

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT ANTONIO SAGGIO

fremsat den 18. marts 1999 *

1. Under den foreliggende sag er der nedlagt påstand om, at det fastslås, at Kongeriget Spanien har tilsidesat Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag¹ (herefter »sjette direktiv«) ved at fritage indførsler og erhvervelser inden for Fællesskabet af våben, ammunition og materiel, der udelukkende er til militær brug, og derved har tilsidesat sine forpligtelser efter traktaten.

Retsforskrifter, faktiske omstændigheder og sagens gang

2. Ifølge det sjette direktivs artikel 2, stk. 2, og artikel 28a — som ændret ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF² — pålægges der

merværdiafgift af indførsler af goder (til Fællesskabets område) og af erhvervelser af goder inden for Fællesskabet. Direktivets artikel 14 opregner endvidere de afgiftsfritagelser, som er tilladte ved indførsel af visse goder til Fællesskabets område, mens artikel 28c, punkt B, opregner de afgiftsfritagelser, som er tilladte for erhvervelser inden for Fællesskabet af goder. Endvidere kan medlemsstaterne ifølge artikel 28, stk. 3, litra b), i overgangsperioden med virkning fra det tidspunkt, da sjette direktiv trådte i kraft, dvs. den 1. januar 1978, »fortsat fritage de transaktioner, der er opregnet i bilag F, på de i medlemsstaten gældende betingelser«. Dette bilags nr. 23 og 25 omfatter bl.a. transaktioner vedrørende luftfartøjer, som benyttes af statsinstitutioner, og krigsskibe. Ifølge samme artikels stk. 4 »er overgangsperioden indledningsvis fastsat til fem år fra den 1. januar 1978«³. Endelig bemyndiges Kongeriget Spanien ved samme artikels stk. 3a, der blev indsat ved direktiv 91/680, til at fritage de transaktioner, som er nævnt i nr. 23 og 25 i bilag F, fra moms⁴.

3 — Overgangsperioden blev dog forlænget, således at de medlemsstater, som fritog transaktionerne i henhold til bilag I, kunne fortsætte hermed.

4 — Bemyndigelsen til at yde denne afgiftsfritagelse blev indrømmet Kongeriget Spanien »indtil der foreligger en afgørelse fra Rådet, som i henhold til artikel 3 i direktiv 89/465/EØF« (Rådets attende direktiv af 18.7.1989 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — ophævelse af visse undtagelser i henhold til artikel 28, stk. 3, i sjette direktiv; EFT L 226, s. 21) »skal træffe afgørelse om ophævelse af overgangsundtagelserne i [artikel 28,] stk. 3«.

* Originalsprog: italiensk.

1 — EFT L 145, s. 1.

2 — EFT L 376, s. 1.

3. Den 1. januar 1986 indførte Kongeriget Spanien merværdiafgiften med henblik på at opfylde Fællesskabets tiltrædelsesvilkår og navnlig betingelserne i tiltrædelses-traktatens artikel 395⁵. Dette skete ved lov nr. 30 af 2. august 1985⁶. Kongeriget Spanien foreskrev dog ingen særlig fritagelse for indførsler og erhvervelser inden for Fællesskabet af våben. Heller ikke tiltrædelsesakten foreskrev nogen afgifts-fritagelse til fordel for Kongeriget Spanien for transaktioner vedrørende de nævnte goder. Ved lov nr. 6 af 14. maj 1987⁷ indførte Kongeriget Spanien ensidigt sådanne fritagelser. Ved denne lov, som vedrører bevillinger til de væbnede styrkers investeringer og driftsomkostninger, blev indførsler og erhvervelser inden for Fælles-skabet af »våben, ammunition og materiel, der udelukkende er til militær brug og nødvendig« for at gennemføre programmet for modernisering af de væbnede styrkers materiel, udstyr og bevæbning for perioden 1986-1994⁸, således fritaget for moms. Loven trådte i kraft den 14. maj 1987, men havde tilbagevirkende gyldighed fra den 1. januar 1986.

