selstidspunktet, hvilken værdi fastsættes på grundlag af de i udførselsmedlemsstaten gældende kriterier.

Den moms, som er erlagt i uførselsmedlemsstaten, og som endnu udgør en del af godets værdi på indførselstidspunktet, svarer til:

— den moms, der faktisk er betalt i udførselsmedlemsstaten, med et fradrag svarende til værdiforringelsen af godet, såfremt dets værdi er faldet mellem tidspunktet for den sidste opkrævning af moms i udførselsmedlemsstaten og tidspunktet for opkrævningen i indførselsmedlemsstaten,

— hele den moms, der faktisk er erlagt i udførselsmedlemsstaten, såfremt godets værdi er forøget i samme periode.

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT MARCO DARMON

fremsat den 28. november 1985 *

Høje Domstol.

1. Med de tre af tribunal d'instance de Bordeaux forelagte spørgsmål har retten ønsket afgjort:

1) om der ved opkrævning af moms af importerede varer skal »sondres efter, om transaktionen finder sted mod vederlag eller vederlagsfrit«,

2) om afgiftsgrundlaget i benægtende fald skal være »varens værdi inklusive alle afgifter i udførselsstaten med fradrag af den residuelle merværdiafgift, der endnu udgør en del af varens værdi på indførselstidspunktet«, eller »værdien uden afgifter af en lignende vare i indførselsstaten«,

3) om den del af momsen, som opkræves af indførselsstaten, bestemmes:

— » på grundlag af en reduceret sats (den i indførselsstaten gældende sats med fradrag af den i udførselsstaten gældende sats)«;

— ved at fradrage »den residuelle merværdiafgift fra udførselsmedlemsstaten, som endnu udgør en del af varens værdi på indførselstidspunktet... fra den moms, der skal betales ved indførslen«;

— eller skal denne residuelle merværdi tilbagebetales af udførselsmedlemsstaten?

2. For så vidt spørgsmålene rejses i en sag vedrørende de franske toldmyndigheders opkrævning af moms af et brugt køretøj

* Oversat fra fransk.

importeret fra Belgien af en belgisk statsborger med bopæl i Frankrig, er de allerede, i store træk, blevet besvaret ved Domstolens domme i Schul-sagerne af henholdsvis 5. maj 1982 og 21. maj 1985 (15/81, Sml. 1982, s. 1409, herefter benævnt Schul I, henholdsvis 47/84, Sml. 1985, s. 1491, herefter benævnt Schul II).

Den forelæggende ret har i øvrigt været klar over dette forhold, idet den udtrykkeligt i kendelsens grunde har henvist til den første dom og, for så vidt angår den anden, som endnu ikke var afsagt, bemærket, at den nederlandske kassationsdomstol havde forelagt Domstolen en række præjudicielle spørgsmål på grund af vanskeligheder ved at føre Schul I-dommen ud i livet.

Det kan næppe antages, at de skriftlige og mundtlige indlæg for Domstolen kan rokke ved resultatet af Domstolens praksis, da der hovedsagelig er tale om argumenter, som allerede har været fremført for Domstolen, og som enten er blevet lagt til grund eller tilbagevist.

Jeg skal derfor begrænse min gennemgang til de retlige momenter, som kun gælder den foreliggende sag, og som kræver særlig stillingtagen.

3. Med hensyn til *det første præjudicielle spørgsmål* har sagsøgeren i hovedsagen, Nederlandene og Kommissionen anført, at det forhold, at varen er indført vederlagsfrit, er uden betydning for de principper, som Domstolen har fastlagt i Schul I- og II-dommene.

Heroverfor har den franske regering, som har afgivet indlæg under den mundtlige forhandling, gjort gældende, at importøren af et gode, som er overdraget vederlagsfrit, ikke har ret til at fratrække momsen fra udførselsmedlemsstaten, da han ikke personligt har erlagt denne afgift ved erhvervelsen af godet.

Denne fortolkning kan ikke lægges til grund. Et brugt gode, som indføres i forbindelse med en gaveretshandel, er nemlig nødvendigvis belastet med den moms, som oprindelig blev opkrævet i udførselsmedlemsstaten. Og såfremt der ikke tages hensyn til den del af momsen, som endnu indgår i godets værdi på indførselstidspunktet, kan det give anledning til afgiftskumulation, for så vidt der ikke igen svares afgift ved privatpersoners overdragelse af det samme gode inden for indførselsmedlemsstaten, hvad enten det sker vederlagsfrit eller mod vederlag (15/81, Schul I, præmisserne 15, 31 og 34).

