sen 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 tidsmæssige 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.

RETSMØDERAPPORT
i sag C-200/90 *

I — Relevante bestemmelser — faktiske omstændigheder og retsforhandlinger

A — *Nationale bestemmelser*

Dansk Denkavit ApS (herefter benævnt »Denkavit«) og P. Poulsen Trading ApS (herefter benævnt »Poulsen«) har af toldvæsenet, der henhører under det sagsøgte ministerium, krævet tilbagebetaling af de arbejdsmarkedsbidrag, som selskaberne har betalt i 1988 og 1989, hvilket støttes på, at bidraget er uforeneligt med 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) samt med traktatens artikel 9 ff. og artikel 95.

Arbejdsmarkedsbidraget blev indført ved lov nr. 840 af 18. december 1987. Loven er senere blevet ændret ved lov nr. 377 af 6. juli 1988, lov nr. 765 af 14. december 1988, lov nr. 825 af 19. december 1989 og lov nr. 889 af 29. december 1989. Bidraget blev indført for at sikre statslig finansiering af en række sociale udgifter, der tidligere påhvilede arbejdsgiverne.

Ifølge lovens § 2, stk. 1, omfatter bidragspligten fremstilling og levering af varer og ydelser, der er pålagt moms, samt en række aktiviteter, der er fritaget for moms. § 2,

* Processprog: dansk.

stk. 2, angiver bestemte aktiviteter, der er fritaget for moms og arbejdsmarkedsbidrag.

Bidragssatsen er fastsat til 2,5% af bidragsgrundlaget (§ 6). Det beregnes forskelligt alt efter, om virksomhederne er momspligtige eller ej.

For momspligtige virksomheders vedkommende er bidragsgrundlaget det samme som det, der anvendes ved beregningen af moms (§ 7). Bidragsgrundlaget er således værdien af virksomhedens salg mv. i opgørelsesperioden med fradrag af værdien af de anskaffelser af varer og ydelser, hvoraf moms i samme periode er faktureret til virksomheden.

Overstiger værdien af virksomhedens køb mv. i en opgørelsesperiode værdien af salget mv., udbetales en bidragsgodtgørelse på 2,5% af forskellen til virksomheden (§ 17, stk. 1).

Bidraget opgøres og afregnes efter principper, der i det væsentlige svarer til systemet i den danske momslov. Momsregistrerede virksomheder behøver dog ikke at indsende særskilte angivelser vedrørende arbejdsmarkedsbidrag, da toldvæsenet kan beregne tilsvaret ud fra momsangivelserne.

Ligesom hvad der gælder for moms, indgår eksport ikke i bidragsgrundlaget. I modsætning til momssystemet opkræves der ikke arbejdsmarkedsbidrag ved indførsel af varer. Endvidere kan importvirksomheder efter loven om arbejdsmarkedsbidrag ikke fradrage værdien af importerede varer i bidragsgrundlaget.

Endelig skal arbejdsmarkedsbidraget ikke angives særskilt på fakturaer. De beløb, der er betalt som arbejdsmarkedsbidrag, indgår i prisfastsættelsen for varen. Af denne pris, inkl. arbejdsmarkedsbidrag, svares der moms.

B — *Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger*

a) Sagsøgerne i hovedsagen og sagens genstand

Denkavit og Poulsen er momsregistrerede virksomheder.

Denkavit sælger foderstoffer i Danmark, som selskabet importerer fra Nederlandene. Selskabet har for Østre Landsret påstået Skatteministeriet tilpligtet at tilbagebetale 811 470 kr., der udgør selskabets indbetaling af arbejdsmarkedsbidrag i 1988 og 1989.

Poulsen forhandler højttalere i Danmark, der importeres fra Nederlandene. Selskabet har påstået Skatteministeriet tilpligtet at tilbagebetale principalt 745 756 kr., som selskabet har betalt i arbejdsmarkedsbidrag i 1988 og 1989, subsidiært 744 227 kr., såfremt det følger af traktatens artikel 95, at værdien af selskabets import skal fradrages som indkøb i bidragsgrundlaget for arbejdsmarkedsbidraget.

b) Anbringender fremsat for den nationale ret

— Denkavit's og Poulsen's anbringender

Denkavit og Poulsen har principalt gjort gældende, at loven om arbejdsmarkedsbidrag er uforenelig med artikel 33 i sjette momsdirektiv.

