

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

MARCO DARMON

fremsat den 2. december 1987 *

Høje Domstol.

1. Denne traktatbrudssag mod Det Forenede Kongerige drejer sig om betingelserne for at anvende artikel 28, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter¹. Kommissionen gør i det væsentlige gældende, at Det Forenede Kongerige på en række goder og tjenesteydelser anvender en »nulsats«, som ikke er begrundet i »nøje definerede sociale hensyn til fordel for den endelige forbruger«, jfr. henvisningen i sjette direktivs artikel 28, stk. 2, til artikel 17, sidste led, i Rådets andet direktiv af 11. april 1967².

2. Rådets sjette momsdirektiv er et led i den harmoniseringsproces, der blev indledt i april 1967 med vedtagelsen af de to første direktiver³ om harmonisering af lovgivningerne om omsætningsafgifter. Det skal dog nævnes, at disse afgifter på intet tidspunkt har haft samme betydning i Det Forenede Kongerige som i de oprindelige EF-med-

lemsstater, og at de heller ikke har haft samme form af en kumulativ flerledsaft⁴. Ved de to første direktiver blev der således »uden samtidig harmonisering af afgiftssatserne og afgiftsfritagelserne«⁵ indført en »generel forbrugsafgift«⁶. Hovedsigtet med Rådets sjette direktiv⁷ (herefter benævnt »direktivet«), som blev udstedt 10 år senere, var at give Fællesskabet »egne indtægter«, som bl. a. omfatter »indtægter, som hidrører fra merværdiafgiften, og som opnås ved anvendelse af en fælles sats på *et beregningsgrundlag, der fastsættes på samme måde og efter fællesskabsregler*«⁸.

3. I direktivets artikler 13-16 opstilles der en række fælles afgiftsfritagelser »med henblik på en sammenlignelig opkrævning af de egne indtægter i samtlige medlemsstater«⁹. I en overgangsperiode giver direktivets artikel 28 desuden medlemsstaterne ret til på visse nærmere betingelser bl. a. at opretholde de reducerede satser og fritagelser, som var gældende den 31. december 1975, og som opfylder betingelserne i andet direktivs artikel 17, sidste led (herefter benævnt »artikel 17«). Man valgte at lade denne mulighed stå åben, fordi det var »uomgængeligt nødvendigt at fastsætte en overgangsperiode, der gør

* Oversat fra fransk.

1 — »Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag«, EFT L 145 af 13.6.1977, s. 1.

2 — Direktiv 67/228, »Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dens anvendelse« (herefter benævnt »andet direktiv«), EFT 1967, s. 14.

3 — Rådets første direktiv 67/227 af 11. april 1967 »om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter«, EFT 1967, s. 12, samt det allerede omtalte andet direktiv.

4 — J. C. Scholsem, »La TVA, impôt européen«, i Mélanges Fernand Dehousse, Vol. II, s. 305.

5 — Første direktiv, ottende betragtning.

6 — Artikel 2, stk. 1, i første direktiv.

7 — Ved tredje, fjerde og femte direktiv blev indførelsen af det fælles merværdiafgiftssystem blot udsat.

8 — Direktivets anden betragtning, min fremhævelse.

9 — Direktivets ellefte betragtning.

det muligt *gradvist* at *tilpasse* de nationale lovgivninger på de pågældende områder»¹⁰.

4. Det nulsatssystem, denne sag drejer sig om, blev indført under henvisning til artikel 28, stk. 2, men det er opbygget på en anden måde end den i artiklen omhandlede afgiftsfritagelse. Det, der omtales i artiklen, er nemlig »fritagelser med tilbagebetaling af den i tidligere omsætningsled erlagte afgift«, og disse fritagelser finder sted ved salg i detailledet. I de tidligere omsætningsled skal enhver afgiftspligtig person, jfr. direktivets artikel 4, bringe afgiften i anvendelse. Kun en detailhandler, der sælger et afgiftsfritaget produkt til en »endelig forbruger«, undlader at fakturere den af ham betalte moms og får afgiften godtgjort af afgiftsmyndighederne. Et nulsatssystem virker derimod på den måde, at der i en national lovgivning er fastsat en teoretisk afgiftssats — en nulsats — for en række goder og tjenesteydelser, således at der rent faktisk ikke opkræves moms, hverken ved leveringen eller i tidligere omsætningsled. Herefter er der naturligvis intet afgiftsbeløb, som skal godtgøres detailhandleren. Kommissionen har oplyst, at nulsatserne omfatter ca. 35% af husholdningernes private forbrug i Det Forenede Kongerige og 33% i Irland. Den irske regering har bestridt rigtigheden af dette tal og har anført, at der er tale om 25%. Der anvendes nulsatser i tre andre medlemsstater, men kun i meget ringe omfang og specielt til fordel for dagspressen.

