2. Det forhold, at der i en national lovgivning er fastsat forskellige frister for importmoms og indenlandsk moms, kan under visse omstændigheder udgøre en overtrædelse af bestemmelserne i traktatens artikel 95. Imidlertid skal de afgiftsperioder, der anvendes som referenceperioder for at beregne den enkelte afgiftspligtiges nettotilsvar for så vidt angår indenlandske transaktioner, ikke på fællesskabslovgivningens nuværende stade tages i betragtning ved en sammenligning af indbetalingsfristerne. Under disse omstændigheder ses en lovgivning som den, der er beskrevet af den nationale ret, ikke at udgøre en forskelsbehandling i den i traktatens artikel 95 forudsatte betydning.

Mackenzie Stuart Koopmans Bahlmann Galmot

Pescatore O'Keeffe Bosco Due Kakouris

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 10. juli 1984.

Justitssekretæren
efter bemyndigelse

D. Louterman
Fuldmægtig

A. J. Mackenzie Stuart
Præsident

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT G. F. MANCINI FREMSAT DEN 28. FEBRUAR 1984 [1]

Høje Domstol.

1. Domstolen er i denne præjudicielle sag blevet anmodet om at afgøre, om medlemsstaterne efter EØF-traktaten og den afledte ret vedrørende merværdiafgift (moms), når det gælder angivelse og betaling af skyldig importmoms, kan fastsætte andre frister end de frister, der gælder for indenlandsk moms.

1 — Oversat fra italiensk.

Sagsøgeren i hovedsagen, Dansk Denkavit ApS, indfører foderstoffer fra Nederlandene til Danmark. Selskabet er i henhold til anmodning blevet registreret som importør og skal derfor følge de regler, der gælder for afregning og indbetaling af skyldig importmoms. De danske regler er nu således udformet, at der gælder forskellige afregningsperioder og betalingsfrister for henholdsvis importmoms og indenlandsk moms. Da Denkavit har ment, at der hermed blev tale om en forskelsbehandling, anmodede selskabet den 3. juni 1981 ministeriet for skatter og afgifter om at måtte afregne skyldig importmoms efter de regler, der gælder for indenlandsk moms. Da Ministeriet havde afslået denne anmodning, anlagde selskabet sag ved Østre Landsret og gjorde herved gældende, at de omhandlede afgiftsregler ikke harmonerede med fællesskabsretten. Østre Landsret's 12. afdeling udsatte ved beslutning af 2. marts 1983 sagen på Domstolens afgørelse af fire præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977, 77/388/EØF (EFT L 145, s. 1) og af EØF-traktatens artikel 95.

2. Nu først en kort omtale af de danske regler. De findes i merværdiafgiftsloven, lovbekendtgørelse nr. 369 af 1. juli 1982 og i toldloven, lovbekendtgørelse nr. 659 af 15. december 1982. § 20, stk. 1, i førstnævnte lov, indeholder de nærmere regler for betaling af indenlandsk moms. En momsregistreret virksomhed skal herefter senest en måned og 20 dage efter udløbet af hver afgiftsperiode (der er kvartalet) til toldvæsenet angive størrelsen af afgiften af virksomhedens afgiftspligtige omsætning (den såkaldte udgående afgift) samt af afgiften på leverancer til virksomheden (indgående afgift). Forskellen mellem de to afgiftsbeløb udgør nettoafgiften, der forfalder til betaling en måned efter afgiftsperiodens udløb og som, hvis der er tale om et positivt afgiftstilsvar, skal betales senest 20 dage derefter.

Reglerne om afregning og betaling af afgift for varer, der er indført fra en anden medlemsstat, findes derimod i toldloven. Ifølge denne lovs § 85 er fristen for angivelse af afgiften (afregningsperioden) en måned, og forbrugsafgifter af varer, der er fortoldet i denne periode, skal indbetales inden udgangen af måneden efter afregningsperioden.

Ifølge den forelæggende ret kan virksomhederne for nettoafgiftstilsvaret opnå en gennemsnitlig kredittid på to og en halv måned med tillæg af 20 dage regnet fra den levering eller fakturering af en solgt vare eller ydelse, der udløser tilsvar af udgående afgift. Men for importmomsen er den gennemsnitlige kredittid halvanden måned regnet fra fortoldningen af den indkøbte vare.

