

61990J0200

DOMSTOLENS DOM AF 31. MARTS 1992. - DANSK DENKAVIT APS OG P. POULSEN TRADING APS, STOETTET AF MONSANTO-SEARLE A/S MOD SKATTEMINISTERIET. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: OESTRE LANDSRET - DANMARK. - ARTIKEL 33 I SJETTE MOMSDIREKTIV - DIREKTE VIRKNING - OMSAETNINGSAFGIFT - LOV OM ARBEJDSMARKEDSBIDRAG. - SAG C-200/90.

Samling af Afgørelser 1992 side I-02217

svensk specialudgave side I-00013

finsk specialudgave side I-00043

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

1. Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgift - fælles merværdiafgiftssystem - forbud mod opkrævning af andre nationale afgifter med karakter af omsætningsafgift - formaal - begrebet "omsætningsafgift" - rækkevidde - afgifter som det danske arbejdsmarkedsbidrag - omfattet

(Raadets direktiv 77/388, art. 33)

2. Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgift - fælles merværdiafgiftssystem - forbud mod opkrævning af andre nationale afgifter med karakter af omsætningsafgift - privates mulighed for at påberåbe sig sådanne bestemmelser

(Raadets direktiv 77/388, art. 33)

3. Præjudicielle spørgsmål - fortolkning - den tidsmæssige virkning af fortolkende domme - tilbagevirkende kraft - dom for at en national afgift er uforenelig med fællesskabsretten - ingen tidsmæssig begrænsning på grund af den klare rækkevidde af forpligtelserne i medfør af fællesskabsretten

(EOEF-traktaten, art. 177)

Sammendrag

1. Artikel 33 i sjette direktiv 77/388, der forbyder medlemsstaterne at indføre skatter og afgifter, der har karakter af omsætningsafgift, har til formål at forhindre, at der indføres skatter og afgifter, der bringer det fælles merværdiafgiftssystemets funktion i fare, fordi de pålægges omsætningen af varer og tjenesteydelser på tilsvarende måde som moms. Skatter og afgifter, der - uden i alle henseender at svare til moms - udviser momsens væsentligste kendetegn, må under alle omstændigheder anses for sådanne afgifter.

Den anførte bestemmelse er således til hinder for, at der indføres eller opretholdes en afgift som det danske arbejdsmarkedsbidrag, der

- svares såvel af momsplichtige aktiviteter, som af anden erhvervsmaessig aktivitet, der består i levering af ydelser mod vederlag
- for momsplichtige virksomheder opkræves ud fra samme beregningsgrundlag som for moms, dvs. som en procentdel af virksomhedens salg med fradrag af indkøb
- i modsætning til moms ikke skal svares ved import, men opkræves af de importerede varers fulde salgspris ved første salg i den pågældende medlemsstat
- i modsætning til moms ikke skal angives særskilt ved fakturering
- opkræves sideløbende med moms.

2. Forbuddet i artikel 33 i sjette direktiv 77/388 mod, at medlemsstaterne indfører skatter og afgifter, der har karakter af omsætningsafgift, opfylder de betingelser, der er afgørende for, om bestemmelser i et direktiv kan påberåbes af borgerne for nationale retsinstanser, da den er klar, præcis og ubetinget. Bestemmelsen skaber således rettigheder for borgerne, som det påhviler de nationale domstole at beskytte.

3. Domstolen kan ikke efterkomme en medlemsstats anmodning om at begrænse den tidsmaessige virkning af en præjudiciel dom, hvori det fastslås, at en afgift er blevet opkrævet i strid med fællesskabsretten i denne stat, da det forbud, afgiften var i strid med, klart fremgik af en fællesskabsretlig bestemmelse, hvis rækkevidde Domstolen havde fastslået, inden afgiften blev indført, og da Kommissionen, der var blevet underrettet om afgiftsforslaget, meget hurtigt havde henledt medlemsstatens myndigheders opmærksomhed på de problemer, som en gennemførelse kunne give anledning til i relation til fællesskabsretten.

Dommens præmisser

1 Ved beslutning af 20. juni 1990 indgaaet til Domstolen den 2. juli 1990 har OEstre Landsret i medfør af EOEf-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen fire præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af EOEf-traktatens artikel 9 ff. og 95 samt af artikel 33 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEf af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter benævnt "Raadets sjette direktiv 77/388").