5. Lad mig straks sige, at Kommissionen ikke anfægter *selve nulsatssystemet*, som den anser for at svare til det fritagelsessystem, hvorefter afgiften godtgøres. Kommissionen gør derimod gældende, at *anvendelsen* af nulsatserne på nogle af de kategorier af go-

der og tjenesteydelser¹¹, der er opregnet i »Value Added Tax Act 1983«, ikke er i overensstemmelse med de kriterier, der opstilles i andet direktivs artikel 17. Kommissionen har medgivet, at nulsatserne ikke har indvirkning på Fællesskabets egne indtægter, men den har anført, at den »med henblik på etableringen af Det Indre Marked, afskaffelsen af de afgiftsmæssige grænser mellem landene og den gradvise harmonisering af momssatserne...« har til hensigt, »som et led i sin generelle politik på skatte- og afgiftsområdet, der går ud på, at alle nulsatser og afgiftsfritagelser (med godtgørelse af erlagt afgift) afskaffes fuldstændigt, at begrænse anvendelsen af nulsatser til transaktioner, som er i overensstemmelse med kriterierne i sjette direktivs artikel 28, stk. 2«.

6. Efter Kommissionens opfattelse bør man — ved afgørelsen af, hvor langt tilbage i omsætningskæden en nulsats kan gælde, hvis den skal være *til fordel for den endelige forbruger* — kun tage de led i betragtning, hvor der er tale om »egentlige rå- og hjælpestoffer« i produktionen eller distributionen af et endeligt produkt, som kan fritages for afgiften efter kriterierne i artikel 28, stk. 2. Kommissionen har endvidere anført, at kun den, der erhverver goder eller tjenesteydelser uden at have ret til at få afgiften godtgjort, kan betegnes som endelig forbruger.

7. Det Forenede Kongeriges regering har gjort indsigelse mod denne definition under

11 — De i sagen omhandlede nulsatser er:

Kategori 1 — Levnedsmidler (foder, frø og levende dyr af arter, som sædvanligvis anvendes til eller frembringer levnedsmidler)

Kategori 2 — Ydelser i forbindelse med afledning af spildevand og vandforsyning (til industrien)

Kategori 6 — Nyhedsformidling

Kategori 7 — Brændstof og energi (leverancer til andre end endelige forbrugere)

Kategori 8 — Opførelse af bygninger mv. (når opførelsen ikke foretages af eller for endelige forbrugere i den for rammerne af en socialpolitik)

Kategori 17 — Beklædning og fodtøj (sikkerhedsfodtøj og sikkerhedshjelme som sælges til arbejdsgivere).

10 — Direktivets nittende og sidste betragtning (min fremhævelse).

henvisning til, at den endelige forbruger er den, der befinder sig i sidste led i en produktions- eller distributionskæde. Desuden er det ikke nødvendigt, at fordelene direkte eller udelukkende opnås af den endelige forbruger. Det må være tilstrækkeligt, at denne opnår en indirekte fordel, navnlig i form af en nedsættelse af den endelige pris. Den sagsøgte medlemsstat har henvist til, at den har et vidt skøn med hensyn til fastlæggelsen af sin socialpolitik, og dermed også med hensyn til, hvilke foranstaltninger der opfylder kravet om »nøje definerede sociale hensyn«. Selv om Kommissionen ikke har bestridt, at Det Forenede Kongerige har et sådant skøn, har den dog gjort gældende, at Domstolens prøvelse må føre til, at det fastslås, at foranstaltningerne i det konkrete tilfælde er uberettigede eller ikke står i rimeligt forhold til de påberåbte sociale hensyn, idet det må tilkomme Domstolen at fastlægge selve begrebets EF-retlige indhold.

