FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT GIUSEPPE TESAURO
fremsat den 24. oktober 1989 *

Høje Domstol.

1. De præjudicielle spørgsmål, som Domstolen skal tage stilling til i nærværende sag, er opstået som følge af den endnu ufuldstændige harmonisering af afgiftslovgivningen inden for Fællesskabet. Der er vel med det første, det andet og det sjette direktiv [1] skabt et grundlag og udformet generelle principper for et harmoniseret merværdiafgiftssystem, men heroverfor står, at den udtrykkelige fastsættelse af midlertidige undtagelser og forekomsten af sektorer, hvor harmoniseringen ikke er fuldstændig, giver anledning til tvister for Domstolen, der udspringer af uoverensstemmelsen mellem kravet om overholdelse af de almindelige retsgrundsætninger og mangelen på fælles regler vedrørende punkter i systemet, der langt fra er underordnede.

Det tilfælde, jeg her beskæftiger mig med, illustrerer dette til fuldkommenhed. Et af de grundlæggende principper i det fælles merværdiafgiftssystem går ud på, at der ikke må ske kumulation af afgift — dette er flere gange blevet fastslået i Domstolens praksis — men manglende fælles regler om beskatning af brugte genstande medfører, at dette princip ikke overholdes, hvilket fremgår af de forhold, der ligger til grund for den forelæggende rets anmodning i denne sag. I et tilfælde som det heromhandlede må det afgøres, om den manglende gennemførelse af princippet om fjernelse af dobbeltbeskatning er i overensstemmelse med fællesskabsretten.

2. Først en kort omtale af de faktiske omstændigheder i den for den forelæggende ret, Gerechtshof, Amsterdam, mellem sagsøgerne ORO Amsterdam Beheer BV og Concerto BV og sagsøgte, Inspecteur der Omzetbelastingen, verserende sag.

Sagsøgerne ansøgte, efter forskriftsmæssigt til den nederlandske statskasse at have indbetalt forskellen mellem momsen i anledning af salg af nye og brugte genstande og den indgående moms, om tilbagebetaling af et bestemt beløb, der angaves at være den residualmoms, der indgik i den pris, der var betalt for de brugte genstande, der var købt med henblik på videresalg. Ansøgningen blev afslået af de nederlandske myndigheder.

Den ret, der fik sagen forelagt, fastslog, at der ikke i nederlandsk lovgivning findes bestemmelser om, at den residualmoms, der indgår i prisen på brugte genstande, helt eller delvist kan fradrages, og at retsstillingen hermed rejser spørgsmål om fortolkning af fællesskabsretten, og navnlig af artikel 32 i sjette direktiv, og anmodede herefter Domstolen om en præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

* Originalsprog: italiensk.

1 — Rådets første og andet direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12 og s. 14).
Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 (77/388) om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145 af 13.6.1977, s. 1).

»1) Er det foreneligt med fællesskabsretten, navnlig bestemmelserne i EØF-Traktaten og Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (77/388/EØF) — at en medlemsstat i december 1986 opkrævede fuld moms ved salg af brugte genstande, uden at der på nogen måde blev taget hensyn til, at de pågældende genstande var erhvervet fra private, når henses til, at Rådet ifølge ovennævnte sjette direktiv havde forpligtet sig til inden den 31. december 1977 at vedtage Fællesskabets afgiftsordning for brugte genstande og endnu dags dato ikke har truffet de nødvendige foranstaltninger dertil?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende, hvorledes skal der da ved fastsættelsen af den skyldige moms ved levering af brugte genstande tages hensyn til, at de pågældende genstande stammer fra private?«

3. Parternes argumentation er gengivet i retsmøderapporten og er ikke blevet væsentlig ændret i selve retsmødet. Jeg behøver derfor ikke at gengive den her.

4. Lad det indledningsvis være sagt, at det både efter skriftsvekslingen og retsmødet fremgår, at parterne i det foreliggende tilfælde ikke er uenige, når det gælder analysen af de afgiftsmæssige spørgsmål i sagen. Det står nemlig fast, at den nederlandske ordning — hvorefter der ikke helt eller delvis kan ske fradrag af den residualmoms, der indgår i prisen på brugte genstande, som en privat har solgt til en afgiftspligtig person, når genstanden senere sælges af sidstnævnte — medfører, at der bliver tale om dobbeltbeskatning (afgiftskumulation).