4. Ved en åbningsskrivelse meddelt den 7. februar 1990 iværksatte Kommissionen en traktatbrudsprocedure mod Kongeriget Spanien, som den foreholdt med vedtagelsen af nævnte lov fra 1987 at have moms-fritaget visse erhvervelser inden for Fælles-skabet og visse indførsler af materielt militær i strid med sjette direktivs artikel 2, stk. 2. De spanske myndigheder svarede ved skrivelse af 7. maj 1990. Ved begrundet udtalelse meddelt den 6. august 1996 foreholdt Kommissionen Kongeriget Spanien, at det havde tilsidesat sine forpligtelser efter sjette direktiv ved at have indført de nævnte afgiftsfritagelser. Da Kongeriget Spanien ikke efterkom den begrundede udtalelse inden udløbet af den heri fastsatte frist, anlagde Kommissionen den 5. december 1997 den foreliggende sag.

Realiteten

Parternes argumenter

5 — Traktaten om Kongeriget Spaniens og Republikken Portugals tiltrædelse af De Europæiske Fællesskaber blev undertegnet den 1.6.1985 (EFT L 302) og trådte i kraft den 1.1.1986. Ifølge denne traktats artikel 395 skulle de nye medlemsstater iværksætte de forholdsregler, der var nødvendige »for fra tiltrædelsen at overholde bestemmelserne i direktiver ...«, herunder momsdirektivet.

6 — BOE af 9.8.1985. Ifølge denne lovs artikel 20 skal der opkræves moms af alle indførsler af goder. Samme artikel bestemmer, at »der ved indførsel i momsretlig forstand forstås import af goder til den spanske halvø område eller til Balearerne, uanset hvad de anvendes til eller importørens status«.

7 — BOE af 19.5.1987.

8 — Denne periode blev senere forlænget til 1998 ved lov nr. 9 af 15.10.1990.

5. Kommissionen har gjort gældende, at indførsler og erhvervelser inden for Fællesskabet ifølge sjette direktiv er undergivet moms, bortset fra de transaktioner, som er opregnet i artikel 14 og 28c, og de afgifts-fritagelser, som er omhandlet i samme direktivs artikel 28, stk. 3, litra b). Sidstnævnte bestemmelse giver medlemsstaterne mulighed for i en overgangsperiode fortsat at fritage visse transaktioner, som er nævnt

i direktivets bilag F. Ud over disse fritagelser er kun de afgiftsfritagelser tilladte, som måtte være fastsat i akterne vedrørende de nye medlemsstaters tiltrædelse af Det Europæiske Fællesskab. Den foreliggende sag vedrører ingen af de nævnte fritagelser. For det første angår hverken artikel 14 eller artikel 28c nemlig sådanne transaktioner, som er omhandlet i den spanske lov nr. 6/87, og for det andet kan heller ikke artikel 28, stk. 3, litra b) — der som tidligere nævnt vedrører muligheden for at opretholde visse allerede bestående afgiftsfritagelser i den pågældende medlemsstat på tidspunktet for direktivets ikrafttræden — legitimere de pågældende afgiftsfritagelser, eftersom den nævnte lov, hvorved de blev indført, blev vedtaget i maj 1987, dvs. efter tiltrædelsesaktens ikrafttrædelse. Situationen ville derimod have været anderledes, hvis tiltrædelsesakten havde indeholdt en udtrykkelig klausul, der gav Kongeriget Spanien mulighed for at yde sådanne afgiftsfritagelser.

Ifølge Kommissionen indebar den omstændighed, at Kongeriget Spanien ved nævnte direktiv 91/680 fik mulighed for at fritage transaktionerne i nr. 23 og 25 i sjette direktivs bilag F (transaktioner vedrørende krigsskibe og luftfartøjer) ikke, at Spanien bragte den tilsidesættelse af sine EF-retlige forpligtelser, som vedtagelsen af lov nr. 6/87 udgjorde, fuldstændig til ophør. Uanset denne mulighed begik Kongeriget

Spanien i hvert fald et traktatbrud for perioden fra tidspunktet for ikrafttrædelsen af lov nr. 6/87 indtil den dato, da den spanske regering fik tilladelse til at indrømme den nævnte begrænsede afgiftsfritagelse.