8. Det Forenede Kongerige har — mere generelt — anført, at Kommissionen ved at benytte traktatbrudsproceduren i virkeligheden søger at omgå bestemmelserne i artikel 28, hvorefter Rådet med enstemmighed træffer afgørelse om at afskaffe de i artiklen nævnte afgiftsfritagelser. Efter Det Forenede Kongeriges opfattelse illustreres dette af Kommissionens udtalelser om, at »anvendelsen af nulsatssystemet er en af forhindringerne på vejen henimod ensartede momssatser«. Det Forenede Kongerige har endvidere anført, at dets vurdering af Kommissionens virkelige begrundelse støttes af, at Kommissionen erkender, at nulsatserne ikke har indvirkning på Fællesskabets egne indtægter, netop på grund af den ordning, der er indført ved artikel 28, stk. 2, sidste punktum, hvorefter det skal sikres, at »de afgiftspligtige personer [angiver] de nødvendige oplysninger for beregningen af egne indtægter hidrørende fra [de afgiftsfritagne] transaktioner«. Det Forenede Kongerige har endvidere anført, at Kommissionen, da den anlagde sagen, endnu ikke havde stillet forslag over for Rådet om en gradvis afskaf-

felse som omhandlet i artiklen. I denne sammenhæng bør det nævnes, at sådanne forslag er blevet fremsat under sagens behandling¹².

9. Lad mig straks sige, at disse indsigelser vedrørende Kommissionens eventuelle begrundelse ikke forekommer at være relevante for den opgave, Domstolen skal løse. Det er næppe nødvendigt at minde om, at Kommissionen — som Traktaternes vogter — har et fuldstændig frit skøn med hensyn til anlæg af traktatbrudssager, og at det »tilkommer... Kommissionen at vælge tidspunktet for indbringelsen af en sag for Domstolen«¹³. Desuden har Domstolen netop til opgave at afgøre, om en medlemsstat har undladt at opfylde sine forpligtelser i henhold til *gældende ret*, jfr. at Domstolen i sagen Parlamentet mod Rådet — hvor Rådet gjorde gældende, at Parlamentet benyttede passivitetssøgsmålet til at forfølge politiske formål — udtalte:

»Man kan ikke for en af... [fællesskabsinstitutionerne] begrænse udøvelsen af denne ret [til at anlægge et passivitetssøgsmål] uden at skade dens institutionelle stilling, som Traktaten... har villet indføre«¹⁴.

Rådets afvisningspåstand i denne forbindelse kunne derfor ikke tages til følge, og dette var i overensstemmelse med generaladvokatens forslag til afgørelse, hvori det hed:

»Det er ikke Domstolens opgave at tage stilling til, om søgsmålet har et politisk sigte. Der føres her en retssag for Domstolen, hvorunder der i overensstemmelse med retsplejens regler skal tages stilling til et rets-

12 — EFT C 250 af 18.9.1987, s. 2.

13 — Dom af 10. december 1968, sag 7/68, Sml. 1965-1968, s. 541.

14 — Dom af 22. maj 1985, 13/83, Sml. s. 1513, 1556, præmis 17.

spørgsmål, nemlig omfanget af de pligter, der påhviler en fællesskabsinstitution. Sagen skal afgøres i henhold til de bestemmelser, der gælder herom, navnlig bestemmelserne i Traktaten af 25. marts 1957 om Oprettelse af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab. Det er af hensyn til Fællesskabet, at sagen føres, da rækkevidden af de involverede parter rettigheder og forpligtelser i henhold til fællesskabsretten herved fastslås¹⁵.