3. Jeg går nu over til undersøgelsen af de spørgsmål, Østre Landsret har stillet. Først og fremmest spørges der, om Rådets tidligere nævnte sjette direktiv og i særdeleshed dets artikler 10, 22 og 23 »... [skal] fortolkes således, at direktivet er til hinder for, at en medlemsstat fastsætter afregningsperioder og indbetalingsfrister for merværdiafgift ved indførsel af varer fra en anden medlemsstat (importmoms), der ligger inden for de i

direktivets artikel 22, stk. 4, angivne tidsrum, men som gennemsnitligt medfører en kortere kredittid for de registrerede importvirksomheders indbetaling af denne afgift til statskassen, end den kredittid, der i almindelighed og gennemsnitligt af den samme medlemsstat indrømmes registrerede virksomheder, herunder importvirksomheder, for indbetaling til statskassen af merværdiafgiftens nettobeløb vedrørende den samlede omsætning (nettoafgiftstilsvaret)«.

Lad os herefter se på, hvad der står i de regler, den danske ret har fremdraget. Artikel 10 indeholder definitioner af begreberne afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald og angiver herefter tidspunkterne herfor, henholdsvis for indenlandske transaktioner og for indførsler. For disse sidste indtræder afgiftspligten, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor godet ankommer til indlandet. For de førstnævnte transaktioners vedkommende er det tidspunktet for levering af goderne eller præstation af tjenesteydelsen, der er afgørende. Ved flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger anses leveringen eller præstationen at finde sted ved udløbet af de perioder, som disse afregninger eller betalinger vedrører.

Artiklerne 22-24 handler om forpligtelser for afgiftspligtige personer, og også heri finder man en sondring mellem indenlandsk moms og importmoms. Om indenlandsk virksomhed er det i artikel 22, stk. 4, bestemt, at enhver afgiftspligtig person skal afgive en angivelse inden for en af hver medlemsstat nærmere fastsat frist der dog ikke må være længere end to måneder efter udløbet af hver afgiftsperiode at regne. Om afgiftsperioden hedder det, at den kan fastsættes til en, to eller tre måneder eller længere perioder, der imidlertid ikke må overstige et år. I stk. 5 hedder det dernæst, at »enhver afgiftspligtig person skal indbetale merværdiafgiftens nettobeløb« samtidig med afgivelsen af den periodiske angivelse. Men medlemsstaterne kan »fastsætte en anden tidsfrist for indbetalingen af dette beløb eller opkræve acontobeløb«.

Om importmoms hedder det i artikel 23, at »medlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser vedrørende angivelserne i forbindelse med indførsel af goder«; de kan endvidere »ved indførsel af goder foretaget af afgiftspligtige personer, af betalingspligtige personer ... bestemme, at den i anledning af indførslen skyldige merværdiafgift ikke skal betales på indførselstidspunktet, på betingelse af, at den anføres som sådan [som skyldig merværdiafgift] i en angivelse udfærdiget i overensstemmelse med artikel 22, stk. 4«.

Disse regler er efter min mening ganske utvetydige. For den indenlandske momsordning angiver direktivet tre tempi, i hvilke de afgiftspligtige skal opfylde deres forpligtelser. Først har man afgiftsperioden og for den gælder, at staterne ikke må fastsætte den til et længere tidsrum end et år. Derefter følger fristen for indgivelse af angivelse, med hensyn til hvilken staterne heller ikke må overskride en vis maksimumsgrænse: angivelsen skal foreligge senest to måneder efter afgiftsperiodens udløb. Endelig har man fristen for indbetaling af nettobeløbet eller for opkrævningen af de periodiske acontobeløb, og herom gælder som hovedregel, at de skal ske samtidig med

afgivelsen af angivelse. Men staterne kan her for øvrigt forlænge fristen, og direktivet indeholder ikke nogen bestemmelse om en længste frist for det tilfælde, at de benytter sig af adgangen hertil.

Grundprincippet med hensyn til importmomsen er derimod, at denne skal betales på indførselstidspunktet. Men dersom medlemsstaterne benytter sig af adgangen til at fastsætte et andet forfaldstidspunkt, skal momsen anføres som skyldig merværdiafgift »i en angivelse udfærdiget i overensstemmelse med artikel 22, stk. 4«, altså efter de regler, der gælder for den indenlandske moms.

