

## 61989J0119

DOMSTOLENS DOM AF 26. FEBRUAR 1991. - KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER MOD KONGERIGET SPANIEN. - MOMS - IMPORT - IKKE-AFGIFTSPLIGTIGE PERSONER - FRATRAEKNING AF RESIDUALVAERDIEN AF DEN I EKSPORTMEDLEMSSTATEN BETALTE MOMS. - SAG C-119/89.

*Samling af Afgørelser 1991 side I-00641*

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

## Nøgleord

++++

*Afgiftsbestemmelser - interne afgifter - forskelsbehandling - forbud - opkrævning af merværdiafgift ved en ikke-afgiftspligtig persons indførsel af varer fra en anden medlemsstat - pligt for medlemsstaterne til at indføre en ordning, hvorved der tages hensyn til den residualmoms, som udgør en del af den indførte vares værdi*

*(EOEF-Traktaten, art. 95)*

## Sammendrag

*En medlemsstat tilsidesætter sine forpligtelser i henhold til Traktatens artikel 95, saafremt den ikke indfører en ordning, hvorved ikke-merværdiafgiftspligtige personer, som til den pågældende medlemsstat indfører goder, hvoraf der allerede er betalt en sådan afgift i en anden medlemsstat, og som ikke har kunnet opnå tilbagebetaling heraf, kan fradrage den i udførselsmedlemsstaten betalte merværdiafgift, som stadig udgør en del af godernes værdi på indførselstidspunktet, i den afgift, som skal betales ved indførslen, skønt der ikke skal betales merværdiafgift ved ikke-afgiftspligtige personers leveringer af tilsvarende produkter inden for førstnævnte medlemsstats grænser.*

*Det er nemlig ikke tilstrækkeligt til at sikre en fuldstændig gennemførelse af forbuddet mod ulovlig forskelsbehandling i artikel 95, at borgerne på grund af bestemmelsens umiddelbare anvendelighed kan paaberaabe sig den ved nationale retsinstanser, idet der herved kun er tale om et retssikkerhedsgarantiens mindstemaal, som ikke løser de problemer i relation til retssikkerheden, som opstår ved, at der i den nationale lovgivning fortsat gælder regler, hvorefter*

der ikke skal tages hensyn til den paagaeldende residualafgift.

Anbringender vedroerende merværdiafgiftens karakter og fordelingen af afgiftsindtægterne mellem medlemsstaterne kan ikke ændre ved, at der foreligger et traktatbrud. For det første påvirker den omstændighed, at den afgift, der er betalt i udførselsmedlemsstaten, og som stadig udgør en del af godernes værdi ved indførslen, fradrages i indførselsmedlemsstaten, ikke merværdiafgiftens karakter af forbrugsafgift, idet en sådan betegnelse er uafhængig af fordelingen af afgiftsbyrden mellem udførsels- og indførselsmedlemsstaten. For det andet bemærkes, at selv om indførelsen af en fælles merværdiafgiftsordning, der giver fuldstændig konkurrenceneutralitet og indebærer fuldstændig afgiftsfritagelse i udførselslandet for de paagaeldende indførsler såvel som en ligelig fordeling af afgiftsindtægterne mellem medlemsstaterne, er en opgave, der påhviler fællesskabslovgiveren, er artikel 95 dog, så længe der ikke er indført en sådan ordning, til hinder for, at en medlemsstat anvender sin merværdiafgiftsordning på indførte varer på en måde, der strider mod forbuddet mod ulovlig afgiftsmæssig forskelsbehandling.

## Dommens præmisser

1 Ved stævning, indgaaet til Domstolens Justitskontor den 11. april 1989, har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber i medfør af EOEF-Traktatens artikel 169 anlagt sag med påstand om, at det fastslås, at Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til Traktatens artikel 95, idet den ikke har indført en ordning, hvorved personer, der ikke skal betale merværdiafgift (herefter benævnt "moms"), og som til medlemsstaten indfører goder, hvoraf der allerede er betalt moms i en anden medlemsstat, og som ikke har kunnet opnå tilbagebetaling heraf, kan fradrage den moms, som er betalt i udførselsmedlemsstaten, og som stadig udgør en del af godets værdi på indførselstidspunktet, i den moms, som skal erlægges ved indførslen.