På baggrund af disse principielle udtalelser — hvori det fremhæves, at sagsanlæg ved Domstolen er af *objektiv* karakter — er det muligt at foretage en korrekt bedømmelse af, hvilken vægt der må tillægges den sagsøgte medlemsstats argumentation i denne forbindelse. Selv om Kommissionen i denne sag har udtalt sig i ret generelle vendinger om de interesser, der efter dens opfattelse står på spil, står det dog fast, at dens søgsmål klart retter sig mod en overtrædelse af sjette direktivs artikel 28, sammenholdt med andet direktivs artikel 17. Det er da også udelukkende på grundlag af disse bestemmelser, at Domstolen kan afgøre, om den sagsøgte medlemsstat har gjort sig skyldig i et traktatbrud. Selv om sjette direktiv udtrykkeligt bestemmer, at det tilkommer Rådet at træffe afgørelse om at *ophæve* de undtagelsesforanstaltninger, som er indført i medfør af artikel 28, forudsætter en *opretholdelse* af foranstaltningerne, indtil en sådan afgørelse er truffet, at de er i overensstemmelse med artiklens bestemmelser. Det næste skridt må derfor være at tage stilling til, om dette er tilfældet.

I — Nøje definerede sociale hensyn til fordel for den endelige forbruger

10. Lad mig først understrege, at »nøje definerede sociale hensyn« og »til fordel for

den endelige forbruger« ikke kan opfattes som alternative betingelser. Den ene betingelse vedrører nemlig foranstaltningernes *formål*, mens den anden angår spørgsmålet om, *i hvis interesse de træffes*. Betingelserne må således være kumulative. Desuden er der intet grundlag for at anlægge en vid fortolkning af en bestemmelse om, at der kan gøres undtagelse fra reglerne om det ensartede beregningsgrundlag for momsen.

A — »Nøje definerede sociale hensyn«

11. Parterne er enige om, at medlemsstaterne har et frit skøn med hensyn til fastlæggelsen af deres socialpolitik. Kommissionen har dog anført, at det tilkommer Domstolen at fastlægge det EF-retlige indhold af begrebet »nøje definerede sociale hensyn«, hvilket i det foreliggende tilfælde må føre til, at det fastslås, at de trufne foranstaltninger ikke er klart afgrænsede, at de er ubegrundede eller ikke står i et rimeligt forhold til de hensyn, der påberåbes.

12. Anvendelse af et nulsatssystem kan medføre en lettelse af afgiftsbyrden for de dårligst stillede befolkningsgrupper, men det kan lige så vel tænkes, at medlemsstaterne også tager afgiftsmæssige foranstaltninger i brug for at tilgodese størstedelen af befolkningens behov. Med hensyn til det her omhandlede begreb vil jeg ikke mene, at det kan være Domstolens opgave at efterprøve, om medlemsstaternes afgørelser er hensigtsmæssige, jfr. Domstolens udtalelser om »hensynet til den offentlige sædelighed« i forbindelse med frie varebevægelser:

»Det tilkommer principielt hver medlemsstat at fastlægge kravene til den offentlige sædelighed inden for sit område i overensstemmelse med sine egne værdinormer og i den af staten valgte form«¹⁶.

15 — Forslag til afgørelse fra generaladvokat Lenz, af 7. februar 1985, sag 13/83, førnævnt, s. 1515, 1518.

16 — Regina mod Henn og Darby, 34/79, dom af 14. december 1979, Sml. s. 3795.

Jeg foreslår, at samme fremgangsmåde benyttes i denne sag. Hvis medlemsstaterne nemlig kan begrænse et grundlæggende princip som de frie varebevægelser på den måde, må der kunne gives dem tilsvarende beføjelser, når der er tale om midlertidige undtagelser fra det ensartede beregningsgrundlag for momsen, uden at sammenhængen i Fællesskabets retsorden derved bringes i fare.

13. Af hensyn til overholdelsen af direktivet må Domstolens prøvelsesret dog omfatte tilfælde, hvor medlemsstaternes udøvelse af deres beføjelser på området — helt uden sammenhæng med de forhold, der er tale om — hindrer fællesskabsbestemmelsen i at virke efter hensigten. Jeg skal derfor foreslå, at Domstolen kun statuerer traktatbrud, når formålet med de trufne foranstaltninger helt åbenbart er et andet end at tilgodese befolkningens *fundamentale* — det være sig individuelle eller kollektive — *behov*.