Ifølge direktivet står staterne altså meget frit med hensyn til fastsættelsen af tidsfristerne for de afgiftspligtige personers opfyldelse af deres forpligtelser. Direktivet indeholder navnlig ikke nogen regel om, at fristerne for indgivelse af angivelse og for betaling af afgiften eller periodiske acontobeløb skal være de samme for indenlandsk moms og importmoms. Og dette resultat kan ikke anfægtes med støtte i henvisningen i artikel 23 til artikel 22, stk. 4. Den angår nemlig efter min mening ganske klart ikke de omtalte frister (der i øvrigt er reguleret ved artikel 22, stk. 5), men udelukkende *den udformning*, hvori de periodiske angivelser skal foreligge. Herom handler netop artikel 22, stk. 4, 2. afsnit.

4. Østre Landsret har dernæst spurgt, »hvilken betydning ... det [må] tillægges ved afgørelsen af spørgsmål 1, at den pågældende medlemsstats regler om afregning og indbetaling af importmoms må antages at medføre en gennemsnitlig kredittid for importørerne, der på rimelig måde modsvarer den kredittid med købesummen inklusive merværdiafgift, som køberen i samme handelsled gennemsnitligt kan opnå hos leverandører ved køb af varer produceret i den pågældende medlemsstat«.

Jeg har ovenfor anført, at medlemsstaterne ifølge sjette direktiv har et overordentlig frit skøn med hensyn til fastsættelsen af frister for afregningen af importmomsen og opkrævningen af acontobeløb. Medlemsstaternes grunde til at fastsætte kortere eller længere frister og eventuelt frister, der svarer til de for afregningen af indenlandsk moms gældende, kan således ikke benyttes som holdepunkter for fortolkningen af direktivets bestemmelser.

5. Den forelæggende ret spørger i det tredje spørgsmål, om en medlemsstats fastsættelse af forskellige frister for indgivelse af angivelse og indbetaling af moms for hendholdsvis indenlandsk moms og importmoms strider mod traktatens artikel 95. Stk. 1 og stk. 2 i denne artikel har som bekendt følgende ordlyd: »Ingen medlemsstat må direkte eller indirekte pålægge varer fra andre medlemsstater interne afgifter af nogen art, som er højere end de afgifter, der direkte eller indirekte pålægges lignende indenlandske varer ... [eller] pålægge varer fra andre medlemsstater interne afgifter, som indirekte vil kunne beskytte andre produkter.«

Disse bestemmelser slutter sig i traktatens system som bekendt til bestemmelserne om afskaffelse af told og afgifter med tilsvarende virkning og har således til formål at sikre frie varebevægelser gennem ophævelse af sådanne protektionistiske foranstaltninger, som skyldes interne afgiftsregler, der medfører forskelsbehandling af varer hidrørende fra andre medlemsstater. Om der er tale om forskelsbehandling følger naturligvis af

en sammenligning mellem de interne afgifter, der er pålagt indførte varer og afgifterne på tilsvarende indenlandske varer. Efter en korrekt anvendelse af artikel 95 skal altså, som Domstolen har fastslået, »disse varer afgiftsmæssigt sammenlignes således, at der for hvert trin i produktion eller omsætning henses såvel til afgiftens sats, dens beregningsgrundlag samt reglerne for dens opkrævning« (jfr. herved fra Domstolens nyere praksis, Domstolens dom af 5. 5. 1982 i sag 15/81, Schul mod Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, Sml. 1982, s. 1409, præmis 27).

I denne udtalelse er det efter min mening navnlig ordene »for hvert trin i produktion eller omsætning«, der har betydning; ved en sammenligning af afgiftsbyrden skal, sagt på en anden måde, det samme omsætningstrin være udgangspunktet. Men kan dette nu lade sig gøre i det foreliggende tilfælde? Det mener jeg ikke, og derfor vil jeg afvise, at det af Østre Landsret formulerede spørgsmål kan løses på grundlag af det præjudikat, der foreligger med Domstolens dom af 27. februar 1980 i sag 55/79 Kommissionen mod Irland, Sml. 1980, s. 481. Heri blev det ganske vist fastslået, at en stat gør sig skyldig i forskelsbehandling af indførte varer, når dens lovgivning indeholder bestemmelser om henstand med betaling af forbrugsafgifter alene til fordel for indenlandske producenter; men i det tilfælde var den betingelse, Domstolen havde opstillet for anvendelsen af artikel 95, opfyldt.

