

61989J0159

DOMSTOLENS DOM AF 26. FEBRUAR 1991. - KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER MOD DEN HELLENSKE REPUBLIK. - MOMS - IMPORT - IKKE-AFGIFTSPLIGTIGE PERSONER - FRATRAEKNING AF RESIDUALVAERDIEN AF DEN I EKSPORTMEDLEMSSTATEN BETALTE MOMS. - SAG C-159/89.

Samling af Afgørelser 1991 side I-00691

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 om, at der i ojeeblikket ikke findes nogen faelles ordning for de omhandlede indfoersler, og argumenter baseret paa mervaerdiafgiftens karakter og fordelingen af afgiftsindtaegterne mellem medlemsstaterne kan ikke aendre ved, at der foreligger et traktatbrud. For det foerste paavirker den omstaendighed, at den afgift, der er betalt i udfoerselsmedlemsstaten, og som stadig udgoer en del af godernes vaerdi ved indfoerslen, fradrages i indfoerselsmedlemsstaten, ikke mervaerdiafgiftens karakter af forbrugsafgift, idet en saadan betegnelse er uafhaengig af fordelingen af afgiftsbyrden mellem udfoersels- og indfoerselsmedlemsstaten. For det andet bemærkes, at selv om indfoerelsen af en faelles mervaerdiafgiftsordning, der giver fuldstaendig konkurrenceneutralitet og indebaerer fuldstaendig afgiftsfritagelse i udfoerselslandet for de paagaeldende indfoersler saavel som en ligelig fordeling af afgiftsindtaegterne mellem medlemsstaterne, er en opgave, der paahviler faelleskabslovgiveren, er artikel 95 dog, saa laenge der ikke er indfoert en saadan ordning, til hinder for, at en medlemsstat anvender sin mervaerdiafgiftsordning paa indfoerte varer paa en maade, der strider mod forbuddet mod ulovlig afgiftsmaessig forskelsbehandling.

Dommens præmisser

1 Ved staevning, indgaaet til Domstolens Justitskontor den 3. maj 1989, har Kommissionen for De Europaeiske Faellesskaber i medfoer af EOEf-Traktatens artikel 169 anlagt sag med paastand om, at det fastslaas, at Den Hellenke Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til Traktatens artikel 95, idet den ikke har indfoert en ordning, hvorved personer, der ikke skal betale mervaerdiafgift (herefter benaevnt "moms"), og som til medlemsstaten indfoerer goder, hvoraf der allerede er betalt moms i en anden medlemsstat, og som ikke har kunnet opnaa tilbagebetaling heraf, kan fradrage den moms, som er betalt i udfoerselsmedlemsstaten, og som stadig udgoer en del af godets vaerdi paa indfoerselstidspunktet, i den moms, som skal erlaegges ved indfoerslen.

2 Kommissionen har gjort gaeldende, at den omstaendighed, at Den Hellenke Republik ikke har vedtaget bestemmelser, der i overensstemmelse med Domstolens praksis indroemmer ikke-afgiftspligtige personer denne fradragsret, skaber uklarhed i strid med retssikkerhedsprincippet og indebaerer en dobbelt beskatning, som er uforenelig med forbuddet mod ulovlig forskelsbehandling i afgiftsmaessig henseende - en umiddelbart anvendelig grundaetning, der er fastslaaet ved artikel 95, saaledes som bestemmelsen er fortolket af Domstolen - idet leveringer af tilsvarende produkter foretaget af ikke-afgiftspligtige personer inden for Graekenlands graenser ikke paalaegges moms. Hverken artikel 95' s umiddelbare anvendelighed eller den omstaendighed, at der foreligger et forslag til Raadets sekstende direktiv, som tilsigter at indfoere en faelles ordning for visse goder, der definitivt er belastet med mervaerdiafgift, og som en endelig forbruger i en medlemsstat indfoerer fra en anden medlemsstat (EFT 1986 C 96, s. 5) fritager Den Hellenke Republik for forpligtelsen til at tilpasse national ret til kravene i Traktaten.

3 Den Hellenke Republik er enig i, at tilfaelde af dobbelt beskatning af indfoerte varer skal bringes til ophoer, men finder, at problemet kun kan loeses ved klare og praecise regler i form af et faelleskabsdirektiv, som alene kan sikre en ensartet anvendelse af de principper, der gaelder paa omraadet.

4 Kongeriget Spanien, som er interveneret i sagen til støtte for Den Helleniske Republiks påstande, har anført, at den af Kommissionen foreslåede fradragsret 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 afgiftsgodtgoerelse ved udførslen og pålægelse af afgift ved indførslen af goderne på grundlag af deres værdi, når de passerer grænsen.

