DOMSTOLENS DOM
26. februar 1991 *

I sag C-159/89,

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Dimitrios Gouloussis, Maria Condou Durande og Daniel Calleja, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede og med valgt adresse i Luxembourg hos Guido Berardis, Kommissionens Juridiske Tjeneste, Centre Wagner, Kirchberg,

sagsøger,

mod

Den Hellenske Republik ved advokat Katerina Samoni, ledende juridisk medarbejder i Udenrigsministeriets særlige afdeling for fællesskabsretlige tvister, og advokat Panagiotis Mylonopoulos, juridisk medarbejder i Udenrigsministeriets særlige afdeling for fællesskabsretlige tvister, som befuldmægtigede og med valgt adresse i Luxembourg på Den Græske Ambassade, 117, Val Sainte-Croix,

sagsøgt,

støttet af

Kongeriget Spanien ved Javier Conde de Saro, Director General de Coordinación Jurídica e Institucional Comunitaria, og António Hierro Hernández-Mora, abogado del Estado, som befuldmægtigede og med valgt adresse i Luxembourg på Den Spanske Ambassade, 4-6, boulevard Emmanuel-Servais,

intervenient,

* Processprog: græsk.

hvori der er nedlagt påstand om, at det fastslås, at Den Hellenske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EØF-Traktatens artikel 95,

har

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten, O. Due, afdelingsformændene G. F. Mancini, T. F. O'Higgins, J. C. Moitinho de Almeida, G. C. Rodríguez Iglesias og M. Díez de Velasco samt dommerne C. N. Kakouris, R. Joliet, F. A. Schockweiler, F. Grévisse og M. Zuleeg,

generaladvokat: M. Darmon
justitssekretær: ekspeditionssekretær D. Louterman,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter mundtlig forhandling den 18. september 1990,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 6. november 1990,

afsagt følgende

Dom

1 Ved stævning, indgået til Domstolens Justitskontor den 3. maj 1989, har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber i medfør af EØF-Traktatens artikel 169 anlagt sag med påstand om, at det fastslås, at Den Hellenske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til Traktatens artikel 95, idet den ikke har indført en ordning, hvorved personer, der ikke skal betale merværdiafgift (herefter benævnt »moms«), og som til medlemsstaten indfører goder, hvoraf der allerede er betalt moms i en anden medlemsstat, og som ikke har kunnet opnå tilbagebetaling heraf, kan fradrage den moms, som er betalt i udførselsmedlemsstaten, og som stadig udgør en del af godets værdi på indførselstidspunktet, i den moms, som skal erlægges ved indførslen.

2 Kommissionen har gjort gældende, at den omstændighed, at Den Hellenske Republik ikke har vedtaget bestemmelser, der i overensstemmelse med Domstolens praksis indrømmer ikke-afgiftspligtige personer denne fradragsret, skaber uklarhed i strid med retssikkerhedsprincippet og indebærer en dobbelt beskatning, som er uforenelig med forbuddet mod ulovlig forskelsbehandling i afgiftsmæssig henseende — en umiddelbart anvendelig grundsætning, der er fastslået ved artikel 95, således som bestemmelsen er fortolket af Domstolen — idet leveringer af tilsvarende produkter foretaget af ikke-afgiftspligtige personer inden for Grækenlands grænser ikke pålægges moms. Hverken artikel 95's umiddelbare anvendelighed eller den omstændighed, at der foreligger et forslag til Rådets sekstende direktiv, som tilsigter at indføre en fælles ordning for visse goder, der definitivt er belastet med merværdiafgift, og som en endelig forbruger i en medlemsstat indfører fra en anden medlemsstat (EFT 1986 C 96, s. 5) fritager Den Hellenske Republik for forpligtelsen til at tilpasse national ret til kravene i Traktaten.

3 Den Hellenske Republik er enig i, at tilfælde af dobbelt beskatning af indførte varer skal bringes til ophør, men finder, at problemet kun kan løses ved klare og præcise regler i form af et fællesskabsdirektiv, som alene kan sikre en ensartet anvendelse af de principper, der gælder på området.

4 Kongeriget Spanien, som er interveneret i sagen til støtte for Den Hellenske 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 afgiftsgodtgørelse ved udførslen og pålæggelse 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 retsmøderapporten. 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 så 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, Drexl, 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 Sådanne 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 mindstemål, 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 utvetydigt, 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 Hellenske 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 fremførte argumenter, som er baseret på momsens karakter og fordelingen af afgiftsindtægterne mellem medlemsstaterne.

13 For det første påvirker den omstændighed, at den moms, der er betalt i udførselsmedlemsstaten, og som stadig udgør en del af godernes værdi ved indførslen, fradrages i indførselsmedlemsstaten, ikke momsens karakter af forbrugsafgift, idet en sådan betegnelse er uafhængig af fordelingen af afgiftsbyrden mellem udførsels- og indførselsmedlemsstaten.

14 For det andet bemærkes, at selv om indførelsen af en fælles momsordning, der giver fuldstændig konkurrenceneutralitet og indebærer fuldstændig afgiftsfritagelse i udførselslandet for de pågældende indførsler såvel som en ligelig fordeling af afgiftsindtægterne mellem medlemsstaterne, er en opgave, der påhviler fællesskabslovgiveren, er artikel 95 dog, så længe der ikke er indført en sådan ordning, til hinder for, at en medlemsstat anvender sin momsordning på indførte varer på en måde, der strider mod forbudet mod ulovlig afgiftsmæssig forskelsbehandling (jf. dommen Gaston Schul I).

15 Det kan ikke antages, at gennemførelsen 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 på en måde, der ikke medfører ulovlig forskelsbehandling, også før nogen harmonisering har fundet sted (jf. dom af 27.2.1980, sag 171/78, Kommissionen mod Danmark, Sml. s. 447).

16 Heraf følger, at Den Hellenske Republiks og Kongeriget Spaniens anbringender ikke kan tages til følge.

17 På baggrund af de ovenfor anførte betragtninger, må det konstateres, at Den Hellenske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EØF-Traktatens artikel 95, idet den ikke har indført en ordning, hvorved ikke-momspligtige personer, som til Grækenland indfører goder, hvoraf der allerede er betalt moms i en anden medlemsstat, og som ikke har kunnet opnå tilbagebetaling heraf, kan fradrage den i udførselsmedlemsstaten betalte moms, som stadig udgør en del af godernes værdi på indførselstidspunktet, i den moms, som skal betales ved indførslen, skønt der ikke skal betales moms ved ikke-momspligtige personers leveringer af tilsvarende produkter inden for Grækenlands grænser.

Sagens omkostninger

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

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

DOMSTOLEN

1) **Den Hellenske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EØF-Traktatens artikel 95, idet den ikke har indført en ordning, hvorved ikke-momspligtige personer, som til Grækenland indfører goder, hvoraf der allerede er betalt moms i en anden medlemsstat, og som ikke har kunnet opnå tilbagebetaling heraf, kan fradrage den i udførselsmedlemsstaten betalte moms, som stadig udgør en del af godernes værdi på indførselstidspunktet, i den moms, som skal**

betales ved indførslen, skønt der ikke skal betales moms ved ikke-momspligtige personers leveringer af tilsvarende produkter inden for Grækenlands grænser.

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

Due Mancini O'Higgins Moitinho de Almeida Rodríguez Iglesias

Díez de Velasco Kakouris Joliet Schockweiler Grévisse Zuleeg

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 26. februar 1991.

J.-G. Giraud
Justitssekretær

O. Due
Præsident