Det er den som nævnt ikke i den foreliggende sag, og grunden hertil er, at lovharmoniseringen på momsområdet i Fællesskabet er ufuldstændig eller, sagt på en anden måde, at man står over for den opsplitning af et i og for sig internt og internationalt neutralt afgiftssystem, der følger af eksistensen af afgiftsgrænser mellem medlemsstaterne. Vi ved, at det er meningen, at disse grænser skal forsvinde, men så længe det ikke er tilfældet, så længe vil der også findes en »importmoms«, der nødvendigvis vil fremtræde som en særlig konstruktion og være undergivet særlige regler. Man vil navnlig ikke kunne kræve, at medlemsstaterne indfører de samme frister for afregning og indbetaling af denne moms som dem, der gælder for indenlandske transaktioner; og det kan man ikke af den ene afgørende grund, at de to frister vedrører forskellige omsætningstrin; det vil herved — håber jeg — være tilstrækkeligt at anføre, at betalingen af den indenlandske moms beror på et *salg* og betalingen af importmoms på et *køb.*

6. Dette er jo den rene formalisme, vil man nu indvende. Og Dansk Denkavit afviser da også denne synsmåde og fremhæver de økonomiske fordele, som uligheden i betalingsfrister medfører for virksomhederne på det indenlandske marked. Disse virksomheder, siges det, har jo i længere tid likvide midler svarende til deres afgiftstilsvar til rådighed og opnår herved en rentefordel, der giver mulighed for at nedsætte priserne. Hvordan kan man herefter bestride, at der er tale om en form for forskelsbehandling, der er forbudt i medfør af artikel 95?

Denne argumentation lyder besnærende, men overbevise kan den ikke. For den bygger jo på forudsætninger, hvis anerkendelse ville være ensbetydende med, at der bortses fra de forskellige omsætningstrin, som man henholdt sig til ved fastsættelsen af frister for henholdsvis importmoms og den indenlandske moms, idet man har sammenholdt de ligeartede situationer som henholdsvis importøren og en *køber* på det danske marked befinder sig i. Jeg har tidligere nævnt

(ovenfor under nr. 2), at der for den førstnævnte i loven er fastsat frister for indgivelse af angivelse og momsbetaling, der giver en kredittid på gennemsnitlig halvanden måned.

I den sidstnævntes tilfælde må man omvendt lægge vægt på handelssædvaner og i særdeleshed på den kredit, som leverandøren i sin egenskab af afgiftsopkræver yder. Men Kommissionen og den danske regering har bevist, at denne kredittid i Danmark gennemsnitligt er på 45 dage (hvilket også Østre Landsrets andet spørgsmål bekræfter). Som følge heraf er det umuligt at tale om forskelsbehandling, også ud fra den uformelle synsvinkel, Denkavit foretrækker at anlægge.

7. Det sidste spørgsmål fra den forelæggende ret drejer sig om sjette direktivs skæbne i tilfælde af, at ordninger som den danske antages at være uforenelige med traktatens artikel 95. Da der efter min mening ikke består en sådan uforenelighed (jfr. ovenfor under 5 og 6), finder jeg ingen anledning til at tage stilling til spørgsmålet.

8. Af de ovenfor anførte grunde foreslår jeg Domstolen at besvare de spørgsmål, der er stillet af Østre Landsrets 12. afdeling ved beslutning af 2. marts 1983 i sagen Dansk Denkavit ApS mod Ministeriet for skatter og afgifter, på følgende måde:

1. Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (77/388/EØF), i særdeleshed dets artikler 10, 22 og 23, skal fortolkes således, at medlemsstaterne ikke er afskåret fra at fastsætte forskellige afregningsperioder og betalingsfrister henholdsvis for merværdiafgift ved indførsel af varer og for indenlandsk moms.

2. Medlemsstaterne kan ifølge bestemmelserne i sjette direktiv fastsætte forskellige frister for indgivelse af angivelse og for indbetaling af moms for henholdsvis indenlandsk moms og importmoms, og de grunde, der i medlemsstaterne har været afgørende for fastsættelsen af de nævnte frister, er følgelig uden betydning for fortolkning af direktivet.

3. EØF-traktatens artikel 95 er ikke til hinder for, at en medlemsstat fastsætter forskellige afregningsperioder og betalingsfrister for henholdsvis importmoms og indenlandsk moms.