2 Kommissionen har gjort gældende, at den omstændighed, at Kongeriget Spanien ikke har vedtaget bestemmelser, der i overensstemmelse med Domstolens praksis indrømmer ikke-afgiftspligtige personer denne fradragsret, skaber uklarhed i strid med retssikkerhedsprincippet og indebærer en dobbelt beskatning, som er uforenelig med forbuddet mod ulovlig forskelsbehandling i afgiftsmæssig henseende - en umiddelbart anvendelig grundsætning, der er fastslået ved artikel 95, således som bestemmelsen er fortolket af Domstolen - idet leveringer af tilsvarende produkter foretaget af ikke-afgiftspligtige personer inden for Spaniens grænser ikke pålægges moms. Hverken den omstændighed, at der foreligger et forslag til Rådets sekstende direktiv, der sigter på at indføre en fælles ordning for visse goder, der definitivt er belastet med merværdiafgift, og som en endelig forbruger i en medlemsstat indfører fra en anden medlemsstat (EFT 1986, C 96, s. 5), eller forskellene mellem medlemsstaternes afgiftsordninger, som skal fjernes i henhold til artikel 99, fritager Kongeriget Spanien for at overholde bestemmelserne i artikel 95.

3 Kongeriget Spanien har gjort gældende, at dets nationale bestemmelser er i overensstemmelse med artikel 95. Fradragsretten i indførselsmedlemsstaten strider mod momsens karakter af forbrugsafgift og hensigtsmæssigheden af en ligelig fordeling af afgiftsindtægterne mellem udførsels- og indførselsmedlemsstaten. Der burde i stedet ske afgiftsgodtgørelse ved udførslen og pålægelse af afgift ved indførslen af goderne på grundlag af deres værdi, når de passerer grænsen. Endelig har Kommissionen ikke taget hensyn til, at der findes andre former for indirekte skatter, som medfører konkurrenceforvridninger til skade for de medlemsstater, der som Kongeriget Spanien ikke har indført sådanne afgifter.

4 Vedroerende sagens faktiske omstændigheder, retsforhandlingernes forløb samt parternes anbringender og argumenter henvises i øvrigt til retsmoder rapporten. Disse omstændigheder omtales derfor kun i det følgende i det omfang, det er nødvendigt for forståelsen af Domstolens

argumentation.

5 Der skal indledningsvis henvises til, at artikel 95 ifølge Domstolens faste praksis indeholder et forbud mod ulovlig afgiftsmaessig forskelsbehandling af indførte varer, som er umiddelbart anvendeligt og skaber rettigheder for private, som de nationale domstole skal beskytte (jf. f.eks. dom af 5.5.1982, sag 15/81, Gaston Schul I, Sml. s. 1409, præmis 46).

6 Ifølge en lige saa fast praksis (jf. dom af 21.5.1985, sag 47/84, Gaston Schul II, Sml. s. 1491, og dom af 25.2.1988, sag 299/86, Drexler, Sml. s. 1213) skal artikel 95 fortolkes saaledes, at den moms, der opkræves af en medlemsstat ved indførsel af en vare fra en anden medlemsstat, som er leveret af en ikke-afgiftspligtig person, naar denne afgift ikke opkræves ved en privatpersons levering af lignende varer i indførselsmedlemsstaten, skal beregnes under hensyntagen til den moms, der er betalt i udførselsmedlemsstaten, og som stadig udgør en del af varens værdi paa indførselstidspunktet, saaledes at dette beløb ikke indgaar i den afgiftspligtige værdi, og saaledes, at det desuden trækkes fra den moms, der skal betales ved indførslen.

7 Det staar fast, at der i henhold til de omhandlede nationale bestemmelser opkræves moms ved ikke-afgiftspligtige personers indførsel af goder, der allerede er paalagt moms i udførselsmedlemsstaten, uden at de paagældende kan fradrage residualmomsen i den moms, der skal betales ved indførslen, mens der ikke lægges moms paa ikke-afgiftspligtige personers levering af tilsvarende produkter inden for Spaniens grænser.

8 Saadanne bestemmelser er i strid med forbuddet mod ulovlig afgiftsmaessig forskelsbehandling, idet de trods artikel 95's umiddelbare anvendelighed skaber en usikkerhed hos ikke-afgiftspligtige personer, der indfører varer, med hensyn til deres ret til at paaberaabe sig traktatbestemmelsen, ligesom de kan tilskynde de ansatte i de nationale myndigheder, der er ansvarlige for opkrævningen af moms, til ikke at respektere retten til at anvende princippet om ret til fradrag af residualmomsen.

9 De retsundergivnes adgang til ved nationale retsinstanser at paaberaabe sig Traktatens umiddelbart anvendelige bestemmelser udtrykker alene, hvad der er retssikkerhedsgarantiens mindstemaal, og er ikke i sig selv tilstrækkelig til at sikre en fuldstaendig gennemførelse af Traktaten (jf. dom af 15.10.1986, sag 168/85, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 2945, præmis 11).

