsfristerne for at foretage fradrag, producenternes og forhandlernes størrelse og struktur, kreditgivningen mellem virksomhederne osv. Når der er tale om så komplicerede følgevirkninger, må det efter min opfattelse være på sin plads at indtage en temmelig forsigtig holdning i denne henseende ved afgørelsen af, om der opstår en »fordel for den endelige forbruger« i artikel 17's forstand. I det omfang, hvor selve det forhold, at kostprisen bliver lavere, kan medføre en fordel for den endelige forbruger — ganske vist i forskelligt omfang — vil jeg dog foreslå, at Domstolen ikke forkaster princippet om, at nulsatser kun kan anvendes på rå- og hjælpestoffer, 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 gå over til spørgsmålet om, hvorvidt de konkrete foranstaltninger er i overensstemmelse med betingelserne.

II — Gennemgang af de anfægtede nulsatser

A — *Landbrugets rå- og hjælpestoffer*

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 gødning, leveret i pakninger på mindst 10 kg, og endelig frø og andre produkter til såning eller udlægning med henblik på fremstilling af levnedsmidler.

20. Tvisten angår ikke nulsatsen for levnedsmidler. Irland har anført, at landbohus-

holdningerne udgør rundt regnet en fjerdedel af landets samlede befolkning, og at de omhandlede goder, hvis levering er omfattet af en nulsats, indgår direkte i levnedsmiddelproduktionen, som igen til dels indgår i landbohusholdningernes eget forbrug. Dette forbrug af egne produkter anslås af Irland til 9% af den samlede produktion, og dette tal forekommer sandsynligt, så meget mere som der ofte er tale om små landbrug. Det synes at være ubestrideligt, at en positiv momssats vil medføre omkostningsforøgelser for så vidt angår denne del af det endelige forbrug. Den irske regering har endvidere anført, at hvis der fastsættes en positiv momssats for de nævnte produkter, vil der være fare for, at producenterne forhøjer salgspriserne, bl. a. for at opveje den likviditetsforringelse, der opstår, fordi de må vente på at få standardsatsgodtgørelsen udbetalt. Dette kan principielt ikke udelukkes. Da der endvidere er tale om rå- og hjælpestoffer, som efter min opfattelse direkte og udelukkende indgår i levnedsmiddelfremstillingen, skal jeg foreslå Domstolen at acceptere, at nulsatsen kan indebære en indirekte fordel for den endelige forbruger ud fra den betragtning, at priserne på levnedsmidler i detailleddet er et »følsomt« område. Jeg foreslår derfor, at sagsøgte frifindes på 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 væsentlige gjort gældende, at et momstilsvar for levering af elektricitet til brug i husholdninger — svarende til 41% af det samlede elektricitetsforbrug i Irland — ikke kan holdes ude fra et momstilsvar for levering til andre formål. Elektricitetsforbruget i husholdningerne er så stort, at der er grund til at lade nulsatsen gælde for alle elektricitetsleverancer. Endvidere vil det efter den irske regerings opfattelse rent afgiftsmæssigt ikke være muligt at anvende forskellige satser for samme produkt, og der ville i øvrigt ikke være nogen ide i at pålægge momsregistrerede personer moms, hvad enten der fastsættes en positiv momssats eller en nulsats for levering af elektricitet. Denne argumentation skal uden tvivl ses i sammenhæng 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. På 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 medgår 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, må det imidlertid konstateres, at fordelen her forekommer for indirekte og fjerntliggende. Kommissionen kan måske have ret i, at det må være tilladt at anvende en nulsats, også selv om den har den bivirkning, at den er til fordel for en kategori af goder eller brugere, som principielt ikke har krav herpå, men dette kan ikke være tilfældet, når der er tale om levering af elektricitet til *hele industrien* i en medlemsstat. Det kan heller ikke være umuligt at sondre mellem de forskellige kategorier af brugere af samme produkt og anvende forskellige momssatser, alt efter hvilken kategori brugerne må henregnes til. Jeg finder således ikke, at betingelserne for at anvende artikel 28, stk. 2, er

opfyldt i det foreliggende tilfælde. Da den irske regering subsidært har anført, at nulsatsen for al levering af elektricitet kan støttes på artikel 27, skal jeg i det følgende gennemgå denne artikel.

III — Sjette direktivs artikel 27

24. Det skal først nævnes, 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 fælles og udtømmende liste over de permanente afgiftsfritagelser, dels bestemmes det udtrykkeligt i artikel 27, stk. 1, 2. punktum, at forenklingerne af afgiftsopkrævningen ikke eller »kun i ubetydelig grad [må] påvirke *størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug*« [20]. Omend denne sidste betingelse ikke synes at gælde foranstaltninger, som træffes for at undgå afgiftsunddragelser, skal jeg bemærke, at den irske regering også har fremhævet, at de omtvistede foranstaltninger tager sigte på at forenkle afgiftsopkrævningen. Det kan følgelig ikke antages, at en permanent foranstaltning, som ikke gør det muligt at indføre 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 erhvervsformål, når dette resulterer i, at momsen på sådanne leverancer ikke indgår i prisen ved den endelige forbrugers erhvervelse af det færdige produkt.

25. Hertil kommer, at bestemmelserne i artikel 28 om de midlertidige undtagelsesforanstaltninger er udtømmende. Det ville derfor være i strid med artikel 28 at indføre en midlertidig afgiftsfritagelse, som ikke er fastsat i artiklen, ved urigtigt at påberåbe sig artikel 27. Efter min opfattelse giver artikel 27 således ikke grundlag for at anvende en nulsats for levering af elektricitet til industrien. Lad mig desuden tilføje, at hvis Domstolen antager, at rå- og hjælpestofferne i landbruget ikke opfylder betingelserne i artikel 28, stk. 2, bør den — på grund af bestemmelsens udtømmende karakter — statuere, at de heller ikke kan henføres under artikel 27, idet det bør tages i betragtning, at en nulsats bevirker, at enhver afgift på forbrug af egne produkter bortfalder.

26. Jeg skal herefter foreslå, at det statueres, at Irland har undladt at opfylde sine forpligtelser i medfør af EØF-Traktaten samt artikel 28, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 ved at anvende en nulsats for levering af elektricitet til andre end endelige forbrugere, og at sagsøgte i øvrigt frifindes. Som følge af det sidstnævnte led i mit forslag, skal jeg også foreslå, at hver part pålægges at bære sine omkostninger.

20 — Min fremhævelse.