B — »Den endelige forbruger«

14. Den endelige forbruger må efter min opfattelse kunne defineres som den, der erhverver et gode eller en tjenesteydelse til personlig brug og ikke til økonomisk virksomhed, jfr. definitionen af afgiftspligtige personer i direktivets artikel 4. Sondringen mellem en afgiftspligtig person og en endelig forbruger beror på, at førstnævnte udfører transaktioner mod vederlag, mens sidstnævnte *erhverver* goder eller tjenesteydelser til eget brug. Sondringen har den væsentlige konsekvens inden for afgiftssystemet, at en afgiftspligtig person principielt kan fradrage den betalte moms, mens den endelige forbruger må bære afgiften, »da der ikke findes nogen senere omsætning, som indebærer en pris«¹⁷. Denne konsekvens kan ikke lades

ude af betragtning, når der er tale om en nulsats. I dette tilfælde er det den endelige forbruger, som skulle have betalt momsen efter en positiv sats uden mulighed for fradrag. Jeg mener ikke, at den synsvinkel, definition ses ud fra, er for snæver. Tværtimod er den i nøje overensstemmelse med en afgiftsmæssig fortolkning, som inden for rammerne af momsbestemmelserne er den eneste, som svarer til de kategorier, der opereres med. Det er da også denne fortolkning, der fremgår af artikel 3 i forslaget til sektende momsdirektiv¹⁸:

»Ved anvendelsen af dette direktiv forstås ved:

a) »endelig forbruger«:

1) en person, som med hensyn til en indførselstransaktion vedrørende de i artikel 2 omhandlede goder, ikke betragtes som afgiftspligtig som omhandlet i artikel 4 i Rådets direktiv 77/388/EØF;

2) en afgiftspligtig, der ikke ved erhvervelsen af et gode har haft ret til fradrag for merværdiafgift«.

C — »Til fordel for« den endelige forbruger: begrebet fordel

15. Til slut skal jeg behandle begrebet fordel, der benyttes i artikel 17, hvori det hedder, at afgiftsfritagelserne skal være »til fordel for den endelige forbruger«. Hvis der er tale om en »normal« afgiftsfritagelse, er fordel en følge af, at der ikke opkræves

17 — Staats Secretaris van Financiën mod Hong-Kong Trade Development Council, 89/81, dom af 1. april 1982, Sml. s. 1277, præmis 9.

18 — EFT C 226 af 28.8.1984, s. 2.

moms i detaillerede. Fordelen er i alt væsentligt den samme i nulsatssystemet, nemlig at forbrugeren ikke betaler moms. Anvendelsen af nulsatser i de forudgående omsætningsled indebærer ikke nogen yderligere afgiftsmæssig fordel for forbrugeren, idet denne under alle omstændigheder ikke skal svare moms. Som Kommissionen har anført, må man dog acceptere en nulsats i tidligere omsætningsled, for så vidt som der er tale om *netop det produkt, som er bestemt til at blive erhvervet af den endelige forbruger, og som der gælder en nulsats for.*

16. Spørgsmålet er herefter, om man kan gå et skridt videre og lægge vægt på den indirekte fordel, som efter Det Forenede Kongeriges opfattelse følger af at anvende en nulsats på *rå- og hjælpestoffer* til fremstilling af goder, som er omfattet af en nulsats. Her er der grund til at fremhæve, at der set under en afgiftsmæssig synsvinkel ikke opstår en sådan fordel, når der gælder en nulsats for den endelige forbruger, idet en udvidelse af nulsatsen til også at omfatte tidligere omsætningsled ikke har indvirkning på afgiftsbyrden for forbrugeren, som under alle omstændigheder nyder godt af en nulsats. Den eneste fordel for forbrugeren vil således være en eventuel nedsættelse af produktets kostpris som følge af mindre likviditetsbehov og lavere generalomkostninger, når der ikke skal svares moms af rå- og hjælpestofferne med en positiv sats. Disse følgevirkninger, som fremgår af en økonomisk analyse, må imidlertid betragtes med en vis forsigtighed, fordi de varierer med tidsfristerne for at foretage fradrag, producenterne og forhandlerne størrelse og struktur, kreditgivningen mellem virksomhederne osv. Når der er tale om så komplicerede følgevirkninger, må det efter min opfattelse være på sin plads at indtage en temmelig forsigtig holdning i denne henseende ved afgørelsen af, om der opstår en »fordel for den endelige forbruger« i artikel 17's forstand. I det omfang, hvor selve det forhold, at kostprisen bliver lavere, kan medføre en fordel for den

