

61984J0249

Domstolens dom (fjärde avdelningen) den 3 oktober 1985. - Ministère public och ministère des Finances mot Venceslas Profant. - Begäran om förhandsavgörande: Cour d'appel i Bryssel - Belgien. - Mervärdesskatt vid import - Tillämpning på privatbilar. - Mål 249/84.

Rättsfallssamling 1985 s. 03237

Spansk specialutgåva s. 01095

Svensk specialutgåva s. 00315

Finsk specialutgåva s. 00329

Sammanfattning

Parter

Föremål för talan

Domska

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

Nyckelord

1. Bestämmelser om skatter och avgifter - harmonisering av lagstiftning - omsättningsskatter - gemensamt system för mervärdesskatt - pålaga som tas ut vid import av motorfordon - intern pålaga - bestämmelser om tullar och avgifter med motsvarande verkan - otillämplighet

(artiklarna 12, 13 och 95 i EEG-fördraget)

2. Bestämmelser om skatter och avgifter - harmonisering av lagstiftning - omsättningsskatter - gemensamt system för mervärdesskatt - undantag från skatteplikt som föreskrivs i det sjätte direktivet - undantag från skatteplikt vid tillfällig import av varor - studerande med hemvist i andra medlemsstater som tillfälligt importerar sina motorfordon - uttag av mervärdesskatt - otillåtlighet

(artikel 14 i rådets direktiv 77/388)

Sammanfattning

1. Den mervärdesskatt som en medlemsstat tar ut vid import av ett motorfordon från en annan medlemsstat är inte en importtull eller en avgift med motsvarande verkan som en sådan tull i den mening som avses i artiklarna 12 och 13 i fördraget, utan måste anses utgöra en integrerad del av ett allmänt system för interna skatter eller avgifter i den mening som avses i artikel 95. Dess förenlighet med gemenskapsrätten skall följaktligen bedömas inom ramen för den artikeln.

2. Genomförandet av de undantag från skatteplikt vid import som föreskrivs i artikel 14 i det sjätte direktivet om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter är inte helt och hållet överlämnat till medlemsstaternas myndigheters skönsmässiga bedömning. Dessa måste ta hänsyn till de grundläggande målen för harmoniseringen på detta område, såsom bl.a. att främja fri rörlighet för personer och varor och att förhindra dubbelbeskattning. I fråga om motorfordon som används av studerande från en annan medlemsstat är de därför skyldiga att tillämpa begreppet tillfällig import på ett sådant sätt att den fri-

het medlemsstaternas medborgare har att studera i valfri medlemsstat inte begränsas genom dubbelbeskattning av fordonen i fråga. Därav följer att gemenskapsrättens bestämmelser och särskilt de i det sjätte direktivet hindrar en medlemsstat från att ta ut mervärdesskatt vid import av ett motorfordon som köpts i en annan medlemsstat där mervärdesskatt erlagts och fordonet registrerats, när fordonet används av en person som är medborgare i och har hemvist i den andra medlemsstaten men studerar i den förstnämnda medlemsstaten, där han under studietiden är inskriven i registret över utländska medborgare. Om personen i fråga är gift eller ej saknar därvid betydelse.

Parter

I mål 249/84

har Cour d'appel i Bryssel till domstolen gett in en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 177 i EEG-fördraget i det mål som pågår vid den nationella domstolen mellan

Ministère public och ministère des Finances

och

Venceslas Profant.

Föremål för talan

Begäran avser tolkningen av bestämmelserna i EEG-fördraget om fri rörlighet för varor och tjänster och har till syfte att göra det möjligt för den hänskjutande domstolen att avgöra huruvida den belgiska lagstiftningen om mervärdesskatt är förenlig med dessa bestämmelser.

Domskäl

1 Genom dom av den 26 september 1984, som inkom till domstolen den 16 oktober 1984, har Cour d'appel i Bryssel enligt artikel 177 i EEG-fördraget ställt en fråga om tolkningen av bestämmelserna i fördraget om fri rörlighet för varor och tjänster för att kunna bedöma huruvida den belgiska lagstiftningen om mervärdesskatt är förenlig med fördraget.

2 Denna fråga har uppkommit inom ramen för ett åtal som väckts mot Venceslas Profant för att denne vägrat att betala mervärdesskatt vid import av två motorfordon som köpts och registrerats i Luxemburg men använts på belgiskt territorium.