Denne bestemmelse har følgende ordlyd:

»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.«

Ifølge sagsøgerne i hovedsagen forbyder artikel 33 medlemsstaterne at indføre andre omsætningsafgifter end moms. Arbejdsmarkedsbidraget har imidlertid tilsvarende virkning som moms, idet det i det væsentlige beregnes og opkræves på samme måde som moms og påvirker prisdannelsen på ganske samme måde. Artikel 33 er umiddelbart anvendelig, da den pålægger medlemsstaterne præcise forpligtelser.

Subsidiært har sagsøgerne i hovedsagen gjort gældende, at arbejdsmarkedsbidraget enten er en toldlignende afgift i strid med traktatens artikel 9 ff., eller en diskriminerende intern afgift. Bidragsgrundlaget for indenlandske varer er i realiteten momsgrundlaget (forskellen mellem salg og køb), mens det for indførte varer er hele omsætningen (salget uden fradrag af køb).

— Skatteministeriets anbringender

Skatteministeriet har bestridt, at arbejdsmarkedsbidraget er i strid med artikel 33 i sjette momsdirektiv. Denne bestemmelse afskærer ikke medlemsstaterne fra at anvende afgiftssystemer, der drager nytte af de positive elementer i det fælles momssystem, især den neutrale virkning på samhandelen. Arbejdsmarkedsbidraget er en selvstændig afgift ved siden af momsen, idet det indgår i det grundlag, hvoraf der beregnes moms. Artikel 33 har endelig karakter af en ren ordensforskrift, der er gennemført af hensyn til Fællesskabets interesser, hvorfor den ikke kan skabe rettigheder for borgerne, som det påhviler de nationale domstole at beskytte.

Over for sagsøgernes subsidiære anbringender har Skatteministeriet anført, at arbejdsmarkedsbidraget ikke opkræves ved eller på grund af en grænseoverskridelse, hvorfor det ikke skal bedømmes efter traktatens artikel 9 ff.

Arbejdsmarkedsbidraget er endvidere i overensstemmelse med traktatens artikel 95, da det er et generelt internt afgiftssystem, som konsekvent behandler indenlandske og im-

porterede varer efter samme objektive kriterier.

Østre Landsret, der fandt, at sagen vedrørte en fortolkning af fællesskabsretten, har ved beslutning af 20. juni 1990 udsat sagen på Domstolens besvarelse 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 afgiften 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?«

Forelæggelsesbeslutningen blev registreret på Domstolens Justitskontor den 2. juli 1990.

Ved beslutning af 22. oktober 1990 tillod Østre Landsret Monsanto-Searle A / S at indtræde i sagen til støtte for Denkavit og Poulsen.

I medfør af artikel 20 i protokollen vedrørende statutten for EØF-Domstolen er der indgivet skriftlige indlæg af sagsøgerne i hovedsagen, Denkavit og Poulsen, samt af intervenienten i hovedsagen, Monsanto-Searle A / S, ved advokat K. Dyekjær-Hansen, København, Skatteministeriet ved advokat Gregers Larsen, København, og juridisk rådgiver J. Molde, som befuldmægtiget, Portugals regering ved L. Fernandes, T. Lemos og A. Correia, som befuldmægtigede, samt af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent J. F. Buhl, som befuldmægtiget.

På grundlag af den refererende dommers rapport og efter at have hørt generaladvokaten har Domstolen besluttet at indlede den mundtlige forhandling uden forudgående bevisoptagelse.

II — Procesdeltagernes indlæg

Den portugisiske regering har indgivet indlæg vedrørende spørgsmål 1 og 2.

Monsanto-Searle A / S har alene anført, at selskabet i det hele støtter Denkavit's og Poulsen's synspunkter.

Spørgsmål 1 (angående problemet, om en lov som den danske lov om arbejdsmarkedsbidrag er forenelig med artikel 33 i sjette momsdirektiv)

Ifølge *Denkavit* og *Poulsen* forbyder sjette direktiv, og navnlig dettes artikel 33, medlemsstaterne at indføre omsætningsafgifter, der ikke nøje overholder direktivets regler.