endelige forbruger — ganske vist i forskelligt omfang — vil jeg dog foreslå, at Domstolen ikke forkaster princippet om, at nulsatser kun kan anvendes for rå- og hjælpestoffer, som *direkte og udelukkende* anvendes til fremstilling af et produkt, der med rette er omfattet af en nulsats.

17. Efter denne gennemgang af de betingelser, som er opstillet i bestemmelsen, kan vi nu gå over til spørgsmålet om, hvorvidt de konkrete foranstaltninger er i overensstemmelse med betingelserne.

II — Gennemgang af de anfægtede nulsatser

A — Kategori 1 i fortegnelsen i bilag 5 til Value Added Tax Act — Levnedsmidler

18. Nulsatsen for denne kategori af produkter omfatter foder, frø og andet planteformeringsmateriale samt levende dyr af arter, som anvendes til eller frembringer levnedsmidler. Disse forskellige produkter *indgår* som rå- og hjælpestoffer i produktionen af levnedsmidler, som er omfattet af en nulsats, der ikke anfægtes. Det Forenede Kongerige har gjort gældende, at nulsatsen for denne kategori af produkter umiddelbart er til fordel for de endelige forbrugere, som selv anvender produkterne til fremstilling af madvarer. Endvidere indebærer nulsatsen generelt en likviditetsforbedring for landbrugerne, og den kan også have indvirkning på fødevarepriserne.

19. Selv om dette sidste argument som allerede nævnt må betragtes med en vis forsigtighed, kan det ikke udelukkes, at en afgiftsbelastning af disse produkter kan have negative konsekvenser for fødevarepriserne, hvor prisstigninger er særlig »mærkbare«.

når der er tale om endelige forbrugere. Det skal bemærkes, at alle de her omhandlede leverancer direkte og udelukkende indgår i produktionen af levnedsmidler, som er bestemt til endelige forbrugere. Desuden opstår der en direkte fordel som følge af de anfægtede nulsatser, når leverancerne benyttes af personer, som producerer til eget forbrug, og når landbrugere benytter en del af deres produktion i deres egen husholdning. Jeg foreslår derfor, at Det Forenede Kongerige frifindes på dette punkt.

B — Kategori 2 — Ydelser i forbindelse med afledning af spildevand og vandforsyning

20. Ydelser i forbindelse med vandaflledning (modtagelse, afledning eller behandling af spildevand, tømning af sivebrønde, septiktanke mv.) finansieres normalt ved opkrævning af en afgift, hvoraf der ikke svares moms. De afgiftspligtige, erhvervsmæssige ydelser omfatter således kun tømning af sivebrønde og septiktanke, som er nødvendige, hvis der ikke findes et hovedkloaknet. Det Forenede Kongerige har i det væsentlige anført, at nulsatserne for de nævnte ydelser er begrundet i hensynet til ligestilling af byboere og afsides boende landmænd, som i almindelighed er dem, der tilgodeses af reglerne. Desuden kan hensynet til husholdningerne begrunde afgiftsfritagelsen. Under alle omstændigheder omfatter Kommissionens påstande kun leverancer til industrien. Da Det Forenede Kongerige har anført, at det er usandsynligt at industrien skulle gøre brug af disse ydelser, vil jeg — på linje med Kommissionen — mene, at en ophævelse af den anfægtede bestemmelse ikke skulle give anledning til vanskeligheder, eftersom industriforetagender ikke kan betragtes som endelige forbrugere.

21. Med hensyn til vandforsyning til industrien, som er den eneste form for vandforsyning, der er omtvistet, har Det Forenede Kongerige ganske vist erkendt, at industrien er den største forbruger, men samtidig har det gjort gældende, at vandet i hvert fald i nogle tilfælde hovedsagelig kommer enkeltpersoner til gode, idet det benyttes til fremstilling af spise- og drikkevarer. Det Forenede Kongerige har endvidere anført, at det ikke tjener noget praktisk formål at søge at afgøre, hvem der egentlig er den endelige forbruger, idet vandforsyning efter den almindelige opfattelse i samfundet er knyttet til levnedsmidler og efter en analogi må undergives samme regler.