6. Den spanske regering har principalt gjort gældende, at moms fritagelserne af transaktioner vedrørende militærmateriel i lov nr. 6/87 er forenelige med fællesskabsretten fra det tidspunkt, hvor disse udgør beskyttelsesforanstaltninger i henhold til EF-traktatens artikel 223, stk. 1, litra b), da de er »nødvendige til beskyttelse af [medlemsstaternes] væsentlige sikkerhedsinteresser«, og da de vedrører »fabrikation af eller handel med våben, ammunition og krigsmateriel«. De afgiftsfritagelser, som er fastsat i den spanske lov fra 1987, skal nemlig sikre virkeliggørelsen af de væsentligste mål i den overordnede strategiske plan (Plan Estratégico Conjunto) ved at sikre de spanske væbnede styrkers effektivitet i det nationale forsvar og ved at opfylde de aftaler, som Kongeriget Spanien har indgået inden for NATO's rammer. Til støtte herfor henviser den spanske regering til betragtningerne til lov nr. 6/87, hvori det udtales, at lovens hovedformål er »at fastlægge og tildele de finansielle midler, som er nødvendige for at fortsætte den igangværende proces for styrkelsen og moderniseringen af de væbnede styrker, og derved skabe det økonomiske og finansielle grundlag for den overordnede strategiske plan«. Endvidere anfører den spanske regering, at ophævelsen af moms fritagelsen for

våben i modsætning til det af Kommissionen hævdede vil have en række finansielle følger, som det er umuligt at overskue, og henviser i den forbindelse til, at det ville have medført en udgiftsforøgelse på omkring 3 mio. spanske pesetas at ophæve denne momsfritagelse for 1998.

Kommissionen bestrider denne opfattelse og henviser herved dels, hvad angår det processuelle, til, at der ikke kan tages hensyn til dette argument, da det ikke blev fremført under den forudgående administrative procedure. Desuden gør den, hvad angår realiteten, gældende, at det ikke er i strid med spanske interesser at pålægge indførsler af våben moms, da dette kun medfører en ringe byrde for staten, og da de spanske myndigheder i hvert fald ikke har fremlagt noget bevis for, at opkrævningen af moms for de pågældende transaktioner vil kunne skade væsentlige sikkerhedsinteresser, selv om bevisbyrden herfor påhvilede dem.

7. Ifølge den spanske regering er momsfritagelserne i lov nr. 6/87 under alle omstændigheder lovlige efter sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), som giver medlemsstaterne mulighed for fortsat at momsfritage de transaktioner, der er opregnet i bilag F, på de betingelser, som gjaldt i medlemsstaternes nationale ret på tidspunktet for direktivets ikrafttræden, dvs. den 1. januar 1978. Artikel 28, stk. 3, litra b), må nemlig også gælde for stater, der, som Kongeriget Spanien, er blevet medlemmer af Det Europæiske Fællesskab efter

denne dato; i modsat fald ville de gamle og de nye medlemsstater blive forskelsbehandlet hvad angår de konkurrencevilkår, som Fællesskabets regler om fiskal harmonisering er baseret på, og man ville uden begrundelse give de gamle medlemsstater betydelige konkurrencefordele. Også de nye medlemsstater bør derfor efter Kongeriget Spaniens opfattelse have mulighed for at udnytte adgangen efter sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), selv om denne adgang ikke har udtrykkelig hjemmel i tiltrædelsestraktaten.