Domstolen har fastslået, at denne pligt nøje må overholdes. Det ville virke absurd, om en medlemsstat for at omgå sine forpligtelser skulle kunne indføre en momslignende afgift, ved at kalde den noget andet end moms.

Som Domstolen udtalte i dom af 3. marts 1988 (sag 252/86, Bergandi, Sml. s. 1343, præmis 14), må det ved afgørelsen af, om en afgift har karakter af omsætningsafgift, »navnlig fastslås, om afgiften bringer det fælles merværdiafgiftssystems funktion i fare, fordi afgiften pålægges omsætningen af varer og tjenesteydelser og rammer den erhvervsmæssige omsætning på tilsvarende måde som moms«.

Det grundlæggende princip for det fælles momssystem er i kraft af artikel 2 i Rådets første direktiv af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12) at pålægge omsætningen af varer og tjenesteydelser til og inklusive detailleddet en forbrugsafgift, som er proportional med varens pris, uanset hvor mange transaktioner, der har fundet sted i fabrikations- eller distributionsleddet, før afgiften pålægges.

Arbejdsmarkedsbidraget frembyder de væsentligste karakteristika for en omsætningsafgift efter artikel 33. Bidraget er generelt, idet det med visse undtagelser pålægges den samlede omsætning af varer og tjenesteydelser; bidraget pålægges enhver transaktion inden for produktion og distribution; bidraget beregnes på grundlag af varens eller tjenesteydelsens værdi. Det i tidligere trin betalte bidrag kan fradrages ved en fradragsmekanisme svarende til den for moms gældende. Bidraget bæres i sidste instans af forbrugeren.

Arbejdsmarkedsbidraget kompromitterer endvidere det fælles merværdiafgiftssystem, da det påvirker priserne på samme måde som moms. Bidraget er endelig ikke neutralt over for prisdannelse eller over for handelen mellem medlemsstaterne: 1) fordi det ikke faktureres særskilt; 2) fordi bidraget påhvilende importerede varer ikke, som importmoms, modsvares af eksportfritagelse for tilsvarende afgifter i eksportstaten.

Denkavit og Poulsen har foreslået, at spørgsmålet besvares således:

»Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter og i særdeleshed dettes artikel 33 skal fortolkes således, at en medlemsstat ikke er berettiget til at opkræve en fiskal afgift med de i spørgsmålet nævnte karakteristika.«

Skatteministeriet har anført, at rækkevidden af sjette direktivs artikel 33 bør fastlægges i lyset af direktivets tre formål: 1) et forbud for medlemsstaterne mod at indføre kumulative flerledsafgiftssystemer, der medfører konkurrencefordrejninger; 2) sikring af, at der i samtlige medlemsstater findes et momssystem med et ensartet beregnings-

grundlag; 3) at undgå, at en national afgift bringer det fælles momssystems funktion i fare.

Arbejdsmarkedsbidraget er i overensstemmelse med denne målsætning. For det første kan det ikke på nogen måde påvirke konkurrencevilkårene. Hvad angår indenlandske produkter beregnes arbejdsmarkedsbidraget med fradrag af de bidragsbeløb, der er erlagt i tidligere omsætningsled, og afgiftsbelastningen påvirkes ikke af, hvor mange eller hvilke omsætningsled, der passeres. Heller ikke for importerede varer vil der opstå nogen kumulation med lignende afgifter, der er opkrævet i eksportstaten, da der efter traktatens artikel 96 kan ydes godtgørelse for interne afgifter. Arbejdsmarkedsbidraget bringer heller ikke det fælles momssystems funktion i fare, da det hverken helt eller delvis erstatter dette. Arbejdsmarkedsbidraget influerer overhovedet ikke på momssystemets funktion, da det indgår på linje med andre omkostninger for virksomhederne i prisfastsættelsen.

Visse lighedspunkter mellem arbejdsmarkedsbidraget og moms er i øvrigt ikke afgørende. Der består ikke nogen interesse for Fællesskabet i at forhindre, at medlemsstaterne anvender systemer med flerledsafgifter, der har visse træk til fælles med momssystemet.