10 Endvidere bemærkes, at medlemsstaterne paa et EF-reguleret omraade af hensyn til retssikkerheden og retsbeskyttelsen er forpligtet til at udforme deres retsregler saa utvetydigt, at de berørte personer sættes i stand til paa tilstrækkelig klar og tydelig maade at kende deres rettigheder og forpligtelser, og domstolene i stand til at sikre iagttagelsen heraf (jf. dom af 21.6.1988, sag 257/86, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 3249).

11 Kongeriget Spaniens anbringender vedrørende momsens karakter og fordelingen af afgiftsindtægterne mellem medlemsstaterne maa afvises.

12 For det første paavirker den omstaendighed, at den moms, der er betalt i udførselsmedlemsstaten, og som stadig udgør en del af godernes værdi ved indførslen, fradrages i indførselsmedlemsstaten, ikke momsens karakter af forbrugsafgift, idet en saadan betegnelse er uafhængig af fordelingen af afgiftsbyrden mellem udførsels- og indførselsmedlemsstaten.

13 For det andet bemærkes, at selv om indførelsen af en fælles momsordning, der giver fuldstaendig konkurrenceneutralitet og indebaerer fuldstaendig afgiftsfritagelse i udførselslandet for de paagældende indførsler saavel som en ligelig fordeling af afgiftsindtægterne mellem medlemsstaterne, er en opgave, der paahviler fællesskabslovgiveren, er artikel 95 dog, saa længe der ikke er indført en saadan ordning, til hinder for, at en medlemsstat anvender sin

*momsordning paa indfoerte varer paa en maade, der strider mod forbuddet mod ulovlig afgiftsmaessig forskelsbehandling (jf. dommen Gaston Schul I).*

*14 Det kan ikke antages, at gennemfoerelsen af den i artikel 99 omhandlede harmonisering af afgiftslovgivningerne er en forudsætning for at anvende artikel 95, som indeholder en umiddelbar forpligtelse for medlemsstaterne til at anvende deres afgiftslovgivning paa en maade, der ikke medfoerer ulovlig forskelsbehandling, ogsaa foer nogen harmonisering har fundet sted (jf. dom af 27.2.1980, sag 171/78, Kommissionen mod Danmark, Sml. s. 447).*

*15 Kongeriget Spaniens anbringende vedroerende den omstaendighed, at der findes andre former for indirekte skatter i visse medlemsstater, maa ligeledes afvises.*

*16 Et saadant forhold kan ikke berettige en medlemsstat til at tilsidesaette sine forpligtelser i henhold til artikel 95.*

*17 Det foelger heraf, at Kongeriget Spaniens anbringender ikke kan tages til foelge.*

*18 Paa baggrund af de ovenfor anfoerte betragtninger, maa det konstateres, at Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EOEF-Traktatens artikel 95, idet det ikke har indfoert en ordning, hvorved ikke-momspligtige personer, som til Spanien indfoerer goder, hvoraf der allerede er betalt moms i en anden medlemsstat, og som ikke har kunnet opnaa tilbagebetaling heraf, kan fradrage den i udfoerselsmedlemsstaten betalte moms, som stadig udgoer en del af godernes vaerdi paa indfoerselstidspunktet, i den moms, som skal betales ved indfoerslen, skoent der ikke skal betales moms ved ikke-momspligtige personers leveringer af tilsvarende produkter inden for Spaniens graenser.*

## **Afgørelse om sagsomkostninger**

*Sagens omkostninger*

*19 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, doemmes den part, der taber sagen, til at afholde sagens omkostninger. Da Kongeriget Spanien har tabt sagen, boer det tilpligtes at betale sagens omkostninger.*

## **Afgørelse**

*Paa grundlag af disse praemisser*

*udtaler og bestemmer*

**DOMSTOLEN**

*1) Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EOEF-Traktatens artikel 95, idet det ikke har indfoert en ordning, hvorved ikke-momspligtige personer, som til Spanien indfoerer goder, hvoraf der allerede er betalt moms i en anden medlemsstat, og som ikke har kunnet opnaa tilbagebetaling heraf, kan fradrage den i udfoerselsmedlemsstaten betalte moms, som stadig udgoer en del af godernes vaerdi paa indfoerselstidspunktet, i den moms, som skal betales ved indfoerslen, skoent der ikke skal betales moms ved ikke-momspligtige personers leveringer af tilsvarende produkter inden for Spaniens graenser.*

*2) Kongeriget Spanien betaler sagens omkostninger.*

