

61983J0042

Domstolens dom den 10 juli 1984. - Dansk Denkavit ApS mot Ministeriet for skatter og afgifter. - Begäran om förhandsavgörande: Østre Landsret. - Omsättningsskatt (mervärdesskatt): mervärdesskatt inom landet - Mervärdesskatt vid införsel. - Mål 42/83.

Rättsfallssamling 1984 s. 02649

Spansk specialutgåva s. 00611

Svensk specialutgåva s. 00609

Finsk specialutgåva s. 00591

Sammanfattning

Parter

Föremål för talan

Domsål

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

Nyckelord

Bestämmelser om skatter och avgifter - harmonisering av lagstiftning - omsättningsskatter - gemensamt system för mervärdesskatt - en medlemsstats fastställande av olika redovisningsperioder och betalningsfrister för mervärdesskatt vid införsel respektive för mervärdesskatt inom landet - tillåtlighet - förenlighet med artikel 95 i fördraget

(artikel 95 i EEG-fördraget; rådets direktiv 77/388)

Sammanfattning

1. Bestämmelserna i rådets sjätte direktiv 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, innehåller inget förbud mot att en medlemsstat fastställer andra redovisningsperioder och betalningsfrister för mervärdesskatt vid införsel än dem som gäller för betalning av nettoskatteskulden inom ramen för det inhemska systemet.

2. De olika frister som föreskrivs i nationell lagstiftning för beskattning vid införsel respektive vid omsättning inom landet kan under vissa omständigheter utgöra en överträdelse av bestämmelserna i artikel 95 i fördraget. De skatteperioder som används som referensperioder för att beräkna varje skattskyldig persons nettoskattestatus inom ramen för det inhemska systemet skall dock inte, på gemenskapslagstiftningens nuvarande nivå, beaktas vid en jämförelse mellan betalningsfristerna. Under dessa omständigheter är en lagstiftning som fastställer andra redovisningsperioder och betalningsfrister för

mervärdesskatt vid införsel än den som gäller för betalning av nettoskatteskulden inom ramen för det inhemska systemet inte diskriminerande i den mening som avses i artikel 95 i fördraget.

Parter

I mål 42/83

har Østre Landsret till domstolen gett in en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 177 i EEG-fördraget i det mål som pågår vid den nationella domstolen mellan

Dansk Denavit ApS

och

Ministeriet for skatter og afgifter.

Föremål för talan

Begäran avser tolkningen av rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (77/388/EEG) och artikel 95 i EEG-fördraget.

Domskäl

1 Genom beslut av den 2 mars 1983, som inkom till domstolen den 17 mars 1983, har Østre Landsret i enlighet med artikel 177 i EEG-fördraget ställt en rad frågor till domstolen om tolkningen av artikel 95 i EEG-fördraget och av rådets sjätte direktiv 77/388 av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (EGT nr L 145, s. 1, fransk version; svensk specialutgåva, del 09, volym 01, nedan kallat "sjätte direktivet") för att kunna avgöra om den danska lagstiftningen om mervärdesskatt är förenlig med dessa bestämmelser.

2 Dessa frågor har uppkommit inom ramen för en tvist mellan det danska ministeriet for skatter og afgifter och företaget Dansk Denavit ApS, som är registrerat som importör och därför betalar mervärdesskatt vid införsel, i enlighet med de danska bestämmelser som gäller för yrkesmässiga importörer.

3 Av beslutet om hänskjutande framgår att enligt 29 § i den danska mervärdesskattelagen, i dess lydelse enligt lovbekendtgørelse nr 369 av den 1 juli 1982, betalas mervärdesskatt för varor vid tidpunkten för införseln. Den beräknas i överensstämmelse med reglerna i tullagens kapitel 8 (69-95 §§). Enligt 85 § i denna tulllag, i dess lydelse enligt lovbekendtgørelse nr 659 av den 15 december 1982, är redovisningsperioden en månad för konsumtionsskatter på varor som förs in i

yrkesmässigt syfte av varumottagare som är registrerade enligt 82 § i lagen. Konsumtionsskatten på varor som tullklareras under redovisningsperioden skall betalas till tullmyndigheterna före utgången av den månad som följer på redovisningsperioden.