22. Der kan ikke gives Det Forenede Kongerige medhold heri. Industriens vandforbrug er så betydeligt, at det må være udelukket at anvende en nulsats i betragtning af, at brugerne er afgiftspligtige. Jeg vil dog — på linje med Kommissionen — kunne gå ind for, at der kan anvendes en nulsats, når der er tale om industriel produktion af færdigvarer på fødevarerområdet. Det Forenede Kongerige har ganske vist henvist til, at vandforsyning er afgiftsfritaget i en anden medlemsstat. Kommissionen har dog oplyst, at denne momsfrigørelse bygger på sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), hvorefter medlemsstaterne i den dér omhandlede overgangsperiode fortsat kan fritage de transaktioner, der er opregnet i bilag F, i dette tilfælde »offentlig vandforsyning«¹⁹. Det Forenede Kongerige, som udtrykkeligt har henvist til artikel 28, stk. 2, har dog ikke gjort gældende, at det samtidig kunne påberåbe sig bestemmelserne i artikel 28, stk. 3 — som efter min opfattelse må ses som et alternativt regelsæt — eller at det opfylder betingelserne i stk. 3. Som følge heraf finder jeg, at der på dette punkt må antages at foreligge et traktatbrud.

¹⁹ — Bilagets punkt 12.

C — Kategori 6 — Nyhedsformidling

23. Da Kommissionen har accepteret, at der anvendes nulsatser for nyhedsformidling direkte til offentligheden eller til virksomheder, som benytter oplysningerne til frembringelse af andre produkter, f. eks. aviser, må man gå ud fra, at den eneste anvendelse af en nulsats, der herefter er omtvistet, er levering af oplysninger — hovedsagelig via edb — til brugere, som ganske vist benytter oplysningerne, men til andre erhvervsformål. Det må være udelukket at betragte disse brugere, som er omfattet af den gældende nulsats (banker, forsikringsselskaber mv.) som endelige forbrugere.

D — Kategori 7 — Brændstof og energi

24. Kommissionen har gjort gældende, at momsfritagelserne ikke må omfatte andre end de endelige forbrugere. Det Forenede Kongerige har for det første anført, at det er vanskeligt at holde erhvervsmæssig og privat brug af disse goder ude fra hinanden, når forbrugeren anvender dem til begge formål. Denne indvending er imidlertid ikke overbevisende, og det må påhvile medlemsstaterne at finde frem til, hvorledes dette problem — der ikke forekommer uløseligt — rent teknisk kan løses. For det andet har Det Forenede Kongerige anført, at en afgift på disse goder i undervisnings- og sundhedssektoren ville have uønskede sociale konsekvenser. Når henses til den industrielle sektors meget store energiforbrug, må det dog under alle omstændigheder fastholdes, at nulsatsen på dette område ikke er til fordel for den endelige forbruger, og jeg skal derfor foreslå, at traktatbrudspåstanden tages til følge.

E — Kategori 8 — Opførelse af bygninger

25. Momsfritagelserne under denne kategori er uden tvivl rent økonomisk de mest omfattende, idet de gælder boligbyggeri, erhvervsbyggeri samt offentlige arbejder og andre anlægsarbejder. Kommissionen har anført, at det er i strid med proportionalitetsprincippet, at der ikke sondres mellem de forskellige former for boligbyggeri. Heroverfor har Det Forenede Kongerige gjort gældende, at det er meget vanskeligt — som foreslået af Kommissionen — at sondre mellem boliger, der opføres af lokale myndigheder, som utvivlsomt kan momsfrtages, og andre boliger. Dette gælder så meget desto mere som den private sektor på grund af de foranstaltninger, der er truffet for at fremme adgangen til ejerboliger, nu tegner sig for en stigende del af boligbyggeriet til de dårligst stillede befolkningsgrupper.

