DOMSTOLENS DOM
31. marts 1992 *

I sag C-200/90,

angående en anmodning, som Østre Landsret i medfør af EØF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Dansk Denkavit ApS og P. Poulsen Trading ApS,

støttet af

Monsanto-Searle A / S,

mod

Skatteministeriet,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af EØF-traktatens artikel 9 ff. og 95 samt af artikel 33 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag,

har

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten, O. Due, afdelingsformændene R. Joliet, F. A. Schockweiler og F. Grévisse, samt dommerne G. F. Mancini, C. N. Kakouris, J. C. Moitinho de Almeida, G. C. Rodríguez Iglesias, M. Díez de Velasco, M. Zuleeg og J. L. Murray,

generaladvokat: G. Tesauro
justitssekretær: ekspeditionssekretær H. A. Rühl,

* Processprog: dansk.

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Dansk Denkavit ApS, P. Poulsen Trading ApS og Monsanto-Searle A / S ved advokat K. Dyekjær-Hansen, København

— Skatteministeriet ved advokat Gregers Larsen, København, og juridisk rådgiver J. Molde, som befuldmægtiget

— den portugisiske regering ved Director dos Serviços de Assuntos Jurídicos da Direcção Geral das Comunidades Europeias L. Fernandes, Sub-Director Geral do TVA A. Correia og jurist i Serviço Administrativo do TVA T. Lemos, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent J. F. Buhl, som befuldmægtiget

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at Dansk Denkavit ApS, P. Poulsen Trading ApS, Monsanto-Searle A/S, Skatteministeriet og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 28. november 1991,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 30. januar 1992,

afsagt følgende

Dom

1 Ved beslutning af 20. juni 1990 indgået til Domstolen den 2. juli 1990 har Østre Landsret i medfør af EØF-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen fire præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af EØF-traktatens artikel 9 ff. og 95 samt af artikel 33 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter benævnt »Rådets 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 fremgår af sagen, at arbejdsmarkedsbidraget blev indført ved lov nr. 840 af 18. december 1987. Loven, der trådte i kraft den 1. januar 1988, blev indført som led i den danske regerings daværende økonomiske politik med henblik på at fremme produktion og beskæftigelse. For at nedbringe virksomhedernes omkostninger fandt den danske regering det påkrævet at lade staten finansiere en række udgifter til sociale ordninger, der hidtil havde påhvilet arbejdsgiverne. De nødvendige offentlige indtægter blev foreslået tilvejebragt gennem et bidrag, der skulle overvæltes på forbrugerne.

4 Arbejdsmarkedsbidraget, der fra den 1. januar 1992 er blevet afløst af en tilsvarende forhøjelse af momssatsen, påhvilede såvel momspligtige virksomheder som andre virksomheder, der på samme måde havde fordel af statens overtagelse af ovennævnte udgifter. Bidragssatsen udgjorde 2,5% af virksomhedens samlede salg og levering af varer og ydelser inden for en given periode, med fradrag af virksomhedens køb af varer og ydelser i samme periode. Såfremt denne beregningsmetode ikke var anvendelig, hvilket var tilfældet for visse momsfrie virksomheder, udgjorde bidragsgrundlaget virksomhedens lønsum med tillæg af 90%. I øvrigt blev arbejdsmarkedsbidraget hverken opkrævet ved eksport eller ved import af varer eller ydelser; ej heller kunne importvirksomhederne fradrage værdien af de importerede varer eller ydelser ved den første transaktion i Danmark.

5 Sagsøgerne i hovedsagen, Dansk Denkavit og Poulsen Trading, køber varer i Nederlandene, som de videresælger i Danmark. Dansk Denkavit driver handel med foderstoffer, Poulsen Trading med højttalere. 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 påstand om, at afgiften kendes ugyldig, og at den danske stat tilpligtes at tilbagebetale dem de beløb, som de hævder at have betalt med urette. Til støtte for deres påstand har de principalt gjort gældende, at arbejdsmarkedsbidraget var en omsætningsafgift, som er omfattet af forbuddet i artikel 33 i Rådets sjette direktiv 77/388, subsidiært at bidraget var en afgift med tilsvarende virkning som told, der er i strid med EØF-traktatens artikel 9 ff., eller, såfremt disse bestemmelser ikke finder anvendelse, en diskriminerende intern afgift efter traktatens artikel 95.