Endelig bemærkes, at forskellene mellem arbejdsmarkedsbidraget og momsen er tilstrækkelige til, at spørgsmålet besvares med, at direktivet ikke er til hinder for opkrævning af arbejdsmarkedsbidraget; det opkræves hos en lang række virksomheder, der ikke er momspligtige, det opkræves ikke ved import og faktureres ikke særskilt.

Skatteministeriet har foreslået Domstolen følgende besvarelse:

»Artikel 33 i Rådets sjette direktiv om omsætningsafgifter (77/388/EØF) skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke er til hinder for, at en medlemsstat opkræver en afgift, der har de kendetegn, der er angivet i Østre Landsrets første spørgsmål.«

Den portugisiske regering har anført, at det bør afklares, om arbejdsmarkedsbidraget er en direkte afgift, dvs. en afgift, der påhviler virksomhederne som følge af deres handelsmæssige virksomhed, eller en indirekte afgift, der gennem fremstillingsprocessen rammer den endelige forbruger, nøjagtig proportionalt med vedkommendes forbrug.

Efter den portugisiske regerings opfattelse er arbejdsmarkedsbidraget en indirekte afgift. Denne opfattelse er begrundet i to forhold: 1) afgiften overvæltes på senere led, som om det drejede sig om en forbrugsafgift, virksomheden har i øvrigt krav på en bidragsgodtgørelse, såfremt værdien af »inputs« i en bestemt periode overstiger værdien af »outputs«; 2) værdien af udførslerne tages ikke i betragtning ved beregningen af bidragsgrundlaget, som tilfældet ville være, såfremt der var tale om en direkte afgift.

Såfremt arbejdsmarkedsbidraget skal betragtes som en direkte afgift, er det ulovligt, idet det er i strid med traktatens artikel 98. Behandlingen af udførsler i den danske lov tilsidesætter det princip om forbud mod godtgørelser og fritagelser, som er indeholdt i den nævnte artikel.

Den portugisiske regering finder således, at en lov som den danske lov om arbejdsmarkedsbidrag er uforenelig med sjette momsdirektivs artikel 33.

Kommissionen har anført, at forbuddet i sjette direktivs artikel 33 ikke omfatter enhver omsætningsafgift, men alene sådanne, der belaster varer og tjenesteydelser på en måde »der har karakter af« en merværdiafgift. Arbejdsmarkedsbidraget udviser imidlertid de objektive karakteristika, der er kendetegnende for momsen, således som disse er udtrykt i artikel 2 i Rådets første direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter. For det første er det en generel afgift, idet det med meget få undtagelser rammer samtlige, såvel fysiske som juridiske personer, der udøver en økonomisk virksomhed, ligesom det rammer alle transaktioner vedrørende varer og, generelt set, alle typer af tjenesteydelser. Arbejdsmarkedsbidraget er endvidere en ad valorem-afgift, der er nøjagtig proportional med varens eller tjenesteydelsens pris. Fradragsreglerne ved omsætning af varer i landet bevirker endvidere, at afgiften beregnes på en måde, der er uafhængig af antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger forud for beskatningen. Arbejdsmarkedsbidraget bringer det fælles momssystems funktion i fare, idet det fordrejer konkurrencevilkårene og hindrer den frie bevægelighed for varer og tjenesteydelser inden for det fælles marked. Importerede varer vil blive belastet med en højere arbejdsmarkedsafgift end tilfældet vil være for indenlandsk fremstillede varer.

Kommissionen har foreslået følgende besvarelse:

»Det ved lov nr. 840 af 18. december 1987 med senere ændringer i Danmark indførte arbejdsmarkedsbidrag, som udgør en fiskal afgift af generel karakter beregnet, som hovedregel, ad-valorem på grundlag af den afgiftsbelagte vares eller tjenesteydelses pris, er i strid med artikel 33 i rådsdirektiv 77/388/EØF af 17. maj 1977, i henhold til hvilken medlemsstaterne er afskåret fra at opretholde eller indføre skatter og afgifter med karakter af en omsætningsafgift i nævnte direktivs betydning.«

Spørgsmål 2 (den direkte anvendelighed af sjette momsdirektivs artikel 33)

Under henvisning til Domstolens dom af 3. marts 1988 (sag 252/86, Bergandi, Sml. s. 1343, præmis 11) har *Denkavit* og *Poulsen* gjort gældende, at artikel 33 er en klar og utvetydig bestemmelse, der kan påberåbes af private.