3 Profant, som är luxemburgsk medborgare, bodde hos sin mor i Diekirch i Luxemburg då han 1976 påbörjade studier i zoologi vid universitetet i Liège. Under studierna, som avslutades 1981, hade han en adress i Liège som anmälts till stadens utlänningspolis. Samtidigt var han registrerad i Diekirchs kommun såsom bosatt hos sin mor och återvände regelbundet dit. Efter studierna bosatte han sig i Luxemburg. Från 1976 till 1981 använde han efter varandra de två ifrågavarande bilarna. Den första var en Alfa Romeo som han innehade redan 1976 och sålde 1979 och den andra var en Volkswagen. Båda bilarna hade köpts och registrerats i Luxemburg där också luxemburgsk mervärdesskatt hade betalats. Mellan 1976 och 1981 användes de särskilt för resan mellan Liège och Diekirch men också för stadskörning i Liège. Alfa Romeon såldes till en luxemburgsk köpare i Luxemburg. Profant behöll sin Volkswagen då han bosatte sig i Luxemburg efter att ha avslutat studierna.

4 År 1980 meddelade de belgiska skattemyndigheterna Profant att han sedan sitt giftermål 1978 hade sitt normala hemvist i Liège och att han därför måste betala mervärdesskatt för importen av var och en av de båda bilarna. Den 15 september 1978 hade Profant i Luxemburg ingått äktenskap med den franska medborgaren Charlotte Kaiser, som nu genom naturalisation är luxemburgsk medborgare. Sedan januari 1978 arbetade hon som sjuksköterska i Liège. Makarna bodde tillsammans i ett studentrum i Liège till dess att de återvände till Luxemburg. Deras adress var inskriven i staden Lièges register över utländska medborgare.

5 Artikel 40 i den belgiska lagen om mervärdesskatt ger möjlighet till undantag från mervärdesskatteplikt vid tillfällig import av vissa varor. På grundval av denna bestämmelse föreskrivs i den kungliga förordningen nr 7 av den 27 december 1977 om uttag av mervärdesskatt vid import av varor (Moniteur belge av den 31 december 1977) att bland annat "transportmedel" kan importeras temporärt utan uttag av mervärdesskatt på de villkor som fastställts i bestämmelserna om befrielse från importtullar. Enligt de sistnämnda bestämmelserna, som fastställts genom en ministeriell förordning av den 17 februari 1960, beviljas befrielse endast för transportmedel som "importeras av fysiska personer med normalt hemvist i utlandet och som används av dessa för privat bruk". Vid tillämpningen av dessa bestämmelser anses bl.a. sådana personer som är yrkesverksamma i Belgien, men som minst en gång i månaden återvänder till utlandet, ha sitt normala hemvist i utlandet om de där har ett eget hushåll eller, i avsaknad av sådant, där är införda i register över befolkningen. Enligt artikel 25.3c a i den ministeriella förordningen förstås med platsen för det egna hushållet i fråga om gifta personer platsen för familjebostaden.

6 Det framgår av handlingarna i målet att de belgiska skattemyndigheterna med stöd av dessa bestämmelser i allmänhet beviljar luxemburgska studerande som har sitt normala hemvist i Luxemburg och studerar vid en läroanstalt i Belgien undantag från skatteplikt för deras i Luxemburg registrerade motorfordon, men att denna förmån inte beviljas gifta studerande eftersom dessa anses vara bosatta i Belgien. Under det skriftliga förfarandet vid domstolen har den belgiska regeringen först bekräftat denna praxis och förklarat att Profant uppfyllde villkoren för undantag från skatteplikt fram till tidpunkten för sitt ingående av äktenskap, men att från den tidpunkten det egna hushållet ansågs vara beläget på platsen för familjebostaden. Vid den muntliga förhandlingen har dock regeringen understrukt att de belgiska myndigheterna utestänger utländska studerande från denna förmån endast om det visar sig att de inrättat "hushållet för den nya familj som bildats genom äktenskapet" på belgiskt territorium.

7 Då Profant vägrade att betala de mervärdesskattebelopp som krävdes för de två fordonen väcktes åtal mot honom vid Tribunal correctionnel i Liège, i första hand för att få de båda fordonen förverkade och i andra hand för att få betalning av ett belopp som motsvarade deras värde, dvs.

61 565 respektive 168 950 belgiska franc. Sistnämnda domstol biföll denna talan och dess dom fastställdes av Cour d'appel i Liège. Cour de cassation upphävde dock Cour d'appels dom på den grunden att domen inte innehöll uppgift om de relevanta lagbestämmelserna. Målet återförvisades därefter till Cour d'appel i Bryssel, som i juli 1984 med beaktande av Cour de cassations dom först meddelade en tredsakdom. Den tilltalades återvinningstalan ledde till domen med begäran om förhandsavgörande.