6 Østre Landsret, der fandt, at sagens udfald afhang af fortolkningen af de anførte bestemmelser, har ved beslutning af 20. juni 1990 udsat sagen på Domstolens afgørelse af følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 33 i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (77/388/EØF) fortolkes således, at artiklen er til hinder for, at en medlemsstat opkræver en fiskal afgift, der især har følgende kendetegn:

— Afgiften svares såvel af momspligtige aktiviteter som af anden erhvervsmæssig aktivitet, der består i levering af ydelser mod vederlag, og beregnes efter kriterier, der er nærmere fastlagt i loven, og hvorefter der ikke hjemles afgiftsmyndighederne noget skøn, samt hvorefter der ikke sondres mellem indenlandsk fremstillede og indførte varer.

— For momspligtige virksomheder anvendes som udgangspunkt samme beregningsgrundlag som for moms, idet afgiften ligesom moms opkræves i

hvert omsætningsled som en procentdel af virksomhedens salg (eksklusive eksport) med fradrag af indkøb, hvoraf der er svaret afgift i tidligere omsætningsled.

— 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 toldvæsenet efter samme principper som moms, og toldvæsenet udbetaler således også godtgørelse i tilfælde af negativt bidragsgrundlag.

— Afgiften opkræves ved siden af den bestående momsordning, idet afgiften hverken helt eller delvis erstatter det momsbeløb, der skal betales efter den gældende momslov, og afgiften indgår selv i den pris, hvoraf moms beregnes.

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

3) Såfremt spørgsmål 1 og/eller spørgsmål 2 besvares benægtende, skal forbuddet mod afgifter med tilsvarende virkning som told i EØF-traktatens artikel 9 ff. da fortolkes således, at en afgiftsordning som den i spørgsmål 1 beskrevne for importerede produkters vedkommende er i strid med dette forbud, idet afgif-

ten for momspligtige virksomheders vedkommende beregnes af momsgrundlaget uden fradrag af værdien af importerede produkter?

4) Såfremt spørgsmål 3 besvares benægtende, skal EØF-traktatens artikel 95 da fortolkes således, at afgiftsordningen især på grund af det i spørgsmål 3 anførte element er i strid med forbuddet mod diskriminerende indenlandske afgifter i den nævnte bestemmelse?«

7 Hvad nærmere angår sagens faktiske omstændigheder, en udførlig beskrivelse af arbejdsmarkedsbidraget og en sammenfatning af de skriftlige indlæg for Domstolen henvises til retsmøderapporten. 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 Østre Landsret i det væsentlige oplyst, om artikel 33 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF er til hinder for, at der indføres eller opretholdes en fiskal afgift, der

— svares såvel af momspligtige aktiviteter som af anden erhvervsmæssig aktivitet, der består 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 pågældende medlemsstat

— i modsætning til moms ikke skal angives særskilt ved fakturering

— opkræves sideløbende med moms.

9 Artikel 33 i Rådets 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 på forsikringskontrakter og på spil og væddemål, 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 arbejsmarkedsbidraget 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 merværdiafgiftssystems 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 erhvervsmæssig 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 lønsum, forhøjet med 90%, når 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 ansås 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/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, er til hinder for, at der indføres eller opretholdes en fiskal afgift, der

— svares såvel af momspligtige aktiviteter, som af anden erhvervsmæssig aktivitet, der består 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 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.

