FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT MARCO DARMON

fremsat den 6. november 1990 *

Hr. præsident,
De herrer dommere,

1. I disse traktatbrudssager mod Kongeriget Spanien, Den Hellenske Republik og Den Italienske Republik er der nedlagt påstand om, at det fastslås, at medlemsstaterne har tilsidesat deres forpligtelser i henhold til Traktatens artikel 95 ved ikke at have truffet de nødvendige foranstaltninger for at personer, som er fritaget for at betale merværdiafgift (herefter benævnt »moms«), og som indfører goder, der allerede er pålagt en sådan afgift i andre medlemsstater, kan fradrage den resterende del af den i udførselsmedlemsstaten betalte moms, såfremt denne på indførselstidspunktet stadig udgør en del af godernes værdi.

2. Inden jeg behandler spørgsmålet, om de pågældende stater faktisk har tilsidesat deres forpligtelser, skal jeg gøre nogle bemærkninger vedrørende Kongeriget Spaniens udtrykkelige opfordring til Domstolen om at ændre retspraksis [1] på området og navnlig om at ændre dens afgørelse i sagen Schul I.

3. Jeg skal ikke på dette sted give en ny detaljeret fremstilling af den problemstilling, som Domstolen dengang traf afgørelse om. Jeg skal blot erindre om, at det blev fastslået, at der ved pålæggelse af moms ved en privatpersons indførsel af et gode, som ikke er fritaget for moms i udførselsmedlemsstaten, skal tages hensyn til den residualmoms, der stadig udgør en del af godets værdi ved indførslen, når lignende indenlandske leveringer ikke pålægges moms. Endvidere blev det fastslået, at artikel 2 i sjette direktiv [2], som giver hjemmel til at lægge moms på indførsel af goder, ikke er i strid med artikel 95, når blot der anvendes den af Domstolen anlagte fortolkning, hvorefter residualmomsen skal fradrages.

4. Kongeriget Spanien har anført, at den pågældende afgørelse var af særlig og midlertidig karakter, og at udsigterne til ophævelse af grænserne i afgiftsmæssig henseende bør få Domstolen til for fremtiden at overveje en ændring heraf, idet afgørelsen medfører betydelige praktiske vanskeligheder. Navnlig favoriserer den de udførselsstater, som ikke tilbagebetaler den oprindeligt opkrævede moms, til skade for indførselsstaterne, hvis indtægter uberettiget formindskes. En sådan ordning er ganske utilfredsstillende, hvorimod andre løsninger, som er anbefalet af Kommissionen i dennes direktivforslag eller i hvidbogen, eller af Rådet, men som sidstnævnte endnu ikke har vedtaget, til gengæld ville gøre det muligt at løse problemet med at undgå dobbelt beskatning

* Originalsprog: fransk.

1 — Dom af 5.5.1982 (sag 15/81, Schul I, Sml. s. 1409); dom af 21.5.1985 (sag 47/84, Schul II, Sml. s. 1491); dom af 23.1.1986 (sag 39/85, Bergeres-Becque, Sml. s. 259); dom af 25.2.1988 (sag 299/86, Drexl, Sml. s. 1213).

2 — Rådets direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

på hensigtsmæssig måde og samtidig medføre en korrekt fordeling af den samlede moms mellem medlemsstaterne. Dette er ifølge Spanien tilfældet med ordninger, som enten går ud på fuldstændig fritagelse for afgift ved udførslen og pålæggelse af afgift ved indførslen, eller på, at der kun opkræves moms en gang (enten i udførselsstaten eller i forbrugsstaten) med senere udligning mellem medlemsstaterne. Derimod rammer den af Kommissionen anbefalede ordning de lande i Fællesskabet med den laveste levestandard meget hårdt, idet der her sker den mest omfattende indførsel af brugte goder.

5. Jeg vil ikke bestride, at de af Kongeriget Spanien fremførte argumenter kan være relevante, men jeg mener ikke, at Domstolen er det rette forum for en sådan diskussion. Der er her snarere tale om argumenter af politisk karakter, som viser nødvendigheden af en afgiftsharmonisering på området, end om retlige argumenter, som kan foranledige Domstolen til at tage sin tidligere praksis op til fornyet overvejelse.

6. Domstolen har i øvrigt i forvejen imødegået hovedparten af de indsigelser, som er fremført i denne sag. I dommen Schul I gjorde visse medlemsstater gældende, at

»en ordning, der kan skabe fuldstændig neutrale interne afgifter i handelen i Fællesskabet, kun kan indføres ved nøje at anvende princippet om afgiftens erlæggelse i bestemmelsesmedlemsstaten, hvilket forudsætter fuldstændig afgiftsfritagelse for alle varer til eksport... en løsning af denne art er udtryk for et politisk valg, som det tilkommer Fællesskabets politiske institutioner at træffe« [3].