2 Disse spørgsmål er blevet rejst under en sag, anlagt af Dansk Denkavit ApS (herefter benævnt "Dansk Denkavit") og P. Poulsen Trading ApS (herefter benævnt "Poulsen Trading") mod Skatteministeriet med påstand om tilbagebetaling af beløb, som selskaberne i 1988 og

1989 har indbetalt i arbejdsmarkedsbidrag.

3 Det fremgaar af sagen, at arbejdsmarkedsbidraget blev indfoert ved lov nr. 840 af 18. december 1987. Loven, der traadte i kraft den 1. januar 1988, blev indfoert som led i den danske regerings davaerende oekonomiske politik med henblik paa at fremme produktion og beskaeftigelse. For at nedbringe virksomhedernes omkostninger fandt den danske regering det paakraevet at lade staten finansiere en raeke udgifter til sociale ordninger, der hidtil havde paahvilet arbejdsgiverne. De noedvendige offentlige indtaegter blev foreslaaet tilvejebragt gennem et bidrag, der skulle overvaeltes paa forbrugerne.

4 Arbejdsmarkedsbidraget, der fra den 1. januar 1992 er blevet afloest af en tilsvarende forhoejelse af momssatsen, paahvilede saavel momspligtige virksomheder som andre virksomheder, der paa samme maade havde fordel af statens overtagelse af ovennaevnte udgifter. Bidragssatsen udgjorde 2,5% af virksomhedens samlede salg og levering af varer og ydelser inden for en given periode, med fradrag af virksomhedens koeb af varer og ydelser i samme periode. Saafremt denne beregningsmetode ikke var anvendelig, hvilket var tilfaeldet for visse momsfrie virksomheder, udgjorde bidragsgrundlaget virksomhedens loensum med tillæg af 90%. I oevrigt blev arbejdsmarkedsbidraget hverken opkraevet ved eksport eller ved import af varer eller ydelser; ej heller kunne importvirksomhederne fradrage vaerdien af de importerede varer eller ydelser ved den foerste transaktion i Danmark.

5 Sagsoegerne i hovedsagen, Dansk Denkavit og Poulsen Trading, koeber varer i Nederlandene, som de videresaelger i Danmark. Dansk Denkavit driver handel med foderstoffer, Poulsen Trading med hoejttalere. Dansk Denkavit har i 1988 og 1989 indbetalt 811 470 kr. til Skatteministeriet i arbejdsmarkedsbidrag, mens Poulsen Trading i samme periode har indbetalt 745 756 kr. De to selskaber har anlagt sag med paastand om, at afgiften kendes ugyldig, og at den danske stat tilpligtes at tilbagebetale dem de beloeb, som de haevder at have betalt med urette. Til stoette for deres paastand har de principalt gjort gaeldende, at arbejdsmarkedsbidraget var en omsaetningsafgift, som er omfattet af forbuddet i artikel 33 i Raadets sjette direktiv 77/388, subsidiaert at bidraget var en afgift med tilsvarende virkning som told, der er i strid med EOEF-traktatens artikel 9 ff., eller, saafremt disse bestemmelser ikke finder anvendelse, en diskriminerende intern afgift efter traktatens artikel 95.

6 OEestre Landsret, der fandt, at sagens udfald ahang af fortolkningen af de anfoerte bestemmelser, har ved beslutning af 20. juni 1990 udsat sagen paa Domstolens afgoerelse af foelgende praejudicielle spoergsmaal:

"1) Skal artikel 33 i Raadets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (77/388/EOEF) fortolkes saaledes, at artiklen er til hinder for, at en medlemsstat opkraever en fiskal afgift, der isaer har foelgende kendetegn:

- Afgiften svares saavel af momspligtige aktiviteter som af anden erhvervsmaessig aktivitet, der bestaar i levering af ydelser mod vederlag, og beregnes efter kriterier, der er naermere fastlagt i loven, og hvorefter der ikke hjemles afgiftsmyndighederne noget skoen, samt hvorefter der ikke sondres mellem indenlandsk fremstillede og indfoerte varer.

- For momspligtige virksomheder anvendes som udgangspunkt samme beregningsgrundlag som for moms, idet afgiften ligesom moms opkraeves i hvert omsaetningsled som en procentdel af virksomhedens salg (eksklusive eksport) med fradrag af indkoeb, hvoraf der er svaret afgift i tidligere omsaetningsled.