Som det vil fremgå af det følgende, er tvistens kerne spørgsmålet om, hvorvidt denne dobbeltbeskatning kan være begrundet i henhold til artikel 32 i sjette direktiv [2], eller om medlemsstaterne burde have rådet bod på Rådets passivitet og i deres afgiftssystem indført bestemmelser, der udelukker dobbeltbeskatning (afgiftskumulation).

5. Det første spørgsmål fra den forelæggende ret forudsætter en undersøgelse af artikel 32 i sjette direktiv med henblik på at afgøre, om medlemsstaterne som følge af Rådets undladelse af inden den 31. december 1977 at vedtage fællesskabsordningen om afgift på brugte genstande har kunnet opretholde den særlige ordning, de anvendte før sjette direktivs ikrafttræden.

6. Den nederlandske regering har i den forbindelse gjort gældende, at artikel 32 skal fortolkes som indeholdende et *forbud* mod

2 — Artikel 32 har følgende ordlyd:
»Rådet vedtager inden den 31. december 1977 med enstemmighed på forslag af Kommissionen Fællesskabets afgiftsordning for brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samlerobjekter.
Indtil iværksættelsen af den nævnte fællesskabsordning kan de medlemsstater, som ved dette direktivs ikrafttræden anvender en særordning på det ovennævnte område, opretholde denne ordning.«

at ændre de særordninger, der fandtes før sjette direktivs ikrafttræden, så længe Rådet ikke har vedtaget et fællesskabssystem.

Kommissionen og sagsøgerne i hovedsagen har bestridt dette synspunkt.

7. Der kan efter min mening ikke herske tvivl om, at artikel 32, stk. 2, ikke kan fortolkes på den af den nederlandske regering forfægtede bastante måde. Det kan efter min mening rimeligvis ikke antages, at en *tilladelse* til fortsat at anvende en særordning kan forvanskes, så den bliver til et *forbud* mod at ændre denne ordning. Når bortses fra en eventuel på de anvendte ord beroende tvivl kan det fremhæves, at Domstolen selv i dom af 10. juli 1985, Kommissionen mod Nederlandene (16/84, Sml. s. 2355), accessorisk afviste et argument, Kommissionen sært nok var gået ind for, og hvorefter »det ... ifølge artikel 32 er forbudt at ændre bestående indenlandske ordninger«, idet den hertil bemærkede, »at dette ikke kan gælde en tilpasning, som kun har til formål at bringe den indenlandske ordning i fuld overensstemmelse med artikel 32«.

8. På baggrund heraf er det efter min mening ikke muligt at tilslutte sig den nederlandske regerings synspunkter. »Standstill«-klausulen i artikel 32, stk. 2, bør efter min mening fortolkes således, at de medlemsstater, der ønsker i deres lovgivning at indføre en afgiftsordning for brugte genstande, hvorved dobbeltbeskatning kan undgås, har mulighed for at ændre den afgiftsordning for brugte genstande, der bestod før sjette direktivs ikrafttræden. Ved at gøre det overtræder de ikke bestemmelsen i artikel 32, stk. 2. Jeg føler mig nemlig ikke overbevist af det teknisk prægede argument om, at enhver ændring af den bestående lovgivning vil gøre en harmonisering på fællesskabsplan vanskeligere; naturligvis må det tilsigtede mål, også selv om medlemsstaterne anvender forskellige midler, være opnåelsen af et resultat, der er i overensstemmelse med de generelle principper i momsordningen og navnlig med princippet om afskaffelse af dobbeltbeskatning af enhver art.

9. Med dette første resultat er afgørelsen af det spørgsmål, den forelæggende ret har stillet, naturligvis ikke givet. Det fremgår både af indholdet af dens første spørgsmål og af de af sagsøgerne og Kommissionen afgivne indlæg, at det virkelige spørgsmål ikke så meget gælder *adgangen* for en medlemsstat til at ændre sin afgiftsordning som spørgsmålet om, hvorvidt der består en *forpligtelse* til, som følge af Rådets passivitet, at vedtage nationale regler, hvorved dobbeltbeskatning undgås.