4 Vad beträffar mervärdesskatt inom landet skall mervärdesskattskyldiga företag i enlighet med 20 § första stycket mervärdesskattelagen till tullmyndigheterna redovisa storleken på företagets ingående och utgående skatt för varje skatteperiod, som enligt 20 § andra stycket normalt utgörs av ett kvartal. I 22 § i lagen föreskrivs att den skatteskuld som utgör skillnaden mellan ingående och utgående skatt för skatteperioden (nettoskatteskulden) förfaller till betalning en månad efter skatteperiodens utgång och skall betalas senast 20 dagar därefter.

5 Enligt beslutet om hänskjutande innebär ovannämnda bestämmelser att företagen, vad beträffar mervärdesskatt inom landet, åtnjuter en genomsnittlig kreditperiod på två och en halv månad, med ett tillägg av 20 dagar, räknat från leveransen eller faktureringen av en i landet såld vara. Vad gäller mervärdesskatt vid införsel utgörs den genomsnittliga kreditperioden av en och en halv månad, räknat från tullklareringen av den importerade varan.

6 Efter att ha konstaterat denna skillnad ansökte Dansk Denkavit vid svarandeministeriet i målet vid den nationella domstolen om tillstånd att få redovisa mervärdesskatt vid införsel inom samma redovisningsperioder och med samma kreditperiod som beviljas skattskyldiga personer vid betalning av mervärdesskatt inom landet. Denna ansökan avslogs den 27 juli 1981 med motiveringen att dansk lagstiftning inte gjorde det möjligt att bevilja den. Det är detta avslag som utgör grunden för målet vid den nationella domstolen.

7 Dansk Denkavit har inom ramen för tvisten vid den nationella domstolen ifrågasatt den danska lagstiftningens förenlighet med gemenskapsrätten och gjort gällande att fastställandet av olika redovisningsperioder och betalningsfrister för mervärdesskatt inom landet respektive för mervärdesskatt vid införsel strider mot ovannämnda sjätte direktiv, eftersom bestämmelserna i detta inte kan tolkas så, att de ålägger eller tillåter en differentiering av de ifrågavarande fristerna.

8 Dansk Denkavit har dessutom hävdats att om en sådan differentiering var tillåten enligt bestämmelserna i direktivet, måste dessa anses ogiltiga på grund av att de inte är förenliga med artikel 95 i EEG-fördraget. Skillnaden i de ifrågavarande fristerna medför nämligen i praktiken en skillnad i den faktiska börda med vilken skatterna belastar de ifrågavarande varorna på grund av deras ekonomiska verkningar vad gäller räntor.

9 Det danska ministeriet har vid den nationella domstolen anfört att den gällande danska lagstiftningen är förenlig med direktivet och med artikel 95 i fördraget. Det har hävdats att direktivet inför skatter som är olika både till följd av deras natur och till följd av det handelsled de gäller för, och tillåter därför olika frister för mervärdesskatt inom landet respektive för mervärdesskatt vid införsel.

10 För att kunna avgöra konflikten mellan sådana skilda tolkningar av de ifrågavarande bestämmelserna i gemenskapsrätten har Østre Landsret ställt följande frågor till domstolen.

"1. Skall rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (77/388/EEG), och särskilt artiklarna 10, 22 och 23 i detta, tolkas så, att de innehåller ett förbud mot att en medlemsstat fastställer redovisningsperioder och betalningsfrister för den mervärdesskatt som tas ut vid införsel av varor från en annan medlemsstat (mervärdesskatt vid införsel) -med iakttagande av de tidsperioder som anges i artikel 22.4 i direktivet - men som dock innebär att den kreditfrist inom vilken registrerade importföretag måste betala denna skatt till statskassan i genomsnitt är kortare än den kreditfrist som denna medlemsstat normalt och i genomsnitt beviljar registrerade företag, inklusive importföretagen, för betalning till statskassan av mervärdesskattens nettobelopp för den totala omsättningen (nettoskatteskulden)?

2. Vilken betydelse har det för svaret på den första frågan att de ifrågavarande nationella bestämmelserna om redovisning och betalning av mervärdesskatt vid införsel medför en genomsnittlig kreditperiod för importörerna, som på ett rimligt sätt motsvarar den kreditfrist som köpare i samma handelsled i genomsnitt kan få av leverantören vid köp av varor till inköpspris inklusive mervärdesskatt när de köper varor som tillverkats i medlemsstaten i fråga?

3. Skall artikel 95 i EEG-fördraget tolkas så, att den hindrar att en medlemsstat fastställer redovisningsperioder och betalningsfrister för mervärdesskatt vid införsel på det sätt som beskrivs i första och andra frågan?

