FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT GIUSEPPE TESAURO
fremsat den 7. maj 1991 *

Hr. præsident,
De herrer dommere,

1. Der er i nærværende sag nedlagt påstand om, at det fastslås, at Kongeriget Spanien har overtrådt artikel 2, stk. 1, i Rådets sjette 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 »direktivet«) og således har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til 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. Jeg skal indledningsvis kort redegøre for visse af sagens faktiske omstændigheder, som er af betydning for argumentationen i mit forslag til afgørelse, idet jeg i øvrigt henviser til retsmøderapporten.

I henhold til § 7, stk. 2, i den spanske lov nr. 30 af 2. august 1985, hvorved merværdiafgiftsordningen blev indført, skulle de nævnte tjenesteydelser pålægges moms med en reduceret sats på 6%.

To år senere blev der imidlertid vedtaget en lov om intellektuel ejendomsret (lov nr. 22 af 11.11.1987), hvorefter de samme tjenesteydelser var fritaget for moms.

Det er denne fritagelse — der efter Kommissionens opfattelse er i strid med det i direktivets artikel 2, stk. 1, opstillede princip om en generel afgift — som er genstanden for nærværende sag.

3. Den spanske regering har anført, at den pågældende fritagelse er berettiget i henhold til undtagelsesbestemmelsen i direktivets artikel 28, stk. 3, litra b).

Denne bestemmelse fastslår, at medlemsstaterne i overgangsperioden (som skulle være udløbet den 1. januar 1983, men siden er blevet forlænget) »fortsat [kan] fritage de transaktioner, der er opregnet i bilag F, på de i medlemsstaten gældende betingelser«. Blandt de tjenesteydelser, som i henhold til bilag F kan fritages, er netop tjenesteydelser, der præsteres af »forfattere, kunstnere, herunder udøvende kunstnere«.

Efter den spanske regerings opfattelse giver bestemmelsen alle medlemsstaterne, herun-

* Originalsprog: italiensk.

der de medlemsstater, som er tiltrådt Fællesskabet senere, mulighed for i den i artikel 28, stk. 4, omhandlede overgangsperiode at opretholde de fritagelser, som var gældende på tidspunktet for iværksættelsen af sjette direktiv.

Eftersom der i henhold til den spanske ordning, der var gældende forud for momsordningen, ikke var afgiftspligt for de tjenesteydelser, som er genstand for nærværende sag, er Spanien ifølge den spanske regering berettiget til at anvende en overgangsordning med afgiftsfritagelse for de pågældende tjenesteydelser i overensstemmelse med artikel 28.

4. Kommissionen har afvist dette synspunkt, idet den har fremført to argumenter herfor. For det første finder Kommissionen, at da artikel 28, stk. 3, har karakter af en undtagelsesbestemmelse, kan den i mangel af en særlig bestemmelse i tiltrædelsesakten ikke finde anvendelse på en medlemsstat, som er tiltrådt Fællesskabet senere. Dette bekræftes ifølge Kommissionen modsætningsvis af den omstændighed, at det for Portugals vedkommende er udtrykkelig nævnt i tiltrædelsesakten, at der er mulighed for at fritage visse af de i artikel 28, stk. 3, litra b), omhandlede transaktioner for moms. Derimod indeholder akten om Spaniens tiltrædelse ikke nogen henvisning til den pågældende bestemmelse, hvorfor det må betragtes som udelukket, at Spanien kan påberåbe sig artikel 28, stk. 3, litra b), som grundlag for de omtvistede fritagelser.

For det andet har Kommissionen anført, at selv om det måtte lægges til grund, at Spanien kan påberåbe sig den omhandlede undtagelsesbestemmelse, ligger den fritagelse, som er genstand for nærværende sag, under alle omstændigheder uden for bestemmelsens anvendelsesområde og kan således på ingen måde begrundes i den pågældende bestemmelse. Ifølge Kommissionen giver bestemmelsen efter sin klare ordlyd udelukkende mulighed for »fortsat (at) fritage« bestemte transaktioner. Den giver altså udelukkende mulighed for at *opretholde* en fritagelsesordning, som allerede var gældende, men indebærer et forbud mod at *indføre* en fritagelsesordning, når der én gang har været tale om momspligt for bestemte tjenesteydelser. I det konkrete tilfælde står det fast, at de omhandlede former for virksomhed i overensstemmelse med sjette direktiv var afgiftspligtige i Spanien i henhold til den almindelige momsordning i lov nr. 30 af 2. august 1985 indtil ikrafttrædelsen af lov nr. 22 af 11. november 1987, dvs. i mere end to år. Fritagelsen i henhold til 1987-loven udgør således klart en ny fritagelse, som absolut ikke er berettiget i henhold til artikel 28, stk. 3, litra b).

5. Lad mig straks slå fast, at det efter min opfattelse er det sidste af Kommissionens to argumenter, der er afgørende.

Bestemmelsens ordlyd er særdeles klar. Den giver udelukkende mulighed for *fortsat at fritage* bestemte transaktioner »på de i medlemsstaten gældende betingelser«. Bestemmelsen giver derimod ikke mulighed for uden videre at fritage en hvilken som helst transaktion, som ikke var afgiftspligtig forud for direktivets ikrafttræden. Med andre ord kan en medlemsstat, der — som Spanien i det foreliggende tilfælde — i forbindelse med gennemførelsen af direktivet har indført momspligt for bestemte former for virksomhed, ikke efterfølgende påberåbe sig artikel 28, stk. 3, litra b), som grundlag for at indføre en momsfritagelse for de samme former for virksomhed ved ikke at anvende den fælles afgiftsordning herpå. At give medlemsstaterne en sådan mulighed ville ud over at være helt uberettiget ud fra

den omhandlede bestemmelses klare ordlyd være i strid med de principper om afgiftens generelle og neutrale karakter, som danner grundlag for direktivet og, som det med rette er anført af Kommissionen, er nøglen til fortolkningen af de regler, der har karakter af undtagelsesbestemmelser.

Denne fortolkning ligger efter min opfattelse i øvrigt helt på linje med Domstolens dom af 8. juli 1986 (sag 73/85, Kerrutt, Sml. s. 2219), hvor det blev fastslået, at den omhandlede bestemmelse »efter sin ordlyd [er] til hinder for indførelsen af nye afgiftsfritagelser eller udvidelse af gældende fritagelsers omfang efter direktivets ikrafttrædelse«.

6. På baggrund af det således anførte mener jeg, at der kan gives Kommissionen medhold i sagen, uden at det er nødvendigt at foretage en nærmere undersøgelse af det andet af Kommissionen fremførte argument, nemlig at den tiltrædende stat i mangel af relevante bestemmelser herom i tiltrædelsesakten ikke kan påberåbe sig artikel 28, stk. 3, litra b). Argumentet forekommer i øvrigt ikke overbevisende, da den tiltrædende stat i mangel af særlige begrænsninger eller undtagelser indtræder i samtlige rettigheder og forpligtelser i henhold til gældende fællesskabsret, hvilket i relation til sjette direktiv nødvendigvis også indbefatter bestemmelserne i artikel 28.

7. Jeg foreslår herefter Domstolen at give Kommissionen medhold i sagen og tilpligte sagsøgte at betale sagens omkostninger.