FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT CARL OTTO LENZ

fremsat den 14. februar 1990 *

Høje Domstol.

A — Faktiske omstændigheder

1. Den sag, jeg skal gennemgå i dag, rejser tre spørgsmål angående Fællesskabets egne indtægter. Det første spørgsmål er, hvorvidt transporter mellem den kontinentaleuropæiske del af Frankrig og de korsikanske departementer, i det omfang de finder sted i internationale farvande, er pålagt merværdiafgift i overensstemmelse med direktiv 77/388/EØF [1].

2. Det andet spørgsmål er, hvorvidt Den Franske Republik har pligt til at betale kompensation i medfør af reglerne om overdragelse af egne midler til Fællesskaberne for regnskabsårene 1980-1985 (nærmere bestemt fordi den fastsatte fritagelse i hvert fald ville kunne være begrundet i artikel 28 i direktiv 77/388 sammenholdt med direktivets bilag F, nr. 17), fordi Den Franske Republik ikke har handlet i overensstemmelse hermed (eller snarere fordi den har opretholdt den tidligere lovgivning om afgiftsfritagelse for transporter mellem den kontinentaleuropæiske del af Frankrig og Korsika).

3. Det tredje spørgsmål er, hvorvidt der skal betales morarenter fra 31. oktober 1986 at regne (på hvilken dato kompensationsbeløbet skulle have været stillet til Kommissionens rådighed, således som denne havde krævet) af disse kompensationsbeløb, der indtil nu ikke er blevet betalt.

4. Som Domstolen ved, er det Kommissionens opfattelse, at transporter skal anses som tjenesteydelser, der foretages *i indlandet* (jfr. artikel 2 i direktiv 77/388), når afgangs- og ankomststedet er beliggende på fransk område, og når der ikke er foretaget havneanløb eller mellemlanding i en anden medlemsstat, og således som fuldt afgiftspligtige ydelser med de følger, dette indebærer mht. overdragelse af egne indtægter til Fællesskaberne, jfr. artikel 2 i forordning (EØF) nr. 2892/77 [2]. Eftersom Den Franske Republik har en anden opfattelse (der — som det allerede fremgår — i øvrigt deles af Kongeriget Spanien), har Kommissionen i medfør af artikel 169 i Traktaten om Oprettelse af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab anlagt sag for Domstolen med påstand om, at det statueres, »at Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EØF-Traktaten, idet den ikke har overholdt sin forpligtelse til at beregne de ikke-afregnede egne indtægter vedrørende perioden 1980-1985 og senere regnskabsår, ikke har overholdt forpligtelsen til at tilstille Kommissionen en kopi af beregningerne, ikke har overholdt sin forpligtelse til at overdrage et beløb svarende til de pågældende egne indtægter til Kommissionen

* Originalsprog: tysk.

1 — EFT 1977, L 145, s. 1.

2 — EFT 1977, L 336, s. 8.

— da den har ydet momsfritagelse for den internationale del af transporter mellem den kontinentaleuropæiske del af Frankrig og de korsikanske departementer og derved overtrådt sjette momsdirektiv — og ikke har overholdt sin forpligtelse til at betale morarenter af de nævnte beløb indtil det tidspunkt, hvor de overdrages, jfr. artikel 11 i forordning nr. 2891/77 [3], og med virkning fra de af Kommissionen angivne tidspunkter«.

B — Dette giver mig anledning til følgende bemærkninger:

5. 1) Det må klart medgives, at det efter *ordlyden af direktiv 77/388* ikke er nærliggende at anse Kommissionens antagelse for korrekt. Direktivets ordlyd taler derimod snarere til støtte for det synspunkt, der er fremført af Den Franske Republik og Kongeriget Spanien. Således fremgår det af artikel 2, at merværdiafgift (bl.a.) pålægges tjenesteydelser, som mod vederlag foretages *i indlandet* af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, og af artikel 3, at ved indland forstås *anvendelsesområdet for Traktaten* om Oprettelse af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab, således som dette for hver medlemsstats vedkommende er fastlagt i artikel 227 (hvilket afgjort ikke omfatter internationale farvande).