I denne relation kommer det ikke an på en sondring, om artikel 33 er i Fællesskabets eller i borgernes interesse, idet Domstolen allerede ved dom af 5. februar 1963 (sag 26/62, Van Gend & Loos, Sml. 1954-1964, s. 375, org. ref.: Rec. s. 3) har fastslået, at rettighederne for private opstår, når traktaten pålægger medlemsstaterne entydige forpligtelser.

Denkavit og Poulsen har foreslået følgende besvarelse:

»Der er ved artikel 33 i det i spørgsmål 1 nævnte direktiv skabt rettigheder for borgerne, som det påhviler de nationale domstole at beskytte.«

Skatteministeriet har anført, at artikel 33 kun er direkte anvendelig, for så vidt som det er forbudt medlemsstaterne at indføre konkurrencefordrejende afgifter. Det samme ville imidlertid ikke være tilfældet, såfremt bestemmelsen fortolkes således, at det er forbudt for medlemsstaterne at indføre afgifter, der frembyder for mange lighedspunkter med moms, idet der i så tilfælde måtte være tale om et hensyn alene til Fællesskabet som sådan, og ikke til borgerne. Der er intet i Domstolens praksis, der antyder, at rene ordensforskrifter skal tillægges umiddelbar virkning.

Den portugisiske regering har anført, at forbuddet i artikel 33 har til formål at forebygge vanskeligheder ved harmoniseringen af Fællesskabets afgiftssystem, hvilket indebærer, at borgerne også er beskyttet. Forbrugsbeskatningen bør obligatorisk være begrænset til opkrævning af moms i den af Fællesskabet foreskrevne form.

Regeringen har foreslået, at spørgsmålet besvares således:

»I relation til en national afgift med de i spørgsmål 1 anførte kendetegn er der ved artikel 33 i det nævnte direktiv skabt rettigheder for borgerne, som det påhviler de nationale domstole at beskytte.«

Ifølge *Kommissionen* er forbuddet i direktivets artikel 33 formuleret så ubetinget og præcist, at retsundergivne kan støtte ret herpå over for enhver national regel, der ikke er i overensstemmelse hermed.

Kommissionen har foreslået Domstolen at besvare spørgsmålet således:

»Det i artikel 33 i rådsdirektiv 77/388/EØF indeholdte forbud mod, at medlemsstater opretholder eller indfører skatter og afgifter, der har karakter af omsætningsafgift, skaber rettigheder for de retsundergivne, som det påhviler de nationale domstole at beskytte i overensstemmelse med definitionen af det EF-retlige begreb 'omsætningsafgift', som indeholdt i nævnte rådsdirektiv.«

Spørgsmål 3 (told og afgifter med tilsvarende virkning)

Denkavit og *Poulsen* har for det første anført, at en afgift ikke samtidig kan være en afgift med tilsvarende virkning som told og en intern afgift. Dens lovlighed i relation til traktatens artikel 9 ff. og artikel 95 bør imidlertid efterprøves.

Arbejdsmarkedsbidraget rammer såvel importerede som indenlandske produkter, men ikke efter samme objektive kriterier. Alene indenlandske køb, hvoraf der til virksomheden er faktureret moms, berettiger således til fradrag. Heraf følger, at en virksomhed betaler et større arbejdsmarkedsbidrag på samme omsætningstrin ved salg af importerede produkter. Den omstændighed, at arbejdsmarkedsbidraget opkræves på et senere trin end importen, udelukker ikke, at der er tale om en afgift med tilsvarende virkning.

En sådan forskelsbehandling kan ikke være begrundet i, at den er nødvendig for at neutralisere virkningen af afgifter på indenlandske varer i tidligere omsætningsled.

Det omtvistede afgiftssystem negligerer helt, at importerede produkter må være belastet, direkte eller indirekte, med arbejdsgiverafgifter i eksportstaten, som i mangel af harmonisering på dette område ikke godtgøres ved eksporten.