- Der svares i modsætning til momssystemet ikke afgift ved import, men til gengæld svares der af importerede varer afgift af den fulde salgspris ved første salg fra en indenlandsk virksomhed.
- Afgiften skal i modsætning til moms ikke angives særskilt ved fakturering.
- Afgiften afregnes over for toldvaesenet efter samme principper som moms, og toldvaesenet udbetaler saaledes ogsaa godtgørelse i tilfælde af negativt bidragsgrundlag.
- Afgiften opkræves ved siden af den bestaaende momsordning, idet afgiften hverken helt eller delvis erstatter det momsbeløb, der skal betales efter den gældende momslov, og afgiften indgaar selv i den pris, hvorefter moms beregnes.

2) Er der i relation til en national afgift med de i spørgsmaal 1 anførte kendetegn ved artikel 33 i det nævnte direktiv skabt rettigheder for borgerne, som det paahviler de nationale domstole at beskytte?

3) Saaframt spørgsmaal 1 og/eller spørgsmaal 2 besvares benægtende, skal forbuddet mod afgifter med tilsvarende virkning som told i EOEf-traktatens artikel 9 ff. da fortolkes saaledes, at en afgiftsordning som den i spørgsmaal 1 beskrevne for importerede produkters vedkommende er i strid med dette forbud, idet afgiften for momspligtige virksomheders vedkommende beregnes af momsgrundlaget uden fradrag af værdien af importerede produkter?

4) Saaframt spørgsmaal 3 besvares benægtende, skal EOEf-traktatens artikel 95 da fortolkes saaledes, at afgiftsordningen især på grund af det i spørgsmaal 3 anførte element er i strid med forbuddet mod diskriminerende indenlandske afgifter i den nævnte bestemmelse?"

7 Hvad nærmere angaar sagens faktiske omstændigheder, en udførlig beskrivelse af arbejdsmarkedsbidraget og en sammenfatning af de skriftlige indlæg for Domstolen henvises til retsmoderapporten. Disse omstændigheder omtales derfor kun i det følgende i det omfang, det er nødvendigt for forståelsen af Domstolens argumentation.

Det første spørgsmål

8 Med sit første spørgsmål ønsker Oestre Landsret i det væsentlige oplyst, om artikel 33 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEf er til hinder for, at der indføres eller opretholdes en fiskal afgift, der

- svares saavel af momspligtige aktiviteter som af anden erhvervsmaessig aktivitet, der bestaar i levering af ydelser mod vederlag
- for momspligtige virksomheder opkræves ud fra samme beregningsgrundlag som for moms, dvs. som en procentdel af virksomhedens salg med fradrag af indkøb
- i modsætning til moms ikke skal svares ved import, men af de importerede varers fulde salgspris ved første salg i den paagældende medlemsstat
- i modsætning til moms ikke skal angives særskilt ved fakturering
- opkræves sideløbende med moms.

9 Artikel 33 i Raadets sjette direktiv 77/388 bestemmer følgende:

"Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører afgifter paa forsikringskontrakter og paa spil og væddemaal, punktafgifter, indregistreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift."

10 Som Domstolen flere gange har fastslået, bl.a. i dom af 3. marts 1988 (sag 252/86, Bergandi, Sml. s. 1343, præmis 10 og 11) og 13. juli 1989 (forenede sager 93/88 og 94/88, Wisselink, Sml. s. 2671, præmis 13 og 14), fremgår det af denne bestemmelses ordlyd, at den forbyder medlemsstaterne at indføre eller opretholde skatter og afgifter, der har karakter af omsætningsafgift. Ved besvarelsen af det første spørgsmål er det derfor nødvendigt først at bestemme, hvad der kendetegner en omsætningsafgift og dernæst at undersøge, om et bidrag som arbejdsmarkedsbidraget må anses for at udgøre en sådan afgift.

11 Indledningsvis bemærkes, som anført af Domstolen i de ovennævnte domme samt i dom af 27. november 1985 (sag 295/84, Rousseau Wilmot, Sml. s. 3759, præmis 16), at artikel 33 har til formål at forhindre, at der indføres skatter og afgifter, der bringer det fælles merværdiafgiftssystemets funktion i fare, fordi de pålægges omsætningen af varer og tjenesteydelser på tilsvarende måde som moms. Skatter og afgifter, der har momsens væsentligste kendetegn, må under alle omstændigheder anses for at ramme omsætningen af varer og tjenesteydelser på tilsvarende måde som moms. Som Domstolen har fastslået i de ovennævnte domme, er disse kendetegn følgende: Momsen anvendes generelt på transaktioner vedrørende varer eller tjenesteydelser; den er proportional med prisen for disse varer og tjenesteydelser; den opkræves i hvert led af produktions- og omsætningsforløbet; endelig finder den anvendelse på varernes og tjenesteydelsernes merværdi, idet den afgift, der skal betales ved en transaktion, beregnes efter fradrag af den afgift, der er blevet betalt i det forudgående led.