8. Endelig anfører den spanske regering, at de omhandlede afgiftsfritagelser blev indført i spansk ret ved lov nr. 44 af 7. juli 1982⁹, hvorved indførsler af materiel til de væbnede styrker blev fritaget for udligningsafgiften for nationale skatter og afgifter, og at denne begunstigende ordning blev erstattet af den nationale lovgivning (nævnte lov nr. 30/85) om momsens indførelse, som blev vedtaget på foranledning af Kongeriget Spaniens tiltrædelse af Fællesskabet, nemlig med virkning fra lovens ikrafttræden, dvs. den 1. januar 1996. Momsfritagelserne for transaktioner vedrørende materiel til militært brug bestod derfor allerede på tidspunktet for Kongeriget Spaniens tiltrædelse af Fællesskabet, hvorfor fritagelserne som følge af arti-

9 — BOE af 21.7.1982.

kel 28, stk. 3, litra b), må anses for forenelige med direktivet fra den 1. januar 1986.

andet, som regeringen subsidiært har gjort gældende, om transaktionerne kan henføres til en af de grupper, for hvilke direktivet giver medlemsstaterne mulighed for at fastsætte afgiftsfritagelser, og om de som følge heraf kan anses for lovlige.

Traktatbruddet

9. Ifølge sjette direktivs artikel 2, stk. 2, pålægges der moms ved indførsel af goder til Fællesskabets område¹⁰, bortset fra indførsler, som er afgiftsfritaget efter direktivets artikel 14. Ifølge artikel 28a skal der endvidere svares merværdiafgift af erhvervelser inden for Fællesskabet af goder mod vederlag, der foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, naturligvis med undtagelse af de i henhold til nævnte artikel 28c, punkt B, fritagne transaktioner. Der kan således ikke være tvivl om, at de indførsler og erhvervelser af militærmateriel, som den spanske lov nr. 6/87 finder anvendelse på, er omfattet af sjette direktivs anvendelsesområde.

10. Efter at dette er fastslået, må det for det første afklares, om momsfritagelsen af de i sagen omhandlede transaktioner, som den spanske regering principalt har hævdet, er berettiget efter beskyttelsesklausulen i traktatens artikel 223, stk. 1, litra b), og for det

11. Hvad angår regeringens påstand om, at beskyttelsesklausulen i traktatens artikel 223, stk. 1, finder anvendelse på de indførsler og erhvervelser af våben, som er omfattet af den spanske lov nr. 6/87, skal jeg erindre om, at denne traktatbestemmelse foreskriver, at »hver medlemsstat kan træffe de foranstaltninger, som den anser for nødvendige til beskyttelse af sine væsentlige sikkerhedsinteresser, og som vedrører fabrikation af eller handel med våben, ammunition og krigsmateriel«.

Hvad angår dette spørgsmål rejser Kommissionen indledningsvis den proceduremæssige indsigelse, at den spanske regering ikke under sagen ved Domstolen kan påberåbe sig denne traktatbestemmelse, da den ikke gjorde det under den forudgående administrative procedure. Med andre ord mener Kommissionen, at Kongeriget Spaniens indsigelse er gjort gældende for sent og derfor ikke kan tages i betragtning. Jeg finder ikke denne indsigelse berettiget, dels da der ikke findes nogen særskilt procedureforskrift, som kræver, at der skal være overensstemmelse mellem de argumenter, som gøres gældende under den forudgående administrative procedure og på et senere tidspunkt under en retssag, dels da det efter min opfattelse ikke er muligt at

¹⁰ — Ifølge Domstolens praksis (dom af 5.5.1982, sag 15/81, Schul, Sml. s. 1409, præmis 14) indtræder afgiftspligten for indførsler »i og med et godes ankomst til en medlemsstat uden hensyn til, om der sker omsætning, overdragelse mod eller uden vederlag ved en afgiftspligtig person eller ved en privat person«. Denne opfattelse er stadfæstet ved dom af 23.1.1986 i sagen Bergeres-Becque (sag 39/85, Sml. s. 259, præmis 7).

opstille et sådant krav i retspraksis, som ville være i strid med det generelle princip om en fri og fuld udøvelse af retten til forsvar. Jeg skal tilføje, at den retspraksis, Kommissionen har påberåbt sig til støtte for sin opfattelse, ikke er relevant. Den vedrører nemlig en anden situation, som ikke kan sammenlignes med den foreliggende, nemlig den situation, at det er nødvendigt at sikre retten til forsvar for den stat, som der indgives søgsmål mod i henhold til EF-traktatens artikel 169. Det er kun i dette særlige øjemed, at Domstolen har fastslået, at stævningen ... ikke [må] støttes på andre klagepunkter end dem, der er nævnt i den begrundede udtalelse¹¹. Hvis man anvendte dette princip i den foreliggende sag, ville det blive vendt på hovedet, da det ville blive benyttet til at begrænse og ikke styrke retten til forsvar for den stat, som tager til genmæle mod institutionen.