8 I sistnämnda dom har Cour d'appel i Bryssel för det första förklarat att skattemyndigheternas talan inte kunde prövas i den mån den avsåg användningen av bilen Alfa Romeo i Belgien, eftersom preskription av åtalet på denna punkt under tiden inträtt. Vad beträffar användningen av Volkswagenbilen har Cour d'appel känt sig föranlåten att ställa en tolkningsfråga till domstolen.

9 Den nationella domstolen har först och främst uttryckt tvekan om en enligt dess mening mot god sed stridande tolkning av lagen enligt vilken, såsom ministère des Finances medgivit vid den muntliga förhandlingen, det inte skulle ha förelegat något brott om den tilltalade inte ingått äktenskap utan levit i ett samboförhållande. Den nationella domstolen har vidare ansett att det finns anledning att före avgörandet av frågan om hemvist och följaktligen av frågan om undantag från skatteplikt vid den tillfälliga importen, fastslå att det omtvistade fordonet hade köpts i Luxemburg och att en sådan allmän konsumtionsskatt hade erlagts som där liksom i Belgien kallades mervärdesskatt och som liksom i Belgien inte kunde återbetalas. Under sådana förhållanden uppkom enligt den nationella domstolen frågan om denna dubbla beskattning av en luxemburgsk medborgare som köpte sin bil i sitt eget land och tillfälligt men huvudsakligen använde den i Belgien inte strider mot de principer som de internationella fördragen har velat fastställa.

10 I detta sammanhang har den nationella domstolen tagit upp frågan om det inte under förevarande omständigheter förelåg ett hinder för den fria rörligheten för varor, eftersom den belgiska mervärdesskatten i detta fall i mycket hög grad liknade en förtäckt tull. Grunden för beskattningen var nämligen importen till Belgien av en vara från Luxemburg. Mellan dessa två stater fanns det dock inte längre någon tullgräns.

11 Eftersom den nationella domstolen således ansåg att tvisten gav anledning till problem med tolkningen av gemenskapsrätten, beslöt den att förklara målet vilande till dess att domstolen uttalat sig om följande tolkningsfråga:

"Strider bestämmelserna i den belgiska lagen av den 3 juli 1969 om mervärdesskatt, såsom de tolkas av ministère des Finances, i det här fallet mot gemenskapsbestämmelserna om fri rörlighet för varor och tjänster i den mån som de belgiska bestämmelserna, och då särskilt artiklarna 23 och 24, under benämningen mervärdesskatt har skapat en verklig tull?"

12 Det ankommer inte på domstolen att inom ramen för artikel 177 i fördraget avgöra om den tolkning som skattemyndigheterna i en medlemsstat gett sin nationella lagstiftning är förenlig med fördraget. Den kan emellertid av lydelsen av den fråga som ställts av den nationella domstolen och med ledning av de uppgifter som denna lämnat, klarlägga i vad mån frågan rör tolkningen av de gemenskapsrättsliga bestämmelserna.

13 Av lydelsen av den ställda frågan i förening med den nationella domstolens överväganden och de faktiska förhållanden som denna fastställt, framgår att frågan går ut på om gemenskapsbestämmelserna om fri rörlighet för varor, särskilt bestämmelserna om avvecklingen av tullar inom gemenskapen, hindrar att en medlemsstat tar ut mervärdesskatt vid import av en bil som med erläggande av mervärdesskatt köpts i en annan medlemsstat och registrerats där, när bilen används av en medborgare i sistnämnda medlemsstat som har hemvist i den staten, men som studerar i den förstnämnda medlemsstaten där han under studietiden är inskriven i registret över utländska medborgare.

14 Den tilltalade i målet vid den nationella domstolen har gjort gällande att den skatt som han krävs på bara syftar till att belasta importen av en vara och att den följaktligen bör betraktas som en förtäckt tull. Den belgiska regeringen och kommissionen har däremot hävdats att uttag av mervärdesskatt vid import inte kan likställas med en tull eller en avgift med motsvarande verkan i den mening som avses i artiklarna 9, 12 och 13 i fördraget.

15 I det avseendet finns det anledning att erinra om att det av domstolens rättspraxis, särskilt av dess dom av den 5 maj 1982 (Gaston Schul, 15/81, Rec. s. 1409), framgår att den mervärdesskatt som en medlemsstat tar ut vid import av varor från en annan medlemsstat är en del av det gemensamma mervärdesskattesystem vars struktur och huvuddrag har fastställts i rådets harmoniseringsdirektiv. Genom dessa direktiv har en enhetlig skattemekanism införts, som systematiskt och enligt objektiva kriterier omfattar såväl inom en medlemsstat genomförda transaktioner som importtransaktioner. En sådan transaktion måste följaktligen anses utgöra en integrerad del av ett allmänt system för interna skatter eller avgifter i den mening som avses i artikel 95 i fördraget, och dess förenlighet med gemenskapsrätten skall bedömas inom ramen för denna artikel och inte inom ramen för artikel 12 och följande i fördraget.