12 Der skal dernæst tages stilling til, hvorvidt et bidrag som arbejdsmarkedsbidraget har momsens væsentligste kendetegn og følgelig må anses for en omsætningsafgift. Hertil bemærkes, at bidraget - ligesom momsen - skulle svares ved erhvervsmaessig levering af varer og tjenesteydelser mod vederlag, dette uanset om virksomheden i øvrigt var underlagt momspligt; det blev opkrævet i alle produktions- og omsætningsled; for momspligtige virksomheders vedkommende blev det beregnet som en procentdel af værdien af solgte varer eller leverede tjenesteydelser inden for en given periode efter fradrag af køb af varer og ydelser i samme periode.

13 Det er korrekt, som også anført af den danske regering, at arbejdsmarkedsbidraget adskilte sig fra momsen på følgende punkter. For det første blev det pålagt virksomheder, der ikke var momspligtige, i hvilket tilfælde bidragsgrundlaget fastsattes som virksomhedens lønsom, forhøjet med 90%, naar den beregningsmetode, der blev benyttet for momspligtige virksomheder, ikke kunne anvendes. Arbejdsmarkedsbidraget blev dernæst ikke opkrævet ved import, og importvirksomhederne havde ikke adgang til at fradrage værdien af importerede varer eller tjenesteydelser i bidragsgrundlaget. Endelig anså bidraget for at indgå som en del af varernes eller tjenesteydelsernes kostpris, og som sådan skulle det ikke anføres særskilt ved fakturering.

14 For at en afgift kan anses for at have karakter af omsætningsafgift, er det imidlertid ikke påkrævet, at den i alle henseender svarer til momsen. Det er tilstrækkeligt, at den udviser momsens væsentligste kendetegn. De forskelle, der er blevet henvist til i denne sag, ændrer intet ved, at en afgift som arbejdsmarkedsbidraget i alt væsentligt lignede momsen. Trods disse forskelle bevarede bidraget således sin karakter af omsætningsafgift.

15 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 33 i Rådets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, er til

hinder for, at der indfoeres eller opretholdes en fiskal afgift, der

- svares saavel af momspligtige aktiviteter, som af anden erhvervsmaessig aktivitet, der bestaar i levering af ydelser mod vederlag*
- for momspligtige virksomheder opkraeves ud fra samme beregningsgrundlag som for moms, dvs. som en procentdel af virksomhedens salg med fradrag af indkoeb*
- i modsætning til moms ikke skal svares ved import, men opkraeves af de importerede varers fulde salgspris ved foerste salg i den paagaeldende medlemsstat*
- i modsætning til moms ikke skal angives saerskilt ved fakturering*
- opkraeves sideløbende med moms.*

Det andet spoergsmaal

16 Vedroerende spoergsmaalet om artikel 33 kan paaberaabes for de nationale domstole, har den danske regering gjort gaeldende, at denne bestemmelse er en ren ordensforskrift, som alene blev indfoejt i Raadets sjette direktiv 77/388 af hensyn til Faelllesskaberne. Under retsmoedet har regeringens repraesentant anfoert, at alene materielle bestemmelser, der skal tjene til at beskytte borgernes interesser, kan tillægges direkte virkning, og at disse betingelser ikke er opfyldt i denne sag.

17 Hertil er det tilstraekkeligt at bemaerke, at det fremgaar af Domstolens faste praksis, at en bestemmelse i et direktiv kan paaberaabes af borgerne for nationale retsinstanser, naar bestemmelsen er klar, praecis og ubetinget, samt at konstatere, at det i artikel 33 indeholdte forbud mod, at medlemsstaterne indfoerer skatter og afgifter, der har karakter af omsaetningsafgift, opfylder disse betingelser.

18 Det andet spoergsmaal skal foelgelig besvares med, at artikel 33 i Raadets sjette direktiv 77/388 skaber rettigheder for borgerne, som det paahviler de nationale domstole at beskytte.

Det tredje og det fjerde spoergsmaal

19 Det foelger af besvarelsen af det foerste og det andet spoergsmaal, at det tredje og det fjerde spoergsmaal bortfalder.