12. Jeg skal herefter behandle spørgsmålet, om beskyttelsesklausulen i artikel 223, stk. 1, litra b), finder anvendelse i den foreliggende sag. Herom skal jeg først bemærke, at traktatens beskyttelsesklausuler skal fortolkes indskrænkende, da de udgør en undtagelse fra de almindelige regler¹², og at de stater, som påberåber

sig disse klausuler, efter almindelige bevisbyrdeprincipper selv må godtgøre, at de vedtagne foranstaltninger er nødvendige til beskyttelse af deres væsentlige sikkerhedsinteresser. Det må derfor undersøges, om Kongeriget Spanien har fremlagt bevis for, at de i lov nr. 6/87 omhandlede afgifts-fritagelser er nødvendige til opfyldelse af dette formål. Det mener jeg ikke, den har. Selv om det nemlig i modsætning til det af Kommissionen hævdede klart fremgår af lovens betragtninger, at lovgiver i Spanien har villet beskytte de nationale sikkerhedsinteresser ved at skabe sikkerhed for, at processen til forstærkning og modernisering af de væbnede styrker føres igennem, ses det ikke, hvorfor momsfrigtagelserne skulle være nødvendige til at virkeliggøre dette formål: Med andre ord kan jeg ikke se, hvorledes momsopkrævningen for indførsler og erhvervelser af våben skulle medføre så store byrder for statens finanser, at dette formål bringes i fare. Provenuet fra den moms, som ville påhvile de pågældende transaktioner, ville nemlig tilflyde samme statskasse, som afholder udgiften, bortset fra den ubetydelige procentdel, der ville tilfalde Fællesskabet som egen indtægt¹³. Den beregning, Kongeriget Spanien har foretaget i svarskriftet, tager ikke hensyn

11 — Dom af 4.12.1997, sag C-207/96, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 6869, præmis 17 og 18. Jf. i samme retning dom af 28.4.1993, sag C-306/91, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 2133, præmis 22, af 28.3.1985, sag 274/83, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 1077, og af 11.7.1984, sag 51/83, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 2793, præmis 5.

12 — Se dom af 19.12.1968, sag 13/68, Salgoil, Sml. 1965-1968, s. 553, org. ref.: Rec. s. 661, hvori Domstolen vedrørende EF-traktatens artikel 36, 224 og 226 fastslog, at »selv om disse bestemmelser ... tillægger medlemsstaternes interesse en særlig vægt, må det bemærkes, at de angår usædvanlige klart afgrænsede tilfælde, og at de ikke giver grundlag for nogen udvidende fortolkning«.

13 — Jf. Rådets beslutning 94/728/EF, Euratom af 31.10.1994 om ordningen for De Europæiske Fællesskabers egne indtægter (EFT L 293, s. 9). Det præciseres i denne beslutnings artikel 2, at »den ensartede sats ... fremkommer som et resultat af anvendelse af følgende procentsatser på medlemsstaternes momsregningsgrundlag: ... 1,08% i 1998 [og] 1% i 1999«, og at »satsen på 1% for 1999 gælder, indtil denne afgørelse ændres«.

til, at momsbeløbet for militærmateriel ganske vist udgør en udgift for staten, nærmere betegnet for forsvarsministeriet, men at beløbet i sidste ende for størstedelens vedkommende kommer staten selv til gode og derfor ikke har nogen betydning for afgørelsen af den foreliggende sag.