4. Om svaret på den tredje frågan blir jakande, skall då bestämmelserna i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 (77/388/EEG) betraktas som ogiltiga vid den danska domstolens avgörande av det pågående målet, och i så fall, i vilken omfattning?"

Det gemensamma systemet för mervärdesskatt

11 För att besvara de ställda frågorna finns det anledning att kort erinra om de karakteristiska dragen i omsättningsskattesystemet i form av det gemensamma systemet för mervärdesskatt, som är relevanta i förevarande fall.

12 Detta gemensamma system infördes på grundval av artiklarna 99 och 100 i fördraget genom rådets första direktiv 67/227 av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT, s. 1301, fransk version; svensk specialutgåva, del 09, volym 01). Det kompletterades genom rådets andra direktiv 67/228 av samma datum, vilket ersattes av ovannämnda sjätte direktiv.

13 Enligt artikel 2 i första direktivet innebär principen om det gemensamma systemet tillämpning, till och med detaljhandelsledet, på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut. På varje transaktion skall emellertid mervärdesskatt endast tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som direkt belastat de olika kostnadskomponenterna. Avdragsrätten enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet är utformad på så sätt att den skattskyldiga personen har rätt att från den mervärdesskatt han är skyldig att betala dra av den mervärdesskatt som redan har belastat varorna i föregående led.

14 Detta är de allmänna ramar inom vilka artikel 2 i sjätte direktivet ingår. Enligt denna bestämmelse skall mervärdesskatt betalas för dels "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap" (punkt 1), dels "införsel av varor" (punkt 2). "Leverans av varor" definieras i artikel 5 som "överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendomen", medan "införsel av varor" definieras i artikel 7 som "införsel av varor till landets territorium".

15 Sjätte direktivet harmoniserar dessutom begreppen "skattskyldighetens inträde" och "uttag av skatt" vad gäller mervärdesskatt inom landet. Enligt artikel 10.2 inträder skattskyldigheten och skatt kan tas ut "när varorna levereras eller tjänsterna utförs", medan, enligt artikel 10.3, skattskyldigheten vid införsel inträder och skatten kan tas ut "vid den tidpunkt då varorna kommer in på landets territorium".

16 Vad beträffar skattskyldiga personers skyldigheter med hänvisning till skatteperioder samt redovisnings- och betalningsfrister i samband med mervärdesskatt inom landet, föreskrivs följande i artikel 22.4 och 22.5 i sjätte direktivet:

"Varje skattskyldig person skall lämna en deklaration inom en tidsperiod som skall bestämmas av varje medlemsstat. Denna tidsperiod får inte överskrida två månader efter utgången av varje skatteperiod. Skatteperioden får av medlemsstaterna fastställas till en månad, två månader eller ett kvartal. Medlemsstaterna får dock fastställa olika perioder, så länge dessa inte överskrider ett år."

...

"Varje skattskyldig person skall betala nettobeloppet av mervärdesskatten samtidigt med ingivandet av deklarationen. Medlemsstaterna får dock fastställa en annan dag för betalning av detta belopp eller begära a contobetalning."

17 Vad beträffar mervärdesskatt vid införsel föreskrivs följande i artikel 23 i sjätte direktivet:

"Vad beträffar importerade varor, skall medlemsstaterna fastställa närmare regler för upprättande av deklaration och betalning.

Medlemsstaterna kan bl.a. föreskriva att den mervärdesskatt som utgår på införsel av varor som görs av skattskyldiga personer eller personer som är betalningsansvariga för skatt eller vissa kategorier av dessa båda inte behöver betalas vid tiden för införseln, under förutsättning att skatten anges som sådan i den deklaration som skall lämnas enligt artikel 22.4."

Första frågan

18 Østre Landsrets första fråga går i huvudsak ut på om sjätte direktivet - inom de ramar som fastställs i dess bestämmelser - tillåter att den nationella lagstiftningen föreskriver olika frister vad gäller redovisning av skatteskulden och betalning av mervärdesskatt inom landet respektive mervärdesskatt vid införsel.

19 Enligt artikel 22.4 och 22.5 samt artikel 23 i direktivet fastställs de gränser, inom vilka medlemsstaterna får utöva sin lagstiftande befogenhet för att fastställa fristerna från skattskyldighetens inträde till uttag av skatten, olika för mervärdesskatt vid införsel och för mervärdesskatt inom landet. Det kan således varken av dessa eller av andra bestämmelser i sjätte direktivet härledas att den nationella lagstiftningen måste föreskriva antingen enhetliga eller differentierade frister. Det ger tvärtom medlemsstaterna frihet att inom direktivets ramar fastställa de närmare bestämmelserna för de ifrågavarande fristerna.