Domstolen har i denne forbindelse blandt andet udledt af artiklerne 2, stk. 2, og 7 i sjette momsdirektiv (Rådets direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EFT L 145, s. 1), at afgiftspligten

» for så vidt angår *importforretninger*, indtræder *i og med et godes ankomst til en medlemsstat* uden hensyn til, om der sker omsætning, overdragelse *mod eller uden vederlag* ved en afgiftspligtig person eller en privatperson«,(Schul I, præmis 14, min understregning),

mens afgiftspligten, for så vidt angår forretninger *i* en medlemsstat, indtræder ved levering *mod vederlag* ved *en afgiftspligtig person i denne egenskab.*

Da afgiftspligten med andre ord udelukkende indtræder ved indførsel, hvis en sådan finder sted, er det mindre væsentligt,

hvordan ejendomsretten til det indførte gode overføres. Følgelig finder de principper, som Domstolen har fastlagt i Schul I- og II-dommene vedrørende indførsel af et gode erhvervet mod vederlag, ligeledes anvendelse på goder, som er genstand for en gaveretshandel.

4. For så vidt angår *det andet præjudicielle spørgsmål*, skal jeg erindre om, at Domstolen som foreslået af mig i dommen i Schul II-sagen fastslog, at den del af momsen, som er opkrævet i udførselsmedlemsstaten, og hvormed importvaren stadig er belastet på indførselstidspunktet

» ikke indgår i den afgiftspligtige værdi, som importmomsen beregnes af, da tilsvarende indenlandske varers afgiftspligtige værdi ligeledes er en værdi uden afgift« (Schul II, præmis 21, jfr. ligeledes præmis 23).

Dette svar kan imidlertid ikke alene løse det problem, der er rejst af den forelæggende ret. Der skal nemlig fortsat tages stilling til to punkter.

For det første ønsker tribunal d'instance de Bordeaux i henhold til kendelsens grunde og ordlyden af det andet præjudicielle spørgsmål afgjort, om det er varens værdi i *indførsels*medlemsstaten, der skal lægges til grund ved beregning af afgiften. Sagsøgeren i hovedsagen anførte ubestridt, at de franske toldmyndigheder beregner værdien af det importerede køretøj på grundlag af listen over de i Frankrig gældende brugtvognspriser (»argus«).

For det andet må man, når der som her er tale om en gaveretshandel, og der derfor ikke er fastsat nogen salgspris, fastsætte et grundlag for vurderingen af det indførte gode værdi. Dette problem behandles udtrykkeligt i sjette direktivs artikel 11, punkt B, der bestemmer:

»1) Beskatningsgrundlaget er:

...

b) normalværdien, i mangel af en pris ...

Ved et indført godes »normalværdi« forstås hele det beløb, som en importør i samme omsætningsled som det, hvori indførslen finder sted under frie konkurrencevilkår, skulle have betalt til en selvstændig leverandør i det land, hvorfra godet udføres, for samme gode på det tidspunkt, hvor afgiften forfalder.«

I dette tilfælde har medlemsstaterne i henhold til artikel 11, punkt B, stk. 2, en alternativ mulighed. Ifølge denne bestemmelse kan de »som beskatningsgrundlag vælge den værdi, der er fastsat i forordning (EØF) nr. 803/68«, som senere er afløst af forordning nr. 1224/80, der trådte i kraft den 1. juli 1980 (artikel 22, stk. 1 og 2, i Rådets forordning (EØF) nr. 1224/80 af 28.5.1980 om varers toldværdi, EFT L 134, s. 1), det vil sige toldværdien. Forordningens artikler 2-7 indeholder en række kriterier for fastsættelsen af denne værdi.

Disse bestemmelser kan anvendes til løsning af det andet problem vedrørende »normal«- eller »told«-værdien; et indført godes værdi er netop værdien i *udførselsmedlemsstaten, in casu* Belgien. Denne løsning er en logisk konsekvens af den beskatning, som rammer forbruget.