13. Det må således konkluderes, at den spanske regering ikke har godtgjort, at en ophævelse af den moms fritagelse for indførsler og erhvervelser af våben, ammunition og andet materiel til militært brug, som er fastsat ved lov nr. 6/87, udgør en foranstaltning, der kan bringe beskyttelsen af Kongeriget Spaniens væsentlige sikkerhedsinteresser i fare, hvorfor de i loven fastsatte fritagelser ikke kan anses for berettigede efter traktatens artikel 223, stk. 1, litra b). Da beskyttelsesklausulen i traktatens artikel 223, stk. 1, litra b), altså ikke finder anvendelse, skulle det være overflødigt at tilføje, at det ikke — i modsætning til det af Kommissionen hævdede — er nødvendigt at vurdere, om Kongeriget Spanien i artikel 225's forstand har misbrugt sine beføjelser efter artikel 223.

14. Hvad dernæst angår muligheden for helt eller delvis at henføre transaktioner vedrørende militærmateriel i henhold til den spanske lov nr. 6/87 til en af de grupper af afgiftsfritagelser, som medlemsstaterne kan indrømme i henhold til fællesskabsreglerne, skal jeg indledningsvis bemærke, at sjette direktivs artikel 14 og artikel 28c,

punkt B, som opregner de fritagne indførsler og erhvervelser inden for Fællesskabet, under ingen omstændigheder kan anvendes på de i den spanske lovgivning omhandlede transaktioner vedrørende militærmateriel. Den direktivbestemmelse, som vedrører afgiftsfritagelser, og som den spanske regering hovedsagelig baserer sig på til støtte for sin opfattelse om, at dens lovgivning om militærmateriel er lovlig efter fællesskabsretten, er artikel 28, stk. 3, litra b), hvorefter medlemsstaterne i overgangsperioden fortsat kan fritage de transaktioner, der er opregnet i bilag F, som i nr. 23 og 25 omfatter transaktioner vedrørende luftfartøjer, der benyttes af statsinstitutioner, samt krigsskibe. De i disse punkter nævnte transaktioner vedrører henholdsvis a) »levering, ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning og udlejning af luftfartøjer, som benyttes af statsinstitutioner, samt af genstande, der er indbygget i eller anvendes ved udnyttelsen af disse luftfartøjer« og b) »levering, ombygning, reparation, vedligeholdelse, chartring og udlejning af krigsskibe«.

Den spanske regering har gjort gældende, at denne bestemmelse bør fortolkes udvidende, således at forstå, at moms fritagelsen for de transaktioner, som er nævnt i nr. 23 og 25, omfatter alle de transaktioner, som er omhandlet i den spanske lov nr. 6/87. Denne opfattelse kan ikke tiltrædes, da bestemmelserne i nr. 23 og 25 vedrører transaktioner om militærmateriel, som er præcist beskrevet, og som efter deres indhold kun kan omfatte visse af de transak-

tioner vedrørende militærmateriel, som er fritaget efter den spanske lov, nærmere betegnet kun dem, der vedrører luftfartøjer, som benyttes af statsinstitutioner, samt krigsskibe. En udvidende fortolkning af disse fritagelser vil stride mod den almindelige regel om, at undtagelsesbestemmelser (hvortil hører bestemmelser om moms-fritagelse) skal fortolkes indskrænkende. Domstolen har gentagne gange fastslået, at »de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktiv ... [skal] fortolkes indskrænkende, da de er undtagelser« fra et almindeligt princip¹⁴. Jeg skal tilføje, at den spanske regering ikke på nogen måde har godtgjort, at det er muligt at anse bestemmelserne i lov nr. 6/87 for omfattet af undtagelserne i nr. 23 og 25.

tilsvarende fritagelser i spansk ret på tidspunktet for Kongeriget Spaniens indtræden i Fællesskabet. En sådan fortolkning anføres at sikre en lige behandling af gamle og nye medlemsstater. Denne opfattelse er ikke overbevisende. Det bør nemlig fremhæves, at en ny medlemsstat også kan indføre de pågældende fritagelser, selv om den har tiltrådt Fællesskabet efter sjette direktivs ikrafttræden, og selv om tiltrædelsesakten ikke indeholder nogen mulighed herfor, forudsat den nye medlemsstat fra tiltrædelsestidspunktet fastsætter tilsvarende fritagelser i national ret som dem, der er omhandlet i sjette direktivs bilag F¹⁵. En sådan fortolkning giver ikke anledning til nogen forskelsbehandling af gamle og nye medlemsstater, som tiltræder Fællesskabet, da der gælder den samme ordning for alle medlemsstater fra det tidspunkt, da de bliver medlemmer af Fællesskabet.