16 Den mervärdesskatt som en medlemsstat tar ut vid import av ett motorfordon från en annan medlemsstat utgör därför inte en importtull eller en avgift med motsvarande verkan som en sådan tull i den mening som avses i artiklarna 12 och 13 i fördraget.

17 Enligt fördragets system bestäms den fria rörligheten för varor inom gemenskapen under normala konkurrensvillkor av föreskrifterna om avveckling av tullar och avgifter med motsvarande verkan i förening med föreskrifterna om interna skatter och avgifter, till vilka särskilt artikel 95 hör. Domstolen prövade således i ovan angivna dom av den 5 maj 1982 hur den fria rörligheten för varor påverkas av en kumulation av skatter som består i att mervärdesskatt tas ut vid import av en vara för vilken mervärdesskatt redan erlagts i exportmedlemsstaten utan att ha återbetalats.

18 Kommissionen har hävdats att samma problem skulle kunna uppstå i det här målet, eftersom uttag av mervärdesskatt vid import endast är förenligt med artikel 95 i den mån hänsyn tas till resterande mervärdesskatt som redan betalats i exportmedlemsstaten. Den anser dock att detta problem inte skulle uppstå om den tillämpliga gemenskapsrätten hindrade allt uttag av mervärdesskatt vid import i ett fall som detta. Kommissionen anser nämligen att ett sådant fall täcks av det undantag för tillfällig import som föreskrivs i artikel 14.1 i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, s. 1, fransk version; svensk specialutgåva, del 09, volym 01).

19 För att den nationella domstolen skall förses med alla upplysningar som kan vara till nytta för denna vid avgörandet av det där anhängiga målet, är det lämpligt att först ta ställning till kommissionens sistnämnda argument.

20 Artikel 14 i det sjätte direktivet reglerar frågan om undantag från mervärdesskatteplikt vid import av varor. Denna bestämmelse gör åtskillnad mellan slutlig och tillfällig import av varor. I punkt 1 c görs särskilt undantag för varuinförsel som deklarerats enligt ett tillfälligt

införsel förfarande och som därigenom har rätt till befrielse från tullar, eller som skulle ha det om varorna vore importerade från ett tredje land. Enligt artikel 14.2 skall i senare direktiv fastställas gemenskapsregler om skatter som klargör räckvidden av de undantag som avses i punkt 1. Till dess att dessa regler träder i kraft får medlemsstaterna "behålla gällande bestämmelser rörande frågor som sammanhänger med ovanstående bestämmelser", samtidigt som de anpassar dem för att nedbringa risken för att mervärdesskatt tas ut dubbelt inom gemenskapen.

21 Kommissionen har av artikel 14 som helhet dragit slutsatsen att begreppet tillfällig import har ett gemenskapsinnehåll som skall respekteras av medlemsstaterna när de genomför undantag från skatteplikt. För att fastställa detta gemenskapsinnehåll måste hänvisning ske till rådets direktiv 83/182 av den 28 mars 1983 om skattebefrielser inom gemenskapen för vissa transportmedel som tillfälligt införs från en annan medlemsstat (EGT nr L 105, s. 59, fransk version; svensk specialutgåva, del 09, volym 01). Även om detta direktiv antagits efter de omtvistade händelserna kan det ändå klarlägga de begrepp som ligger till grund för det system med undantag från skatteplikt som föreskrivs i det sjätte direktivet. Av artiklarna 5 och 7 i direktiv 83/182 följer enligt kommissionen att en studerande som lämnar sitt ursprungsland, inte går miste om sin personliga anknytning och presumptionen för att han har sitt normala hemvist i det landet därigenom att han för studier uppehåller sig större delen av året i en annan medlemsstat; detta förhållande ändras inte genom att den studerande ingår äktenskap.

22 Den belgiska regeringen har till en början erinrat om att artikel 10 i direktiv 83/182 föreskriver att medlemsstaterna skall vidta nödvändiga åtgärder för att följa direktivet före den 1 januari 1984. Detta direktiv ger för övrigt skattebefrielse vid tillfällig import av ett motorfordon av en studerande när denne vistas på den berörda medlemsstatens territorium i det enda syftet att där bedriva studier. I Profants fall handlar det emellertid om ett par som bodde i Belgien, även om paret också hade ett hemvist i Luxemburg. Den belgiska regeringen anser nämligen att ett sådant par genom äktenskapet lösgör sig från sina respektive föräldrar; den nya familjen bildar därigenom en självständig enhet varigenom de tidigare anknytningarna till familjen i Luxemburg träder i bakgrunden.