20 Av detta följer att bestämmelserna i direktivet inte innehåller något förbud mot att en medlemsstat fastställer andra redovisningsperioder och betalningsfrister för mervärdesskatt vid införsel än dem som gäller för betalning av nettoskatteskulden enligt det inhemska systemet.

Andra frågan

21 Med hänsyn till svaret på den första frågan saknas anledning att besvara Østre Landsrets andra tolkningsfråga.

Tredje frågan

22 Med denna fråga vill den nationella domstolen veta om artikel 95 i EEG-fördraget - oavsett bestämmelserna i sjätte direktivet - förbjuder fastställandet av olika redovisningsperioder och betalningsfrister enligt ovan.

23 Sökanden i målet vid den nationella domstolen anser att denna olika behandling strider mot artikel 95 i fördraget, eftersom skillnaden i de ifrågavarande fristerna gynnar inhemska varor, särskilt eftersom dessa kreditfrister är mycket längre för de säljare som omfattas av det inhemska systemet, så att dessa under denna frist kan utnyttja de likvida medel som motsvarar skattebeloppet, vilket ger dem en räntefördel som gör det möjligt för dem att sänka försäljningspriset på sina varor.

24 Sökanden har vidare hävdatt att inhemska varor även gynnas genom att de - enligt samma mervärdesskatteprincip - i praktiken inte påförs skatten förrän vid tidpunkten för leverans till konsumenten eftersom, fram till denna tidpunkt, den mervärdesskatt som betalas till statskassan av varje säljare i omsättningsledet utjämnas genom det avdrag som samtidigt görs av dennes skattskyldiga köpare. Däremot måste mervärdesskatt vid införsel betalas inom en frist på i genomsnitt 45 dagar, medan avdraget inte sker förrän vid den tidpunkt då importören betalar sin nettoskatteskuld, för vilken han har en frist på i genomsnitt 95 dagar. Sökanden anser att detta innebär att importerade varor belastas med räntorna på mervärdesskatten vid införsel under en genomsnittlig tidsperiod på 50 dagar, medan den inhemska varan inte belastas på motsvarande sätt.

25 Den danska regeringen har hävdatt att det avgörande kriteriet för förenligheten med artikel 95 i fördraget är den faktiska inverkan av varje beskattning av de inhemska och importerade varorna, så länge dessa båda kategorier av varor befinner sig i en jämförbar situation vad gäller de ifrågavarande transaktionerna. Detta är dock inte fallet vad gäller systemet med mervärdesskatt inom landet och mervärdesskatt vid införsel eftersom mervärdesskatt vid införsel, som är en utjämningsskatt som är nödvändig på gemenskapsrättens nuvarande utvecklingsnivå, inte har någon motsvarighet inom ramen för det inhemska systemet, och särskilt inte eftersom köparen är skyldig att betala mervärdesskatt till statskassan och denna skatt beräknas på varans totala försäljningsvärde. Enligt den danska regeringen representerar mervärdesskatt vid införsel en särskild situation - även om den ingår i ett internt statligt skattesystem - eftersom det inte går att hitta någon parallell inom ramen för den inhemska omsättningen, eftersom mervärdesskatt vid införsel är knuten till att varan passerar en gräns.

26 Kommissionen har hävdatt att artikel 95 i fördraget inte är tillämplig i förevarande fall eftersom mervärdesskatt vid införsel och mervärdesskatt inom landet inte rör samma handelsled, genom att de ifrågavarande transaktionerna inom ramen för det inhemska systemet rör försäljning, medan de vid införsel består av köp. Dessutom skiljer sig de båda skatterna rent ekonomiskt på flera punkter, vilket innebär att det är vanskligt, för att inte säga omöjligt, att jämföra de båda situationerna med hänsyn till en korrekt tillämpning av artikel 95.

27 Det finns inledningsvis anledning att konstatera att den partiella harmonisering av de nationella skattelagstiftningarna som föreskrivs i sjätte direktivet inte utesluter tillämpning av artikel 95 i

fördraget.