10. I den forbindelse må det anerkendes, at det umiddelbart kan synes mærkværdigt, at Rådet endnu ikke tretten år efter udløbet af den anførte frist, til trods for den udtrykkelige bestemmelse i artikel 32, stk. 1, har vedtaget en afgiftsordning for Fællesskabet i en så vigtig sektor som sektoren for brugte genstande.

11. Imidlertid mener jeg ikke, at denne situation for medlemsstaterne kan afføde en *forpligtelse* til at vedtage nationale bestemmelser for at råde bod på Rådets passivitet.

12. For det første er jeg enig med den nederlandske regering i, at man ikke i denne sag genfinder ratioen i Domstolens dom af 5. maj 1982, Schul I (15/81, Sml. s. 1409). Denne dom udsprang af en overtrædelse af en særlig bestemmelse i Traktaten, artikel 95, der ikke finder anvendelse i det foreliggende tilfælde.

I snæver juridisk forstand består Rådets passivitet i undladelsen af at opfylde en forpligtelse til at udstede regler inden for en bestemt frist, *som det havde pålagt sig selv*, men som det ikke efter en særlig bestemmelse i Traktaten var forpligtet til at overholde. Anvender man i den forbindelse principperne om retsreglernes rangfølge, vil det endog kunne gøres gældende, at Rådet ikke har tilsidesat en højere retsregel, men ved sin uvirksomhed blot har undladt at følge en procedureregel, det selv havde vedtaget, og ved hvilken fristens bindende karakter bestemt ikke uden videre var givet.

At hævde, at en sådan tilsidesættelse af en klart uforbindende fristregel må medføre, at der opstår en forpligtelse for medlemsstaterne til i deres retsorden at indføre en ordning, der har de samme virkninger som den, Rådet burde have vedtaget, men som det ikke vedtog, er i praksis ensbetydende med at afvise, at Rådet har et frit skøn, når det gælder afgiftsharmonisering.

Der kan altså ikke ved undladelsen af at overholde den fastsatte frist opstå en pligt for medlemsstaterne til at »foregribe« en fællesskabsafgørelse, som Rådet af grunde, der særligt vedrører det, ikke har kunnet vedtage.

13. Hertil skal føjes, at selve indholdet af artikel 32 efter min mening ikke vil kunne påberåbes til støtte for Kommissionens synspunkter. Såfremt lovgiver havde ønsket at begrænse varigheden af den tilladelse, medlemsstaterne havde fået til fortsat at anvende en særordning, udelukkende til tiden frem til den 31. december 1977, ville det ikke i stk. 2 have valgt at anvende ordene »indtil iværksættelsen af den nævnte fællesskabsordning«. Det ville have været enklere og mere direkte at sige »indtil den 31. december 1977«.

Jeg skal i den forbindelse bemærke, at denne fortolkning er i overensstemmelse med den fortolkning, som generaladvokat Darmon gjorde sig til talsmand for i sit forslag til afgørelse i nævnte sag, Kommissionen mod Nederlandene (16/84). Han bemærkede under omtalen af artikel 32: »Ifølge denne bestemmelse er det muligt — midlertidigt *og indtil gennemførelsen af en harmonisering på momsområdet* — at fravige fællesskabsordningen efter sjette direktiv...« (min understregning).

14. Over for dette resultat kan man ikke, som Kommissionen har forsøgt, påberåbe sig Domstolens dom af 28. marts 1984, Pluimveeslachterij (forenede sager 47/83 og 48/83, Sml. s. 1721) og Domstolens dom af 5. maj 1981, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (804/79, Sml. s. 1045). Ifølge Kommissionen fremgår det af disse domme, at det ikke kan kritiseres, at en medlemsstat i en situation, hvor Rådet har udvist passivitet, i henhold til den pligt til samarbejde, der er pålagt ved Traktatens artikel 5, opretholder eller indfører nationale regler, der skal realisere de med fællesskabsordningen tilsigtede mål.