Domstolen udtalte hertil klart, at

»selv om indførelsen af en ordning, der giver fuldstændig konkurrenceneutralitet og indebærer fuldstændig afgiftsfritagelse ved eksport er en opgave, der påhviler fællesskabslovgiveren, er *Traktatens artikel 95 dog, så længe der ikke er indført en sådan ordning, til hinder for,* at en indførende medlemsstat anvender sin momsordning på indførte varer på en måde, der principielt strider mod denne bestemmelse« [4].

7. Med andre ord kan den omstændighed, at der ikke er sket harmonisering af momsen på dette område, ikke påberåbes til støtte for at gøre indgreb i borgernes rettigheder i henhold til Traktatens artikel 95. Man kan hermed også afvise på den ene side det af Grækenland og Italien fremførte om, at der foreligger et direktivforslag, samt de betragtninger om ligestilling af medlemsstaterne, som Spanien har påberåbt sig til støtte for sin opfordring til Domstolen om at fravige princippet om, at residualmomsen skal fradrages. At der eventuelt i visse tilfælde måtte opstå budgetmæssige ulemper for medlemsstaterne, kan ikke ændre deres forpligtelse til at overholde det absolutte og ubetingede forbud mod at pålægge indførte produkter højere afgifter end indenlandske produkter.

8. Endelig skal jeg ganske kort behandle det af Kongeriget Spanien fremførte argu-

3 — Sag 15/81, jf. ovenfor, præmis 37.

4 — Sag 15/81, jf. ovenfor, præmis 38; min fremhævelse.

ment om, at Kommissionen ikke har taget i betragtning, at goderne indirekte er belastet med andre afgifter, som således skaber konkurrenceforvridning til skade for de lande, som ikke har indført sådanne afgifter. Disse lande kan dermed ifølge Spanien blive tilskyndet til at indføre tilsvarende afgifter, hvorved udsigten til en ophævelse af grænserne i afgiftsmæssig henseende vil blive svækket. Over for denne argumentation har Kommissionen efter min opfattelse helt berettiget anført, at den af den sagsøgte stat beskrevne situation under ingen omstændigheder kan begrunde den overtrædelse af artikel 95, som en ordning med diskriminerende afgifter indebærer. Lige så vægtigt er Kommissionens subsidiære anbringende, hvorefter medlemsstaterne efter gældende fællesskabsret fortsat har mulighed for at indføre ordninger med pålæggelse af andre afgifter end moms, så længe de herved respekterer kravene i artikel 95, og ikke indfører nogen ulovlig forskelsbehandling i forhold til indførte produkter. Jeg skal endelig bemærke, at fjernelsen af hindringer, som følger af uligheder mellem afgiftsordninger, som ikke i sig selv er diskriminerende, henhører under artikel 99 og ikke artikel 95, som sigter mod direkte og øjeblikkeligt at fjerne diskriminerende og protektionistiske fiskale bestemmelser.

9. Jeg kan følgelig kun opfordre Domstolen til at afvise den spanske regerings opfattelse og fastholde den løsning, som blev valgt i dommen Schul I, hvorefter medlemsstaterne ved pålæggelse af afgift i form af moms skal sikre, at den residualmoms, der stadig udgør en del af det indførte godes værdi, fradrages.

10. Jeg skal herefter undersøge, om de sagsøgte medlemsstater har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler dem ud fra denne fortolkning af artikel 95.

11. Der er ikke nogen tvivl om, at medlemsstaterne skal give borgerne ret til at fradrage den residualmoms, som stadig udgør en del af produktets værdi. Med andre ord udgør en tilsidesættelse af artikel 95, således som bestemmelsen er fortolket i Domstolens praksis, utvivlsomt et traktatbrud. Kommissionens søgsmål vedrører imidlertid ikke direkte en tilsidesættelse af bestemmelsen — hvilket i øvrigt reelt hverken er blevet bestridt af Spanien, af Grækenland eller, som det klart fremgik under retsmødet, af Italien — men det forhold, at der i national ret ikke findes regler, der sikrer overholdelsen af artikel 95.

12. Indledningsvis skal jeg bemærke, at selv om Traktatens umiddelbart anvendelige bestemmelser ikke kræver, at der vedtages »nationale gennemførelsesbestemmelser« [5], og der ikke er tvivl om, at borgerne under en retssag kan påberåbe sig artikel 95, er der her kun tale om en »minimal retssikkerhedsgaranti«, der ikke i sig selv er tilstrækkelig til at sikre en fuldstændig gennemførelse af Traktaten [6].

13. Endvidere fremgår det af Domstolens faste praksis [7], at

»medlemsstaterne på et EF-reguleret område af hensyn til retssikkerheden og retsbeskyttelsen er forpligtet til at udforme deres retsregler så utvetydigt, at de berørte personer sættes i stand til på tilstrækkelig klar og tydelig måde at kende deres rettigheder og

5 — Dom af 15.10.1986 (sag 168/85, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 2945, præmis 11).