I virkeligheden danner denne opfattelse grundlaget for dommene i de to Schul-

sager. Domstolen fastslog nemlig, at residualafgiften fra udførselsstaten skulle fradrages værdien af det indførte gode med henblik på fastsættelse af beskatningsgrundlaget. Denne metode indebærer, at referenceværdien er værdien i udførselsmedlemsstaten.

Herefter skal jeg henvise til, at Domstolen udtalte,

» at det påhviler den person, der anmoder om fritagelse for eller nedsættelse af den moms, der sædvanligvis opkræves ved indførsel, at godtgøre, at betingelserne herfor er opfyldt. Den indførende medlemsstat kan derfor af importøren kræve fremlagt de dokumenter, der er nødvendige som bevis for den moms, der er betalt i den eksporterende medlemsstat, og som stadig belaster varen på indførselstidspunktet« (Schul I, præmis 36).

5. Med *det sidste spørgsmål* har tribunal d'instance de Bordeaux ønsket fastslået, hvilke kriterier der skal anvendes ved opkrævning af moms i indførselsmedlemsstaten.

Det er her tilstrækkeligt at henvise til, at ifølge det i Schul I-dommen fastlagte princip, hvorefter der skal tages hensyn til den i udførselsmedlemsstaten erlagte moms, kan indførselsmedlemsstatens toldmyndigheder kun nedsætte den moms, der opkræves ved indførslen, med

» den residualmoms fra den eksporterende medlemsstat, der stadig udgør en del af produktets værdi på indførselstidspunktet. Det beløb, der således skal fradrages, kan dog ikke overstige det momsbeløb, der faktisk er blevet betalt i den eksporterende medlemsstat« (Schul I, præmis 34).

Det er netop dette punkt, som Nederlandenes Hoge Raad anmodede Domstolen om at uddybe i Schul II-sagen. I overensstemmelse med mit forslag til afgørelse kendte Domstolen for ret, at den moms, der er betalt i udførselsmedlemsstaten, og som stadig udgør en del af varens værdi på indførselstidspunktet, svarede til:

»— såfremt varens værdi er *faldet* mellem tidspunktet for den sidste opkrævning af merværdiafgift i udførselsmedlemsstaten og i indførselsmedlemsstaten: den merværdiafgift, der faktisk er betalt i udførselsmedlemsstaten ved fradrag af en del svarende til procentsatsen for denne værdiforringelse,

— såfremt varens værdi er *forøget* i samme periode: hele den merværdiafgift, der faktisk er betalt i udførselsmedlemsstaten«

(Schul II, præmis 34. Min understregning).

Den anførte metode bekræfter yderligere, at det er godets værdi i denne medlemsstat, der er afgørende. Ifølge præmis 34 i de to Schul-domme skal den moms, der principielt skal erlægges i indførselsmedlemsstaten — når først det indførte godes værdi uden residualafgift er fastsat — nedsættes med den del af momsen, der er betalt i udførselsmedlemsstaten, og som stadig udgør en del af varens værdi på indførselstidspunktet. Denne fortolkning burde efter min opfattelse bortvejre den af den forelæggende ret udtrykte tvivl og tjene som retningslinje for toldmyndighedernes praksis på området.

6. Herefter skal jeg foreslå, at Domstolen besvarer de af tribunal d'instance de Bordeaux forelagte spørgsmål således:

1) Ved import indtræder merværdiafgiftspligten, når godet indføres i medlemsstaten, idet det herved er uden betydning, om transaktionen finder sted mod vederlag eller vederlagsfrit.

2) Beskatningsgrundlaget for merværdiafgiften i indførselsmedlemsstaten er godets værdi i udførselsmedlemsstaten, jfr. definitionen i artikel 11, punkt B, i sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977, med fradrag af den merværdiafgift, som er betalt i indførselsmedlemsstaten, og som endnu udgør en del af godets værdi.

3) Den merværdiafgift, der er betalt i udførselsmedlemsstaten, og hvormed den merværdiafgift, som skal betales i indførselsmedlemsstaten, skal nedsættes, svarer til:

   — den merværdiafgift, der faktisk er betalt i udførselsmedlemsstaten med et fradrag svarende til værdiforringelsen af varen, såfremt dens værdi er *faldet* mellem tidspunktet for den sidste opkrævning af merværdiafgift i udførselsmedlemsstaten og i indførselsmedlemsstaten,

   — hele den merværdiafgift, der faktisk er betalt i udførselsmedlemsstaten, såfremt varens værdi er *forøget* i samme periode.