Det andet spørgsmål

16 Vedrørende spørgsmålet om artikel 33 kan påberåbes for de nationale domstole, har den danske regering gjort gældende, at denne bestemmelse er en ren ordensforskrift, som alene blev indføjet i Rådets sjette direktiv 77/388 af hensyn til Fællesskaberne. Under retsmødet har regeringens repræsentant anført, 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 tilstrækkeligt at bemærke, at det fremgår af Domstolens faste praksis, at en bestemmelse i et direktiv kan påberåbes af borgerne for nationale retsinstanser, når bestemmelsen er klar, præcis og ubetinget, samt at konstatere, at det i artikel 33 indeholdte forbud mod, at medlemsstaterne indfører skatter og afgifter, der har karakter af omsætningsafgift, opfylder disse betingelser.

18 Det andet spørgsmål skal følgelig besvares med, at artikel 33 i Rådets sjette direktiv 77/388 skaber rettigheder for borgerne, som det påhviler de nationale domstole at beskytte.

Det tredje og det fjerde spørgsmål

19 Det følger af besvarelsen af det første og det andet spørgsmål, at det tredje og det fjerde spørgsmål bortfalder.

Dommens tidsmæssige 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 nærværende doms tidsmæssige virkninger, såfremt Domstolen måtte fastslå, at arbejdsmarkedsbidraget var uforeneligt med fællesskabsretten. Regeringen har fremhævet de usædvanligt alvorlige konsekvenser, en sådan dom vil medføre for statens økonomi og det danske domstolssystem. I retsmødet forklarede regeringens repræsentant, at den danske stat havde opkrævet ca. 7 mia. ECU i arbejdsmarkedsbidrag svarende til 4% af statens indtægter i den pågældende periode. Hvis blot en brøkdel af de 150 000-200 000 virksomheder, der har betalt arbejdsmarkedsbidrag — som i øvrigt er blevet overvæltet på forbrugerne — skal have prøvet tilbagebetalingskrav, vil det medføre det danske domstolssystems sammenbrud. Den danske regerings repræsentant gjorde endvidere gældende, at regeringen under hensyn til Domstolens hidtidige praksis havde haft grund til at antage, at det anfægtede bidrag ikke bragte det fælles merværdiafgiftssystems funktion i fare, og at det således ikke havde været i strid med forbuddet i artikel 33.

21 Hertil bemærkes, at den danske regering ikke har godtgjort, at fællesskabsretten på det tidspunkt, da det omtvistede bidrag blev indført, med rimelighed kunne udlægges således, at en sådan afgift var tilladt. Bestemmelsens forbud mod omsætningsafgifter fremgår klart af dens ordlyd. Domstolen havde allerede fastslået forbuddets rækkevidde i Rousseau Wilmot-dommen af 27. november 1985, hvori Domstolen udtalte, at artikel 33 »har til formål at forhindre, at det fælles merværdiafgiftssystems funktion bringes i fare på grund af afgifter i en medlemsstat, som pålægges omsætningen af varer og tjenesteydelser, og som rammer den erhvervsmæssige omsætning på tilsvarende måde som moms« (præmis 16). Det følger heraf, at en afgift, der opkræves sideløbende med moms, og som har momsens væsentligste kendetegn, som disse er angivet i præmis 15 i Rousseau Wilmot-dommen, rammer erhvervsmæssige transaktioner på tilsvarende måde som moms og herved bringer det fælles 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 få uger

efter at arbejdsmarkedsbidraget var blevet indført, havde henledt den danske regerings opmærksomhed på de problemer i relation til artikel 33, som afgiften kunne give anledning til.

23 Der findes herefter ikke anledning til at begrænse nærværende doms tidsmæssige virkninger.

Sagens omkostninger

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

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Østre Landsret ved beslutning af 20. juni 1990, for ret:

1) Artikel 33 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, er til hinder for, at der indføres eller opretholdes en fiskal afgift, der

— svares såvel af momspligtige aktiviteter, som af anden erhvervsmæssig aktivitet, der består 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 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/EØF skaber rettigheder for borgerne, som det påhviler de nationale domstole at beskytte.

Due Joliet Schockweiler Grévisse

Mancini Kakouris Moitinho de Almeida

Rodríguez Iglesias Díez de Velasco Zuleeg Murray

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 31. marts 1992.

J.-G. Giraud
Justitssekretær

O. Due
Præsident