15. Kommissionens argumentation holder ikke for en kritisk efterprøvelse. Det fremgår af de nævnte domme, at ratioen bag dem adskiller sig totalt fra den af Kommissionen beskrevne ratio. Indholdet af dommene giver ikke anledning til tvivl overhovedet: Der er alene tale om en *adgang* for medlemsstaterne til i en situation, hvor Rådet har forholdt sig passivt, »at opretholde eller indføre« nationale bestemmelser. Der er en verden til forskel mellem at anerkende en *adgang* og at hævde, at der består en *forpligtelse*; ikke engang Domstolens udtalelse om opfyldelsen af en pligt til samarbejde i henhold til EØF-Traktatens artikel 5 kan rydde denne forskel af vejen! Argumentationen på grundlag af artikel 5, der gentages i den nævnte dom i sag 804/79, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, tjener et helt andet formål end det, Kommissionen vil give den. Domstolen har med andre ord ikke udtalt, at medlemsstaterne, fordi der består en pligt til samarbejde i henhold til artikel 5, er *forpligtet* til at råde bod på fællesskabslovgivers passivitet. Derimod har Domstolen benyttet argumentationen på grundlag af artikel 5 for at begrænse medlemsstaternes adgang til at udstede regler i en sektor, der er omfattet af en fælles markedsordning. I præmis 23 i Pluimveeslachterij-dommen (forenede sager 47/83 og 48/83) hedder det således utvetydigt, at »... sådanne foranstaltninger [kan] dog ikke betragtes som henhørende under udøvelsen af medlemsstaternes egen kompetence«.

Af fortsættelsen i dommen fremgår det imidlertid klart (se præmis 25), at der fremdeles er tale om »tilladelser« (»de bestemmelser, som medlemsstaterne indfører eller opretholder i den ovenfor beskrevne situation... er *lovlige*, ...«), og ikke om en medlemsstaterne påhvilende forpligtelse. Jeg skal endelig for fuldstændighedens skyld bemærke, at det af generaladvokat Rozès' forslag til afgørelse ganske klart fremgår, at det er en eventuelt bestående »erstatningskompetence« for medlemsstaterne, der er genstand for drøftelse (se navnlig Sml. 1984, s. 1745, spalte 1, andet afsnit), ikke om en eventuel bestående forpligtelse til at handle gennem lovgivning for at træde i Rådets sted, såfremt det udviser passivitet. Desuden ville dette sidste give anledning til et andet spørgsmål, som jeg foretrækker blot at nævne uden nærmere omtale, nemlig spørgsmålet om hensigtsmæssigheden af et passivitetssøgsmål i henhold til artikel 175, såfremt det anerkendes, at Rådets passivitet afføder en forpligtelse for medlemsstaterne til at handle.

16. For fuldstændighedens skyld vil jeg gerne nævne et argument, som Kommissionen ganske vist ikke har bragt frem, nemlig at en eventuel bestående forpligtelse for medlemsstaterne i tilfælde af Rådets passivitet heller ikke kan udledes af det forhold, at Kommissionen gentagne gange har forelagt forslag til direktiv med henblik på gennemførelse af bestemmelsen i artikel 32, stk. 1. I Domstolens dom af 16. december 1981, Tymen (269/80, Sml. s. 3079), hedder det således:

»Det bemærkes, at et forslag fra Kommissionen til Rådet om samordnede fællesskabsforanstaltninger ikke i sig selv kan betragtes som en anerkendelse af en ensidig national foranstaltning, selv med samme indhold, når den træffes på et område, som henhører under Fællesskabets kompetence. Såfremt den britiske regerings argumentation lægges til grund, vil dette være ensbetydende med at anerkende lovligheden af nationale foranstaltninger, der er truffet på et område, som henhører under Fællesskabets kompetence alene af den grund, at der eksisterer et fællesskabsforslag, der bygger på de samme principper. Dette vil ikke blot bringe retssikkerheden i fare, men også fordreje kompetencefordelingen mellem Fælles-

skabet og medlemsstaterne og dermed skade den grundlæggende balance, som er etableret ved Traktaten.«

17. Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende, er det ufornødent at besvare det andet spørgsmål.

18. Jeg skal herefter sammenfattende foreslå Domstolen at besvare den forelæggende rets spørgsmål således, at den omstændighed, at en medlemsstat ved salg af brugte genstande opkræver omsætningsafgift uden fradrag og ikke tager hensyn til, at de nævnte genstande er købt af private, på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin ikke er uforenelig med Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, jfr. især direktivets artikel 32.