Hvad angår det tidsmæssige anvendelsesområde for undtagelsen i artikel 28, stk. 3, litra b) — hvilken undtagelse efter bestemmelsens ordlyd kun gjaldt for de afgiftsfritagelser, som bestod i den pågældende medlemsstat på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttrædelse — anfører den spanske regering, at denne bestemmelse skal fortolkes udvidende, således at forstå, at transaktionerne i nr. 23 og 25 i bilag F kan momsfritages, selv om der ikke fandtes

15. Den spanske regering har derpå med forskellige argumenter forsøgt at godtgøre, at de afgiftsfritagelser i lov nr. 6/87, som

14 — Dom af 5.6.1997, sag C-2/95, SDC, Sml. I, s. 3017, præmis 20. Jf. i samme retning dom af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml. s. 1737, præmis 13. Dette princip blev fastslået over for afgiftsfritagelsen i henhold til sjette direktivs artikel 13 for tjenesteydelser mod vederlag, men kan naturligvis også anvendes over for fritagelser i henhold til artikel 28, stk. 3, litra b) (se i samme retning forslag til afgørelse fra generaladvokat Cruz Vilaça i sag 122/87, Kommissionen mod Italien, hvori der blev afsagt dom den 24.5.1988, Sml. s. 2683, punkt 22).

15 — I dom af 8.7.1986, sag 73/85, Kerrutt, Sml. s. 2219, præmis 17, fastslog Domstolen, at artikel 28, stk. 3, litra b), »efter sin ordlyd [er] til hinder for indførelsen af nye afgiftsfritagelser eller udvidelse af gældende fritagelsers omfang efter direktivets ikrafttræden«. Domstolen præciserede endvidere i dom af 17.10.1991, sag C-35/90, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 5073, præmis 9 — dog uden at skelne mellem gamle og nye medlemsstater — at »forlængelsen af overgangsordningen for momsfritagelserne ud over den oprindeligt fastsatte frist ikke [kan] give medlemsstaterne mulighed for at indrømme fritagelser, som de ikke havde hjemmel til at indrømme«, fordi en sådan mulighed efter Domstolens opfattelse »ville ... være i strid med formålet med artikel 28, stk. 3, litra b), som er at gøre det muligt gradvist at tilpasse de nationale lovgivninger på de pågældende områder«.

kunne være omfattet af nr. 23 og 25 i bilag F, fandtes allerede på tidspunktet for Kongeriget Spaniens indtræden i Fællesskabet, og følgelig var lovlige efter fællesskabsretten.

16. I denne forbindelse henviser den spanske regering først og fremmest til nævnte lov nr. 44/82, som fritager indførsler af materiel til de væbnede styrker for udligningsafgiften for nationale skatter og afgifter, og gør gældende, at nævnte lov nr. 30/85, hvorved merværdiafgiften blev indført, stiltiende trådte i stedet for denne begunstigende ordning fra tidspunktet fra dens ikrafttræden, dvs. fra den 1. januar 1986, hvilket efter regeringens opfattelse medførte, at artikel 28, stk. 3, litra b), fandt anvendelse her i sagen som følge af de fritagelser, der hævdedes at bestå på tidspunktet for ikrafttrædelsen af den nye afgiftsordning. Jeg deler ikke denne opfattelse, dels fordi den i lov nr. 44/82 foreskrevne fritagelse vedrører en afgift, som ikke falder sammen med merværdiafgiften, dels fordi artikel 28 må fortolkes indskrænkende, da den udgør en undtagelse fra den almindelige momsordning.