6. 2) Endvidere bemærkes, at de *to domme*, som navnlig er blevet påberåbt under denne sag (nemlig dommene i sagerne 168/84 [4] og 283/84 [5]), hverken direkte taler til støtte for Kommissionens synspunkt eller bekræfter sagsøgtes synspunkt, idet de ikke klart omhandler det spørgsmål, som nærværende sag angår, og som det ikke dengang var nødvendigt at tage stilling til.

7. I dommen i sag 168/84 (der angik tjenesteydelser om bord på et søgående fartøj) udtalte Domstolen alene, at artikel 9 i direktiv 77/388 ikke begrænser medlemsstaternes *frihed* til at opkræve afgifter for tjenesteydelser, som præsteres uden for deres højhedsområde (hvilket alene betyder, at en sådan *mulighed* står medlemsstaterne åben, uden at der dog påhviler dem en forpligtelse i denne henseende).

8. I lighed hermed udtalte Domstolen i sag 283/84 (der angik søtransport mellem den italienske halvø og Sardinien, der i sin helhed er pålagt merværdiafgift) — som svar på et spørgsmål, der var blevet rejst under sagen, om, hvorvidt en medlemsstat kan gå så vidt som til at pålægge en sådan afgift, eller om dette er udelukket i medfør af momsdirektivet — alene, at der ikke i direktivet, og navnlig ikke i artikel 9, stk. 2, litra b), er gjort nogen begrænsning i medlemsstaternes *frihed* til at anvende deres afgiftslovgivning også uden for de nationale områder i snæver forstand (hvilket alene betyder, at en sådan mulighed står dem åben, men at der ikke er pålagt dem nogen forpligtelse i denne henseende).

9. Jeg skal her i parentes bemærke, at det derimod efter al sandsynlighed er uden betydning, at det andetsteds i den tyske affattelse af dommen lyder, »Im Falle derartiger Beförderungen, die als reine Inlandsbeförderungen anzusehen *sind* ...«, idet denne mere vidtgående formulering uden tvivl

3 — EFT 1977, L 336, s. 1.

4 — Dom af 4. juli 1985, Günther Berkholz mod Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt (168/84, Sml. s. 2251).

5 — Dom af 23. januar 1986, Trans Tirreno Express (283/84, Sml. s. 231).

skyldes en fejl i oversættelsen, hvilket en sammenligning med den italienske affattelse (italiensk var processprog) og med den franske affattelse viser (»nel caso dei trasporti suddetti, che *possono* essere considerati come trasporti puramente interni...«; »dans l'hypothèse de tels transports qui *peuvent* être considérés comme des transports purement internes...«).

10. 3) Man vil imidlertid bemærke — hvilket i øvrigt er grunden til, at der ikke ganske bør bortses fra disse domme ved gennemgangen af nærværende sag — at Domstolen i sag 168/84 understregede, at direktivets artikel 9 har til formål »at sikre en hensigtsmæssig afgrænsning af de nationale momslovgivningers anvendelsesområde« (hvoraf man må drage den konklusion, at der ikke var grundlag for at foretage en udvidende fortolkning af denne artikels ordlyd, for så vidt som den alene omhandler direktivets anvendelsesområde), og at nærværende sag ligeledes angår tjenesteydelser, der foretages uden for medlemsstaternes territoriale højhedsområde »om bord på et *søgående fartøj undergivet dens jurisdiktionskompetence*« (hvilket tyder på en relativering af det territorialitetsprincip, der i så høj grad er blevet fremhævet af Frankrig og Spanien).

11. Dommen i sag 283/84 (og i øvrigt også dommen i sag 51/88 [6]) angår ligeledes direktivets artikel 9's formål, der er at skabe en afgrænsning af de nationale lovgivningers anvendelsesområde for at undgå kompetencekonflikter i tilfælde, hvor en tjenesteydelse kan være omfattet af retsordenen i mere end én medlemsstat.

12. Domstolen har desuden fremhævet, at der ikke opstår spørgsmål om kompetence for flere medlemsstater, når det fartøj, der udfører transporten, forbinder to steder i samme medlemsstat, og når den benyttede rute, selv om den delvis ligger uden for nationalt område, ikke går igennem et område, der henhører under en anden stats højhedsområde. I tilfælde af sådanne transporter, der kan anses for rent indenlandske transporter, afgrænses merværdiafgiftens *territoriale anvendelsesområde* ikke på grundlag af direktivets artikel 9, men af de grundlæggende bestemmelser i direktivets *artikler 2 og 3*. Dette viser, at nærværende sag, som slet ikke udspringer af artikel 9, stk. 2, litra b), hvis ordlyd Kongeriget Spaniens befuldmægtigede har henvist til, snarere skal løses på grundlag af Traktatens almindelige regler om fællesskabsrettens territoriale anvendelsesområde.