5 Vedrørende sagens faktiske omstændigheder, de relevante retsregler samt parternes anbringender og argumenter henvises i øvrigt til retsmoderappen. Disse omstændigheder omtales derfor kun i det følgende i det omfang, det er nødvendigt for forståelsen af Domstolens argumentation.

6 Der skal indledningsvis henvises til, at Traktatens artikel 95 ifølge Domstolens faste praksis indeholder et forbud mod ulovlig afgiftsmæssig 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).

7 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, Drexel, Sml. s. 1213) skal artikel 95 fortolkes således, 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, når 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 på indførselstidspunktet, således at dette beløb ikke indgår i den afgiftspligtige værdi, og således, at det desuden trækkes fra den moms, der skal betales ved indførslen.

8 Det står fast, at der i henhold til de omhandlede nationale bestemmelser opkræves moms ved ikke-afgiftspligtige personers indførsel af goder, der allerede er pålagt moms i udførselsmedlemsstaten, uden at de pågældende kan fradrage residualmomsen i den moms, der skal betales ved indførslen, mens der ikke lægges moms på ikke-afgiftspligtige personers leveringer af tilsvarende produkter inden for Grækenlands grænser.

9 Saadanne bestemmelser er i strid med forbuddet mod ulovlig afgiftsmæssig forskelsbehandling, idet de på trods af artikel 95's umiddelbare anvendelighed skaber en usikkerhed hos ikke-afgiftspligtige personer, der indfører varer, med hensyn til deres ret til at påberåbe 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.

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

11 Endvidere bemærkes, at medlemsstaterne på et EF-reguleret område af hensyn til retssikkerheden og retsbeskyttelsen er forpligtet til at udforme deres retsregler så udtrykkeligt, at de berørte personer sættes i stand til på tilstrækkelig klar og tydelig måde 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).

12 Den Helleniske Republiks anbringende om, at der i øjeblikket ikke foreligger nogen fælles momsordning for de omhandlede indførsler, må afvises. Det samme gælder de af Kongeriget

Spanien fremfoerte argumenter, som er baseret paa momsens karakter og fordelingen af afgiftsindtaegterne mellem medlemsstaterne.

13 For det foerste paavirker den omstaendighed, at den moms, der er betalt i udfoerselsmedlemsstaten, og som stadig udgoer en del af godernes vaerdi ved indfoerslen, fradrages i indfoerselsmedlemsstaten, ikke momsens karakter af forbrugsafgift, idet en saadan betegnelse er uafhaengig af fordelingen af afgiftsbyrden mellem udfoersels- og indfoerselsmedlemsstaten.

14 For det andet bemaerkes, at selv om indfoerelsen af en faelles momsordning, der giver fuldstaendig konkurrenceneutralitet og indebaerer fuldstaendig afgiftsfritagelse i udfoerselslandet for de paagaeldende indfoersler saavel som en ligelig fordeling af afgiftsindtaegterne mellem medlemsstaterne, er en opgave, der paahviler faelleskabslovgiveren, er artikel 95 dog, saa laenge der ikke er indfoert en saadan ordning, til hinder for, at en medlemsstat anvender sin momsordning paa indfoerte varer paa en maade, der strider mod forbudet mod ulovlig afgiftsmaessig forskelsbehandling (jf. dommen Gaston Schul I).

15 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).

16 Heraf foelger, at Den Hellenke Republiks og Kongeriget Spaniens anbringender ikke kan tages til foelge.

17 Paa baggrund af de ovenfor anfoerte betragtninger, maa det konstateres, at Den Hellenke Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EOEF-Traktatens artikel 95, idet den ikke har indfoert en ordning, hvorved ikke-momspligtige personer, som til Graekenland 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 Graekenlands graenser.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

18 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, doemmes den part, der taber sagen, til at afholde sagens omkostninger. Da Den Hellenke Republik og Kongeriget Spanien, som har stoettet Den Hellenke Republik, har tabt sagen, boer de tilpligtes at betale sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

udtaler og bestemmer

DOMSTOLEN

1) Den Hellske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EOEf-Traktatens artikel 95, idet den ikke har indfoert en ordning, hvorved ikke-momspligtige personer, som til Graekenland 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, skoenet der ikke skal betales moms ved ikke-momspligtige personers leveringer af tilsvarende produkter inden for Graekenlands graenser.

2) Den Hellske Republik og Kongeriget Spanien betaler sagens omkostninger.