Dommens tidsmaessige virkninger

20 Den danske regering har under henvisning til Domstolens dom af 8. april 1976 (sag 43/75, Defrenne, Sml. s. 455), af 2. februar 1988 (sag 24/86, Blaizot, Sml. s. 379) samt af 17. maj 1990 (sag C-262/88, Barber, Sml. I, s. 1889) anmodet Domstolen om at begrænse naervaerende doms tidsmaessige virkninger, saafremt Domstolen maatte fastslaa, at arbejdsmarkedsbidraget var uforeneligt med faelllesskabsretten. Regeringen har fremhaevet de usaedvanligt alvorlige konsekvenser, en saadan dom vil medfoere for statens oekonomi og det danske domstolssystem. I retsmoedet forklarede regeringens repraesentant, at den danske stat havde opkraevet ca. 7 mia. ECU i arbejdsmarkedsbidrag svarende til 4% af statens indtaegter i den paagaeldende periode. Hvis blot en broekdel af de 150 000-200 000 virksomheder, der har betalt arbejdsmarkedsbidrag - som i oevrigt er blevet overvaeltet paa forbrugerne - skal have proevet tilbagebetalingskrav, vil det medfoere det danske domstolssystems sammenbrud. Den danske regerings repraesentant gjorde endvidere gaeldende, at regeringen under hensyn til Domstolens hidtidige praksis havde haft grund til at antage, at det anfaegtede bidrag ikke bragte det faelles merværdiafgiftssystems funktion i fare, og at det saaledes ikke havde vaeret i strid med forbuddet i artikel 33.

21 Hertil bemaerkes, at den danske regering ikke har godtgjort, at faelleskabsretten paa det tidspunkt, da det omtvistede bidrag blev indfoert, med rimelighed kunne udlægges saaledes, at en saadan afgift var tilladt. Bestemmelsens forbud mod omsaetningsafgifter fremgaar klart af dens ordlyd. Domstolen havde allerede fastslaaet forbuddets rækkevidde i Rousseau Wilmot-dommen af 27. november 1985, hvori Domstolen udtalte, at artikel 33 "har til formaal at forhindre, at det faelles merværdiafgiftssystems funktion bringes i fare paa grund af afgifter i en medlemsstat, som paalægges omsætningen af varer og tjenesteydelser, og som rammer den erhvervsmaessige omsætning paa tilsvarende maade som moms" (praemis 16). Det foelger heraf, at en afgift, der opkraeves sideløbende med moms, og som har momsens vaesentligste kendetegn, som disse er angivet i praemis 15 i Rousseau Wilmot-dommen, rammer erhvervsmaessige transaktioner paa tilsvarende maade som moms og herved bringer det faelles merværdiafgiftssystems funktion i fare.

22 Dertil kommer, at Kommissionen, som den danske regering i november 1987 havde underrettet om lovforslaget, allerede den 29. januar 1988, dvs. nogle faa uger efter at arbejdsmarkedsbidraget var blevet indfoert, havde henledt den danske regerings opmaerksomhed paa de problemer i relation til artikel 33, som afgiften kunne give anledning til.

23 Der findes herefter ikke anledning til at begrænse naervaerende doms tidsmaessige virkninger.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

24 De udgifter, der er afholdt af den portugisiske regering samt af Kommissionen for De Europæiske Faellesskaber, der har afgivet indlaeg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgoer et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at traeffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN

vedroerende de spoergsmaal, der er forelagt af OEstre Landsret ved beslutning af 20. juni 1990, for ret:

1) Artikel 33 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, er til hinder for, at der indfoeres eller opretholdes en fiskal afgift, der

- svares saavel af momspligtige aktiviteter, som af anden erhvervsmaessig aktivitet, der bestaar i levering af ydelser mod vederlag

- for momspligtige virksomheder opkraeves ud fra samme beregningsgrundlag som for moms, dvs. som en procentdel af virksomhedens salg med fradrag af indkoeb

- i modsætning til moms ikke skal svares ved import, men opkræves af de importerede varers fulde salgspris ved første salg i den pågældende medlemsstat
- i modsætning til moms ikke skal angives særskilt ved fakturering
- opkræves sideløbende med moms.

2) Artikel 33 i Rådets sjette direktiv 77/388/EOEF skaber rettigheder for borgerne, som det påhviler de nationale domstole at beskytte.