13. Netop fordi disse domme fremhæver, at medlemsstaterne *frit* kan afgiftsbelægge transaktioner, der finder sted i internationale farvande, viser de klart, at den franske regerings argumenter om grænserne for den nationale suverænitet, der er hentet fra folkeretten, næppe har megen vægt.

14. 4) Selv om det allerede af de anførte domme klart fremgår, at der ikke er grundlag for at fremhæve territorialitetsprincippet, som Frankrig og Spanien har lagt så megen vægt på, ved afgrænsningen af anvendelsesområdet for Traktaten, har denne konklusion, der er af betydning for nærværende

6 — Dom af 15. marts 1989, Hamann (51/88, Sml. s. 767).

sag, ligeledes støtte i andre domme, hvoraf det fremgår, at Traktatens principper i visse tilfælde ligeledes må finde anvendelse på transaktioner, der finder sted uden for det territoriale anvendelsesområde for Traktaten, således at der følgelig ikke er grundlag for en for snæver fortolkning af fællesskabsrettens anvendelsesområde.

15. Jeg skal i denne forbindelse henvise til Domstolens dom i sag 167/73 [7], hvorefter reglen i den franske lov om arbejde til søs om, at besætningen i et vist omfang skulle være af fransk nationalitet, er uforenelig med Traktatens artikel 48 og med forordning (EØF) nr. 1612/68 [8], der er udstedt til gennemførelse heraf. Når man her fremhæver, at søtransporter er undergivet Traktatens almindelige regler, og at dette indebærer et forbud mod enhver forskelsbehandling, for så vidt angår adgang til beskæftigelse og *arbejdsvilkår*, er det svært at forestille sig, at denne regel kun finder anvendelse, når de pågældende fartøjer befinder sig i medlemsstaternes territorialfarvande.

16. Princippet om, at den midlertidige udøvelse af aktiviteter (i nærværende sag transport gennem internationale farvande) ikke er tilstrækkelig til at udelukke anvendelsen af fællesskabsretten (i nærværende sag momsdirektivet), såfremt den pågældende aktivitet har en tilstrækkelig snæver forbindelse med Fællesskabets område (her, at udrejsehavnen og ankomsthavnen er beliggende i samme medlemsstat), er fastslået ved Domstolens dom i sag 237/83 [9]. I denne dom udtalte Domstolen, at Fællesskabets sociale lovgivning fandt anvendelse på den virksomhed, som en statsborger i en medlemsstat udøvede i et *tredjeland* for en virksomhed hjemmehørende i en anden medlemsstat.

17. For det andet skal jeg henvise til Domstolens dom i sag 9/88 [10] (der angik spørgsmålet om, hvorvidt en portugisisk arbejdstager, som var ansat på et fartøj, der sejlede under nederlandsk flag, på grundlag af sin erhvervsmæssige beskæftigelse var omfattet af det fællesskabsretlige princip om ligebehandling). Jeg finder det i høj grad af betydning, at Domstolen i den pågældende sag — under henvisning til sin praksis, hvorefter erhvervsmæssig beskæftigelse, der udøves uden for Fællesskabets territorium, kan anses for virksomhed udøvet af arbejdstagere, der er beskæftiget på en medlemsstats område, når der består en tilstrækkelig snæver tilknytning hertil — statuerede, at en portugisisk arbejdstager, beskæftiget på et fartøj under nederlandsk flag skal anses for beskæftiget på en medlemsstats nationale område, når der består tilstrækkelige tilknytningsmomenter hertil (der vurderes under hensyn til skibets registreringssted, rederiets hjemsted i Nederlandene, arbejdstageren blev ansat i Nederlandene, at den pågældende var omfattet af den nederlandske sociale sikringsordning og undergivet den nederlandske skattelovgivning med hensyn til indkomstskat).