Denkavit og Poulsen har foreslået, at spørgsmålet besvares således:

»En afgiftsordning som den i spørgsmål 1 beskrevne er uforenelig med forbuddet i traktatens artikel 9 ff. mod afgifter med tilsvarende virkning som told, idet afgiften beregnes af momsgrundlaget i hvert fremstillings- og afsætningsstadium for indenlandske produkters vedkommende, men derimod uden fradrag af importværdien for fra andre medlemsstater importerede produkters vedkommende.«

Skatteministeriet finder, at spørgsmål 3 må besvares benægtende, fordi der er tale om en intern afgift.

Arbejdsmarkedsbidraget opkræves ikke ved eller i forbindelse med en grænsepassage. Det påhviler hvert led i omsætningen af såvel importerede som indenlandske produkter med nøjagtig samme sats.

Kommissionen vil ikke udelukke, at arbejdsmarkedsbidragsordningen i visse tilfælde kan have til følge, at den over for import af varer fra andre medlemsstater får tilsvarende virkning som told. Arbejdsmarkedsbidraget opkræves imidlertid generelt og er baseret på objektive kriterier, hvorfor det ikke er uforeneligt med traktatens artikel 9 ff.

Kommissionen har foreslået følgende besvarelse:

»En afgiftsordning som det ved lov nr. 840 af 18. december 1987 indførte arbejdsmarkedsbidrag er primært del af et almindeligt internt afgiftssystem, som omfatter både indenlandsk fremstillede og importerede produkter og udgør som sådan ikke en afgift med tilsvarende virkning som told.«

Spørgsmål 4 (interne afgifter)

Ifølge *Denkavit* og *Poulsen* skal der ikke alene tages hensyn til afgiftssatsen, men også til beregningsgrundlaget på samme produktions- eller omsætningstrin.

Beregningsgrundlaget er forskelligt for indenlandske og importerede produkter, idet arbejdsmarkedsbidraget for importerede produkters vedkommende beregnes af salgsprisen, og ikke af momsberegningsgrundlaget. Den højere belastning af importerede produkter har til formål at tilvejebringe en — i henhold til artikel 95 forbudt — udligning af afgiften på indenlandske varer i tidligere omsætningsled.

Denkavit og Poulsen har foreslået, at spørgsmålet besvares således:

»En afgiftsordning som den i spørgsmål 1 beskrevne er uforenelig med forbuddet i traktatens artikel 95 mod diskriminerende indenlandske afgifter, idet afgiften beregnes af momsgrundlaget i hvert fremstillings- og afsætningsstadium for indenlandske produkters vedkommende, men derimod uden fradrag af importværdien for fra andre medlemsstater importerede produkters vedkommende.«

Skatteministeriet har anført, at arbejdsmarkedsbidraget beregnes for hvert led i omsætningen med den samme sats og efter samme kriterier, hvorfor det eneste forhold, som kunne give anledning til overvejelser om forskelsbehandling, således er adgangen til at fradrage den del af den beregnede arbejdsmarkedsafgift, som er betalt i tidligere omsætningsled.

Ministeriet erindrer om, at traktatens artikel 96 tillader medlemsstaterne at tilbagebetale interne varerelaterede afgifter ved eksport til en anden medlemsstat, således at importerede varer ikke skal være belastet med både eksportlandets og importlandets tilsvarende afgifter.

I overensstemmelse hermed har medlemsstaterne alene pligt til at modregne udenlandske afgifter, såfremt der er identitet mellem den udenlandske og den indenlandske afgift, og såfremt det begrebsmæssigt er udelukket, at den udenlandske afgift ville kunne tilbagebetales. I dette tilfælde kan afgifter svarende til bidraget godtgøres i eksportstaten.

Skatteministeriet har endvidere henvist til, at en importør ikke kan foretage fradrag for de afgiftsbeløb, der skal betales ved salg i Danmark af importerede produkter. Denne situation indebærer ifølge ministeriet ingen diskrimination. Importøren har ikke ved indførslen betalt afgift i tidligere omsætningsled. Indrømmelse af fradrag for afgiftsbeløb, der ikke er betalt, svarer til at give importerede produkter en fordel til skade for danske produkter.

Skatteministeriet har konkluderet, at en afgiftsbyrde som arbejdsmarkedsbidraget ikke er i strid med forbuddet i traktatens artikel 95 mod interne diskriminerende afgifter.