6 — Dom af 15.10.1986, sag 168/85, jf. ovenfor, og dom af 20.3.1986 (sag 72/85, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. s. 1219).

7 — Dom af 21.6.1988 (sag 257/86, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 3249); jf. ligeledes dom af 30.1.1985 (sag 143/83, Kommissionen mod Danmark, Sml. s. 427).

forpligtelser, og domstolene i stand til sikre iagttagelsen heraf« [8].

14. Hvis man anvender disse principper på det foreliggende tilfælde, må man konstatere, at den omstændighed, at der ikke i de nationale retsordener findes særlige bestemmelser, der skal sikre retten til at fradrage residualmomsen ved indførslen, i hvert fald er uforenelig med de krav om klarhed, tydelighed og utvetydighed, som Domstolen har opstillet. Den omstændighed, at der ikke er truffet generelle foranstaltninger, der er behørigt offentliggjort, har to følger. For det første må jeg nemlig her tilslutte mig Kommissionens påstand om, at de nationale forvaltningers tjenestegrene ikke vil gennemføre principperne om ret til at fradrage residualmomsen uden instrukser herom fra højere sted. For det andet vil borgerne være i en situation, hvor den eneste tilgængelige lovtekst vil være den nationale bestemmelse, som giver hjemmel til at pålægge afgift ved indførslen, men ikke nogen mulighed for at fradrage residualmomsen, hvilket netop ellers skal sikre, at national ret er i overensstemmelse med fællesskabsretten. I en sådan situation vil borgerne efter min opfattelse være i fuldstændig vildrede om, hvorvidt de kan påberåbe sig fællesskabsretten. Jeg skal i denne forbindelse også påpege, at Domstolen allerede har afvist, at den omstændighed, at borgerne efterhånden får større kendskab til fællesskabsretten, kan begrunde nationale regler, der er i strid med umiddelbart anvendelige traktatbestemmelser [9].

15. Afslutningsvis skal jeg bemærke, at Kommissionen, som oprindelig henviste til, at der ikke fandtes administrativt eller ved lov fastsatte bestemmelser, har anført, at den fremover vil anse cirkulærer, som offentliggøres i fornødent omfang, for tilstrækkeligt. Er denne holdning forenelig med Domstolens praksis, hvorefter en national lovbestemmelse, som er i strid med fællesskabsretten, kun kan ophæves ved bindende bestemmelser af samme karakter og ikke via cirkulærer? Selv om Domstolen finder, at dette krav skal opretholdes i nærværende sag, vil Kommissionen alligevel få medhold. Domstolen vil nemlig i så fald fastslå traktatbruddet ud fra de anbringender, Kommissionen har fremført, og under henvisning til, at medlemsstaterne under alle omstændigheder ikke har truffet de nødvendige foranstaltninger.

16. Man kan imidlertid rejse det spørgsmål, om situationen i den foreliggende sag ikke er forskellig fra den situation, hvor den nationale lov er i strid med fællesskabsretten. Nationale love om pålæggelse af moms ved indførslen er nemlig ikke i strid med fællesskabsretten, men er forenelige med fællesskabsretten, *når blot de fortolkes i overensstemmelse med artikel 95.* Der er altså ikke tale om, at en tilsidesættelse af fællesskabsretten skal bringes til ophør, men om, at det skal præciseres, hvorledes momsen i visse situationer skal beregnes ved indførslen. Hvor nødvendigt det end er at fastlægge retningslinjerne for fortolkningen af en bestemmelse, kan man dog ikke sidestille dette med nødvendigheden af at ophæve bestemmelsen, hvis den er i strid med fællesskabsretten. Med andre ord kan karakteren af de foranstaltninger, som er nødvendige for at sikre en korrekt anvendelse af fællesskabsretten, variere afhængigt af, om der foreligger en direkte tilsidesættelse af fællesskabsretten ved en lovbestemmelse, eller om overtrædelsen kun består i, at nogle bestemmel-

8 — Sag 257/86, jf. ovenfor, præmis 12.

9 — Jf. førnævnte dom af 15.10.1986, sag 168/85.

ser ikke fortolkes i overensstemmelse med Traktaten.

17. Jeg hælder til den opfattelse, at et cirkulære netop i denne sag kan udgøre et tilstrækkeligt middel til at sikre, at loven fortolkes i overensstemmelse med fællesskabsretten, når dette blot offentliggøres således, at borgerne informeres herom. En sådan løsning er så meget mere anvendelig, når henses til, at det er normalt at anvende cirkulærer til at fastlægge, hvorledes forvaltningen skal fortolke lovbestemmelser, og at cirkulærer bl.a. spiller en væsentlig rolle på afgiftsområdet.

18. Jeg opfordrer derfor Domstolen til at give Kommissionen medhold i sagerne mod Kongeriget Spanien, Den Hellenske Republik og Den Italienske Republik og tilpligte disse stater at betale sagsomkostningerne.