18. 5) De betragtninger, som den nævnte praksis antyder (angående relativeringen af territorialitetsprincippet samt den relevante fortolkning af det territoriale anvendelsesområde for Traktatens regler) taler følgelig imod den antagelse, der er blevet fremført

7 — Dom af 4. april 1974, Kommissionen mod Den Franske Republik (167/73, Sml. s. 359).

8 — EFT 1968 II, s. 467.

9 — Dom af 12. juli 1984, SARL Prodest mod Caisse primaire d'assurance maladie de Paris (237/83, Sml. s. 3153).

10 — Dom af 27. september 1989, Mário Lopes da Veiga mod Staatssecretaris van Justitie (9/88, Sml. s. 2989).

af Den Franske Republik og Kongeriget Spanien vedrørende fortolkningen af momsdirektivet, ligesom også andre argumenter bekræfter den antagelse, at Kommissionens opfattelse er rigtig.

19. a) I denne henseende tænker jeg ikke så meget på det forhold — der ganske vist er interessant, og som Kommissionen har henvist til — at et meget stort flertal af delegationerne på det sekstende møde i det rådgivende udvalg for merværdiafgift udtalte sig til støtte for afgift på sådanne transportydelser, som nærværende sag omhandler. Dette skete faktisk alene af praktiske grunde — som Kommissionen har medgivet det, og som Frankrig udtrykkeligt har understreget — hvorimod denne konklusion ikke har opnået juridisk bindende karakter.

20. b) Derimod forekommer *harmoniseringsformålet* i direktiv 77/388, der ligeledes — som det fremgår af direktivets titel — tilsigter at indføre et ensartet beregningsgrundlag, mig vigtig.

21. Hvis man holder sig det for øje — og i denne forbindelse må man, som Kommissionen med rette har understreget, ikke glemme, at det drejer sig om en fuldstændig harmonisering, samt at alle fritagelser (som Domstolen har fastslået det i sin dom i sag 235/85 [11]) skal være »udtrykkelige og præcise« (præmis 19) — er det en nødvendig følge heraf, at det ville være uforeneligt med denne målsætning (som det allerede er blevet anført i generaladvokatens forslag til afgørelse i sag 283/84), såfremt forskellige afgiftsregler ville gælde afhængigt af, om transporten foregik mellem to steder i en medlemsstat, til lands eller til vands, og i sidstnævnte tilfælde også afhængigt af, om transporten fandt sted i territorialfarvande eller uden for tolvmilezonen (hvilket i øvrigt utvivlsomt ville være vanskeligt at kontrollere og dermed uforeneligt med direktivets syttende betragtning, hvorefter afgiftens opkrævning bør forenkles, og skatteunddragelser undgås). Selv om man må medgive, at sådanne betragtninger kun har ringe betydning for transporter til Korsika, er deres relevans imidlertid ubestridelig i andre sammenhænge, der meget let kan tænkes i visse medlemsstater, og det synes derfor velbegrundet at tage dem i betragtning ved fortolkningen af direktivet, eftersom dette finder generel anvendelse. Det er således nærliggende at antage, at princippet om, at en transport, der finder sted mellem to steder i samme medlemsstat, uden at der foretages havneanløb eller mellemlanding på fremmed område, anses for en ydelse, der er foretaget i indlandet, følger af direktivet.

22. c) Hertil kommer desuden den lære, der kan uddrages af *akten vedrørende vilkårene for tiltrædelse* og tilpasningerne af traktaterne — der finder anvendelse for Spaniens og Portugals vedkommende.

23. I denne forbindelse har Kommissionen som bekendt for det første henvist til bilag I, kapital V, »Beskatning«, hvorved der gøres en tilføjelse til artikel 15 i direktiv 77/388, således at Republikken Portugal kan *indestille* søtransport og lufttransport mellem de øer, der er omfattet af de autonome regioner Azorerne og Madeira, og mellem disse regioner og det kontinentale område, *med international transport.* Kommissionen har for det andet henledt opmærksomheden på aktens artikel 374, hvori det er bestemt, at

11 — Dom af 26. marts 1987, Kommissionen mod Kongeriget Nederlandene (235/85, Sml. s. 1471).

den supplerende regel, som jeg netop har anført, ikke berører det afgiftsbeløb, der skal erlægges som egne indtægter hidrørende fra merværdiafgiften.