23 För det första skall det anmärkas att artikel 14 i det sjätte direktivet när den föreskriver undantag från mervärdesskatteplikt vid import använder begrepp som måste preciseras, såsom begreppet "tillfällig" import. Av detta skäl förutsätts det i artikel 14.2 att gemenskapsbestämmelser senare skall antas och att i avvaktan på dessa bestämmelsers ikraftträdande medlemsstaternas nationella bestämmelser skall fortsätta att tillämpas. Av detta följer att de nationella bestämmelser som behålls måste hålla sig inom de gränser som dragits upp av de gemenskapsrättsliga bestämmelser vars genomförande de säkerställer.

24 Vidare kan det konstateras att enligt lydelsen av nämnda artikel 14 skall ifrågavarande nationella bestämmelser som behålls avse "frågor som sammanhänger med" de undantag från skatteplikt som föreskrivs i gemenskapsbestämmelserna och anpassas för att nedbringa risken för att mervärdesskatt tas ut dubbelt inom gemenskapen. Dessa krav skall i sin tur ses mot bakgrund av ett av harmoniseringsmålen i fråga om mervärdesskatt, vilket mål, såsom anges i ett av övervägandena i det sjätte direktivet, är att ytterligare framsteg bör göras när det gäller att verksamt avlägsna restriktioner för rörligheten av personer och varor samt integrationen av de nationella ekonomierna.

25 Dessa överväganden visar att genomförandet av de undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 14 i det sjätte direktivet inte är helt och hållet överlämnat till medlemsstaternas myndigheters skönsmässiga bedömning, eftersom dessa måste ta hänsyn till de grundläggande målen för harmoniseringen i fråga om mervärdesskatt, såsom bl.a. att främja fri rörlighet för personer och varor och att förhindra dubbelbeskattning.

26 Härav följer att skattemyndigheterna i en medlemsstat då det tillämpar sin nationella lagstiftning i fråga om undantag från mervärdesskatt för motorfordon som används av studerande från en

annan medlemsstat, är skyldiga att tillämpa begreppet tillfällig import på ett sådant sätt att den frihet medlemsstaternas medborgare har att studera i valfri medlemsstat inte begränsas genom dubbelbeskattning av fordonen i fråga.

27 Den blotta omständigheten att en studerande från en annan medlemsstat ingår äktenskap kan inte ändra problemställningen. Det skulle vara annorlunda om paret ifråga slog sig ned i värdmedlemsstaten på ett sätt som gav uttryck för dess vilja att inte återvända till ursprungsmedlemsstaten. Hänskjutandedomen hänför sig dock inte till ett sådant fall och handlingarna i målet ger inte heller något stöd för att anta att det förhöll sig så i förevarande fall.

28 Svaret på den ställda frågan blir därför följande. Gemenskapsrättens bestämmelser och särskilt de i det sjätte direktivet hindrar en medlemsstat från att ta ut mervärdesskatt vid import av ett motorfordon som köpts i en annan medlemsstat där mervärdesskatt erlagts och fordonet registrerats, när fordonet används av en person som är medborgare i och har hemvist i den andra medlemsstaten men studerar i den förstnämnda medlemsstaten, där han under studietiden är inskriven i registret över utländska medborgare. Om personen i fråga är gift eller ej saknar därvid betydelse.

Beslut om rättegångskostnader

29 De kostnader som har förorsakats den belgiska regeringen och Europeiska gemenskapernas kommission, som har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet 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 (fjärde avdelningen)

-angående den fråga som genom dom av den 26 september 1984 förts vidare av Cour d'appel i Bryssel - följande dom:

1) Den mervärdesskatt som en medlemsstat tar ut vid import av ett motorfordon från en annan medlemsstat är inte en importtull eller en avgift med motsvarande verkan som en sådan tull i den mening som avses i artiklarna 12 och 13 i fördraget.

2) Gemenskapsrättens bestämmelser och särskilt de i rådets sjätte direktiv 77/388 av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, s. 1) hindrar en medlemsstat från att ta ut mervärdesskatt vid import av ett motorfordon som köpts i en annan medlemsstat där mervärdesskatt erlagts och fordonet registrerats, när fordonet används av en person som är medborgare i och har hemvist i den andra medlemsstaten men studerar i den förstnämnda medlemsstaten, där han under studietiden är inskriven i registret över utländska medborgare. Om personen i fråga är gift eller ej saknar därvid betydelse.