Kommissionen har anført, at arbejdsmarkedsbidragsordningen medfører en forbedring af den danske eksports konkurrencestilling og en fordyring af importen. Salg til eksport indgår ikke i momsgrundlaget, hvorfor eksporterende virksomheder nyder fordel af, at arbejdsgivernes sociale bidrag er blevet erstattet af arbejdsmarkedsbidraget, hvorefter sociale ydelser til arbejdstagere ikke længere er fastsat på grundlag af antal ansatte medarbejdere, men på grundlag af virksomhedens momsgrundlag.

Det kan derfor ikke afvises, at arbejdsmarkedsbidraget kan indeholde visse elementer af støtte til fordel for danske virksomheder, idet de drager fordel af en vis skattefritagelse i forbindelse med eksport, og udenlandske virksomheder, der eksporterer varer til Danmark, pålægges en intern dansk beskæftigelsesafgift.

Efter Kommissionens opfattelse er det imidlertid vanskeligt at afgøre, hvorvidt modaliteterne for beregning af arbejdsmarkedsbidraget ved forbrug på det danske marked

har til følge, at varer fra andre medlemsstater pålægges højere interne afgifter end de, som direkte eller indirekte pålægges lignende indenlandske varer. Vurderingen heraf må bero på en beregning foretaget på grundlag af fakta i en konkret foreliggende situation.

Kommissionen har foreslået, at spørgsmålet besvares således:

»Hvorvidt en intern afgift for momspligtige virksomheder beregnet på basis af momsgrundlaget uden fradrag af værdien af importerede produkter er i strid med EØF-traktatens artikel 95, beror på en konkret sammenligning mellem den afgiftsbyrde, der ved forbrug i medlemsstaten påhviler en vare importeret fra andre medlemsstater og den afgiftsbyrde, der påhviler tilsvarende indenlandsk fremstillede varer.«

Virkningen af, at loven om arbejdsmarkedsbidrag findes uforenelig med fællesskabsretten

Østre Landsret har ikke forelagt Domstolen spørgsmål om virksomheders ret til tilbagebetaling af afgifter, der er opkrævet med urette, for det tilfælde, at arbejdsmarkedsbidraget skulle vise sig at være uforeneligt med fællesskabsretten. Denkavit og Poulsen samt Skatteministeriet er imidlertid fremkommet med bemærkninger hertil.

Denkavit og *Poulsen* er klar over, at der muligvis kan opstå betydelige pekuniære konsekvenser for den danske stat, såfremt samtlige afgiftspligtige virksomheder, henholdsvis samtlige importører på grundlag af Domstolens dom vil kunne rejse krav om tilbagebetaling af det med urette erlagte afgiftsbeløb. Sagsøgerne mener imidlertid ikke, at der er anledning til at begrænse dommens tidsmæssige virkning. Ingen medlemsstat har med føje kunnet indtage det standpunkt, at momsharmoniseringen henholdsvis forbuddet mod at anvende importafgifter lovligt kan tilsidesættes.

Måtte Domstolen imidlertid finde, at dommens retsvirkninger tidsmæssigt bør begrænses, bør en sådan begrænsning ikke kunne gøres gældende over for sagsøgerne eller andre, der har taget initiativ til at beskytte deres rettigheder for de nationale domstole. En begrænsning udledt af en anvendelse af artikel 33 i sjette momsdirektiv bør ikke nødvendigvis føre til samme tidsmæssige begrænsning ved anvendelsen af traktatens artikel 9 ff. resp. artikel 95.

Efter *Skatteministeriets* opfattelse vil tilbagebetalingskrav være afskåret, da arbejdsmarkedsbidraget må anses for overvæltet på forbrugerne.

Domstolen bør i hvert fald begrænse dommens tidsmæssige virkning. Dels fordi spørgsmål svarende til de i nærværende sag fremlagte ikke tidligere er afgjort af Domstolen. Dels fordi konsekvenserne af, at loven om arbejdsmarkedsbidrag anses for uforenelig med fællesskabsretten, vil være ude af proportion med en krænkelse af en ordensforskrift som sjette direktivs artikel 33.

R. Joliet
Refererende dommer