17. Den spanske regering gør endvidere under henvisning til de samme betragtninger gældende, at lov nr. 6/87 har tilbagevirkende gyldighed fra datoen for Kongeriget Spaniens indtræden i Fællesskabet, hvorfor de heri indeholdte afgiftsfritagelser måtte antages at have bestået fra den 1. januar 1986, med den følge, at arti-

kel 28, stk. 3, litra b), finder anvendelse. Denne opfattelse er imidlertid ikke overbevisende. Den baseres på en fortolkning af nævnte bestemmelse, der klart er i modstrid med dens formål, som er at give mulighed for at foretage begrænsede fritagelser inden for en overgangsperiode for at sikre en gradvis tilpasning af de nationale lovgivninger til direktivet, og opfattelsen indebærer reelt, at de nye medlemsstater i urimeligt omfang ville få mulighed for at omgå direktivets bestemmelser.

18. Endelig påberåber den spanske regering sig direktiv 91/680, som væsentligt ændrer og supplerer sjette direktiv ved bl.a. at indsætte et nyt stk. 3a i artikel 28, som særligt giver Kongeriget Spanien mulighed for at momsfrigøre transaktioner i nr. 23 og 25, dvs. transaktioner vedrørende luftfartøjer og krigsskibe. Hermed er fritagelserne i den spanske lov nr. 6/87 efter regeringens opfattelse blevet lovlige, om end naturligvis begrænset til de afgiftsfritagelser, som er opregnet i de nævnte punkter i bilag F.

Jeg kan tilslutte mig denne opfattelse, forudsat det gøres klart, fra hvilket tidspunkt disse fritagelser er lovlige. Den omstændighed, at Kongeriget Spanien i kraft af direktiv 91/680 har kunnet udnytte de afgiftsfritagelser, som er omhandlet i nr. 23 og 25 i bilag F, indebærer ikke, at

denne stats tilsidesættelse af sine forpligtelser efter sjette direktiv helt bringes til ophør, dels fordi fritagelserne i den spanske lovgivning kun delvis er dækket af fritagelserne i nr. 23 og 25, dels fordi de spanske myndigheder under alle forhold ikke kunne foreskrive en fritagelse i spansk ret for transaktioner vedrørende militærmateriel, herunder materiel i henhold til nr. 23 og 25, for hele perioden fra Kongeriget Spaniens indtræden i Fællesskabet indtil ikrafttrædelsen af direktiv 91/680.

19. Sammenfattende er det således min opfattelse, at de ved den spanske lov nr. 6/87 momsfrigitte transaktioner kun er lovlige efter fællesskabsretten, for så vidt de vedrører luftfartøjer og skibe til militær brug, og i hvert fald først fra ikrafttrædelsen af direktiv 91/680. Med disse begrænsede forbehold har Kongeriget Spanien begået det foreholdte traktatbrud, såvel i materiel henseende som i henseende til

fritagelsens tidsmæssige gyldighed, og dette traktatbrud består fortsat og bør fastslås.

20. Af samtlige de foranstående grunde bør der gives Kommissionen medhold i det søgsmål, den har anlagt mod Kongeriget Spanien.

Sagens omkostninger

21. Kongeriget Spanien har tabt sagen. Ifølge procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand herom, pålægges Kongeriget Spanien sagens omkostninger.

Forslag til afgørelse

22. På grundlag af samtlige de foranstående betragtninger skal jeg foreslå Domstolen

- at fastslå, at Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser efter EF-traktaten ved at fritage indførsler og erhvervelser inden for Fællesskabet af våben, ammunition og materiel, der udelukkende er til militært brug, og som ikke er luftfartøjer eller krigsskibe som omhandlet i nr. 23 og 25 i bilag F til Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, for merværdiafgift, hvilket er i strid med bestemmelserne i samme direktivs artikel 2, stk. 2, samt artikel 28a, artikel 14 og artikel 28c, punkt B.
- at tilpligte Kongeriget Spanien at betale sagens omkostninger.