24. Det forekommer således begrundet at antage, at alle de berørte stater ved udstedelsen af disse regler er gået ud fra den opfattelse, at de pågældende transporter i relation til momsdirektivet udgjorde nationale transporter, der var pålagt moms. Såfremt det havde været klart, at direktivet kunne fortolkes således som foreslået af Frankrig og Spanien (nemlig at det står medlemsstaterne *frit*, om de vil afgiftsbelægge sådanne transporter), ville den supplerende bestemmelse i tiltrædelsesakten ikke have været nødvendig, eller man kunne have bestemt, at der alene var spørgsmål om at sidestille transporter i territorialfarvande med internationale transporter — hvilket er i overensstemmelse med, hvad den spanske regering anførte i sit mundtlige indlæg om nødvendigheden af at supplere artikel 15, fordi transporter i territorialfarvande ligeledes skulle afgiftsbelægges.

25. Efter min mening kan man heller ikke mod denne analyse indvende, at sådanne særlige regler i tiltrædelsesakten har til formål at løse specielle problemer i forbindelse med en medlemsstats tiltræden, således at man ikke kan drage mere vidtgående konklusioner heraf. Når — som det var tilfældet med bilag I, V, i tiltrædelsesakten vedrørende artikel 15 i momsdirektivet — man beslutter at supplere og ændre et bestående system, viser dette også — noget nær — hvorledes systemet skal forstås på et specielt punkt, det vil sige, at der på sin vis er tale om en egentlig fortolkning af gældende regler og ikke kun om løsning af et konkret tiltrædelsesproblem.

26. For så vidt angår artikel 374 i tiltrædelsesakten, kan jeg desuden heller ikke se nogen grund til, at alene Portugal skulle pålægges en forpligtelse til at betale merværdiafgift af transportydelserne til de nævnte steder. Henset til de betydelige afstande, der er mellem kontinentet og de tilhørende øer, samt til den pågældende medlemsstats økonomiske formåen, ville man utvivlsomt snarere kunne have forventet en fritagelse.

27. Der kan altså givetvis ikke her være tale om løsning af et særligt problem, hvorimod det er mere nærliggende at antage, at det drejer sig om en præcisering af et princip, der er almindeligt gældende for alle medlemsstaterne.

28. 6) På grundlag af en logisk vurdering af alle relevante aspekter er det herefter min opfattelse, at det klart må konstateres, at Kommissionen har fremført de bedste argumenter til støtte for sin opfattelse. Momsdirektivet pålægger således, at der opkræves afgift af hele transporten mellem den kontinentaleuropæiske del af Frankrig og Korsika, og en fritagelse er alene mulig i medfør af artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med bilag F i momsdirektivet (til hvilke regler Frankrig — som bekendt — alene ville henholde sig, for så vidt angår transport i territorialfarvande).

29. Det er følgelig ligeledes klart (hvilket heller ikke har været omstridt), at der skal foretages de nødvendige beregninger til fastsættelse af de egne momsindtægter, jfr.

forordning nr. 2892/77, ligesom disse skal stilles til Fællesskabets rådighed.

30. Eftersom dette ikke har været tilfældet, på trods af Kommissionens opfordring, er det desuden klart, at der skal betales renter, jfr. artikel 11 i forordning (EØF) nr. 2891/77. Som bekendt er en forsinket kreditering af Kommissionens konto tilstrækkelig til, at der ifaldes morarenter. Derimod er begrundelsen for den forsinkede kreditering (jfr. dom i sagen 303/84 [12]), ifølge Domstolens praksis uden betydning, og navnlig den omstændighed, at den pågældende medlemsstat ikke deler Kommissionens retsopfattelse (sag 93/85 [13]), det vil sige — som det er blevet fremhævet i nærværende sag — at den i god tro har lagt en anden fortolkning af fællesskabsretten til grund.

C — Sammenfatning

31. 7) Der må følgelig gives Kommissionen medhold i de påstande, den har nedlagt. Som påstået af Kommissionen bør Den Franske Republik endvidere pålægges sagens omkostninger.

12 — Dom af 20. marts 1986, Kommissionen mod Forbundsrepublikken Tyskland (303/84, Sml. s. 1171).

13 — Dom af 18. december 1986, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (93/85, Sml. s. 4011).