26. Hvis Domstolen skulle tage stilling til, om en afgørelse om at anvende en nulsats for opførelse af *enhver* form for private boliger var berettiget, måtte den utvivlsomt fastslå, at en sådan helt generel bestemmelse var udtryk for en meget vid opfattelse af de sociale hensyn, der påberåbes. Men, som jeg allerede har nævnt, ville en sådan judiciel kontrol være et indgreb i medlemsstaternes beføjelser. Under alle omstændigheder må det stå fast, at Det Forenede Kongeriges målsætning, som er at give befolkningen lettere adgang til at erhverve ejerboliger, ikke indebærer en åbenbar overskridelse af grænserne for det frie skøn, medlemsstaterne må antages at have på dette område.

27. For erhvervsbyggeriets vedkommende anvendes nulsatsen af Det Forenede Kongerige som et middel til at fremme en moder-

nisering af infrastrukturen og bygningerne, særlig af hensyn til beskæftigelsen. På dette område kan jeg ikke tilslutte mig de forbehold, Kommissionen har taget med hensyn til de påberåbte sociale hensyn. Det er nemlig helt klart, at en forbedring af erhvervslivets infrastruktur, udvikling af boligkvarterer og frem for alt den kvantitative og kvalitative indvirkning på beskæftigelsen må tilgodesætte væsentlige sociale hensyn. Mit forslag må imidlertid gå ud på, at Domstolen på dette punkt statuerer, at der foreligger et traktatbrud, for så vidt som nulsatsen ikke kan antages at indebære en fordel for den *endelige forbruger* i direktivets forstand, selv om den utvivlsomt er til fordel for arbejdstagerne, brugerne og borgerne. Det ville ikke være i overensstemmelse med en bestemmelse, som utvivlsomt tager sigte på den, der *erhverver* goder eller tjenesteydelser til eget brug, at betragte hele befolkningen som endelige forbrugere. Desuden ville en så vidt fortolkning af begrebet endelige forbrugere føre til, at man rent faktisk ophæver den i bestemmelsen opstillede betingelse og accepterer enhver momsfrigtagelse, som indrømmes af sociale hensyn.

28. Med hensyn til offentlige arbejder og andre anlægsarbejder er jeg mest tilbøjelig til at nå til samme resultat af de netop anførte grunde. Også her må det — til trods for de sociale hensyn der henvises til — konstateres, at det er vanskeligt at se, i hvilket omfang der sondres mellem den endelige forbruger og befolkningen som helhed.

F — Kategori 7 — Tøj og fodtøj (sikkerhedsstøvler og -hjelme)

29. Anvendelsen af nulsatser for arbejdsgiveres indkøb af disse goder begrundes med, at arbejdsgiverne måske ikke ville stille dem til rådighed for de ansatte, hvis der skulle svares afgift. Det må her være tilstrækkeligt at konstatere, at de, der får goderne leveret, ikke kan betragtes som endelige forbrugere, således som begrebet er defineret i det foregående. Det kan måske tilføjes, at det fremgår af Det Forenede Kongeriges indlæg i sagen, at en lang række arbejdsgivere vil kunne få afgiften på dette sikkerhedsudstyr godtgjort.

30. Sammenfattende skal jeg foreslå Domstolen:

- at det statueres, at Det Forenede Kongerige ved at anvende en nulsats for merværdiafgiften på:
 - vandforsyning og ydelser i forbindelse med afledning af spildevand, for så vidt disse ydelser leveres til industrien,
 - nyhedsformidling, bortset fra formidling af nyheder, som direkte er bestemt for offentligheden eller til fremstilling af produkter, f. eks. aviser, som er omfattet af en nulsats,

- erhvervsbyggeri, offentlige arbejder og andre anlægsarbejder,
- levering af brændstof, energi, sikkerhedsfodtøj og sikkerhedshjelme, i det omfang der ikke er tale om levering til endelige forbrugere,

har undladt at opfylde de forpligtelser, der påhviler det i henhold til EØF-Traktaten og artikel 28, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977,

- at sagsøgte i øvrigt frifindes,
- at Det Forenede Kongerige tilpligtes at betale sagens omkostninger.