28 Det skall vidare konstateras att inom ramen för fördragets system har bestämmelserna i artikel 95, i förening med bestämmelserna om avveckling av tullar och avgifter med motsvarande verkan, till syfte att säkerställa fri rörlighet för varor inom gemenskapen på normala konkurrensvillkor genom att upphäva varje form av skydd som kan vara en följd av tillämpning av interna skatter eller avgifter som diskriminerar varor som kommer från andra medlemsstater.

29 Enligt domstolens fasta rättspraxis grundar sig tillämpningen av artikel 95 i fördraget i huvudsak på en jämförelse mellan de interna skatter eller avgifter som läggs på importerade varor och de skatter eller avgifter som direkt eller indirekt läggs på liknande inhemska varor. För en korrekt tillämpning av denna artikel finns det anledning att jämföra den skattebörda som belastar dessa varor, med beaktande av, i varje produktions- eller handelsled både skattesatsen och dess underlag samt de närmare bestämmelserna för uttaget.

30 Sett utifrån denna synvinkel är det således möjligt att skillnaderna i de frister som en nationell lagstiftning föreskriver på området för beskattning på införsel respektive inom ramen för ett inhemskt system under vissa omständigheter utgör en överträdelse av bestämmelserna i artikel 95 i fördraget, såsom domstolen bekräftat i sin dom av den 27 februari 1980 i målet 55/79 Kommissionen mot Irland (Rec. s. 481).

31 Vad beträffar transaktioner inom landet förutsätter artikel 22.4 i sjätte direktivet införandet av s.k. skatteperioder som skall ligga till grund för beräkningen av den skattskyldiges nettoskatteskuld med hänsyn till de ofta många transaktioner som under denna period hänför sig till mervärdesskattesystemet. Vid utgången av varje skatteperiod har de skattskyldiga personerna ytterligare en frist för att lämna in sina skattedeklarationer samt en betalningsfrist. Skatteperioderna kan dock inte jämföras med fristerna för uttag eller betalning av skatten, utan utgör endast referensperioder för beräkning av varje skattskyldig persons nettoskatteskuld.

32 Under dessa omständigheter befinner sig de importerade varorna, vad beträffar skatteperioderna, i en situation som inte kan jämföras med den för varor som omfattas av det inhemska systemet, eftersom deras nettoskattestatus redan är bestämd vid tidpunkten för införseln.

33 Domstolen anser därför att dessa skatteperioder, på gemenskapslagstiftningens nuvarande nivå, inte skall beaktas vid en jämförelse mellan betalnings- och uttagsfristerna för införsel respektive transaktioner inom landet.

34 Svaret på frågan blir alltså följande. De olika frister som föreskrivs i nationell lagstiftning för beskattning vid införsel respektive vid omsättning inom landet kan under vissa omständigheter utgöra en överträdelse av bestämmelserna i artikel 95 i fördraget. De skatteperioder som används som referensperioder för att beräkna varje skattskyldig persons nettoskattestatus inom ramen för det inhemska systemet skall dock, på gemenskapslagstiftningens nuvarande nivå, inte beaktas vid en jämförelse mellan betalningsfristerna. Under dessa omständigheter är en sådan lagstiftning som den nationella domstolen beskriver inte diskriminerande i den mening som avses i artikel 95 i fördraget.

Fjärde frågan

35 Med hänsyn till svaret på den tredje frågan saknas anledning att besvara Østre Landsrets fjärde tolkningsfråga.

Beslut om rättegångskostnader

36 De kostnader som har förorsakats Europeiska gemenskapernas kommission, som har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

-angående de frågor som genom beslut av den 2 mars 1983 förts vidare av Østre Landsret - följande dom:

1) Bestämmelserna i rådets sjätte direktiv 77/388 av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter innehåller inget förbud mot att en medlemsstat fastställer andra redovisningsperioder och betalningsfrister för mervärdesskatt vid införsel än dem som gäller för betalning av nettoskatteskulden enligt det inhemska systemet.

2) De olika frister som föreskrivs i nationell lagstiftning för beskattning vid införsel respektive vid omsättning inom landet kan under vissa omständigheter utgöra en överträdelse av bestämmelserna i artikel 95 i fördraget. De skatteperioder som används som referensperioder för att beräkna varje skattskyldig persons nettoskattestatus inom ramen för det inhemska systemet skall dock, på gemenskapslagstiftningens nuvarande nivå, inte beaktas vid en jämförelse mellan betalningsfristerna. Under dessa omständigheter är en sådan lagstiftning som den nationella domstolen beskriver inte diskriminerande i den mening som avses i artikel 95 i fördraget.