DOMSTOLENS DOM (fjerde afdeling)
21. maj 1985 *

I sag 47/84

angående en anmodning, som Nederlandenes Hoge Raad i medfør af EØF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for denne ret verserende sag

Statssekretæren, finansministeriet, Haag,

mod

Gaston Schul Douane-Expediteur BV, Wernhout, Nederlandene,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af traktatens artikel 95,

har

DOMSTOLEN (fjerde afdeling)

sammensat af afdelingsformanden G. Bosco, dommerne P. Pescatore, T. Koopmans, K. Bahlmann og T. F. O'Higgins,

generaladvokat: M. Darmon
justitssekretær: ekspeditionssekretær H. A. Rühl

efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 5. marts 1985,

afsagt følgende

* Processprog: Nederlandsk.

DOM

(Sagsfremstillingen udelades)

Præmisser

1 Ved dom af 15. februar 1984, indgået til Domstolen den 28. februar s.å., har Nederlandenes Hoge Raad i medfør af EØF-traktatens artikel 177 stillet to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af traktatens artikel 95 samt af Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

2 Statssekretæren, finansministeriet, havde indanket den dom, som Gerechtshof Hertogenbosch den 18. februar 1983 havde afsagt på grundlag af Domstolens dom af 5. maj 1982 (Schul, sag 15/81, Sml. s. 1409), for Hoge Raad til kassation.

3 Det bemærkes, at den tvist, der gav anledning til denne dom, vedrørte omsætningsafgift (herefter benævnt moms) ved indførsel til Nederlandene af en brugt sports- og lystbåd efter ordre fra en privatperson bosat i Nederlandene og for dennes regning, idet denne havde købt båden i Frankrig af en anden privatperson. Ifølge den nationale lovgivning havde de nederlandske skatte- og afgiftsmyndigheder opkrævet merværdiafgift af denne indførsel med 18% af salgsprisen, hvilket er den sædvanlige sats ved erhvervsmæssig levering af varer og tjenesteydelser i indlandet.

4 Efter at have beskrevet det fælles merværdiafgiftssystem i hovedtræk gennemgik Domstolen i dommen af 5. maj 1982 rækkevidden af traktatens artikel 95 i forhold til opkrævning af moms ved indførsel af varer hidrørende fra en anden medlemsstat, som leveres til en privatperson af en anden privatperson, når de af private indførte varer i forvejen er belastet med moms i eksportstaten og ikke fritages i

anledning af eksporten. Denne gennemgang førte Domstolen til det resultat, at artikel 2, nr. 2, i sjette direktiv, hvori det hedder, at »indførsel af goder« pålægges afgift, skal fortolkes på en måde, der stemmer overens med traktatens krav, således som de bl.a. fremgår af dennes artikel 95.

5 I den nævnte dom blev det kendt for ret, at den moms, som en medlemsstat opkræver ved indførsel af varer fra en anden medlemsstat, der leveres fra en privatperson, når en tilsvarende afgift ikke opkræves ved levering af lignende varer ved en privatperson i den indførende medlemsstat, udgør en intern afgift, som er højere end den afgift, der pålægges lignende indenlandske varer, jfr. traktatens artikel 95, såfremt der ikke tages hensyn til den residuelle merværdiafgift, der er betalt i den eksporterende medlemsstat, og som stadig udgør en del af varens værdi på indførselstidspunktet.

6 I dommen udtales det herom, at i det omfang en indført, af en privat leveret vare, for hvilken afgiften ikke efter reglerne kan godtgøres i anledning af eksporten, faktisk fortsat ved indførslen bærer en del af den i den eksporterende medlemsstat betalte merværdiafgift, skal det merværdiafgiftsbeløb, der opkræves ved indførslen, nedsættes med den residualmoms fra den eksporterende medlemsstat, der stadig udgør en del af produktets værdi på indførselstidspunktet. Det tilføjes, at det beløb, der således skal fradrages, dog ikke kan overstige det momsbeløb, der faktisk er blevet betalt i den eksporterende medlemsstat.

7 Gerechtshof, Hertogenbosch, som herefter fortsatte sagens behandling, konstaterede, at den omtvistede båd, som var bygget i Monaco, var blevet indført til Frankrig, og at de franske skatte- og afgiftsmyndigheder på dette tidspunkt havde opkrævet moms ved indførslen. Da bådens værdi var angivet til de franske myndigheder til 269 571 FF, androg den franske moms på 17,6% 47 444,49 FF. Et år senere blev båden solgt til en nederlandsk statsborger bosat i Nederlandene til et beløb på 365 000 FF, hvilket var mere end bådens bruttopris på det tidspunkt, da den blev indført til Frankrig. Den nederlandske momssats var 18%, da båden blev indført til Nederlandene.

8 På baggrund af disse omstændigheder antog Gerechtshof, at den moms, der var betalt i Frankrig, stadig i sin helhed indgik i bådens værdi på det tidspunkt, da denne blev indført i Nederlandene, da salget til dette land var sket til en højere pris end den værdi, der var angivet til de franske afgiftsmyndigheder. Gerechtshof fandt derefter, at på grundlag af Domstolens dom af 5. maj 1982 kunne den franske moms og den nederlandske moms ved indførslen tilsammen ikke overstige den nederlandske moms, der skulle opkræves af en lignende båd med samme værdi (uden afgift), som på nederlandsk område blev leveret til en privatperson. Værdien ved indførslen skulle herved beregnes ved at trække den faktisk betalte franske afgift fra prisen ved indførsel til Nederlandene; på dette grundlag skulle der beregnes nederlandsk afgift på 18%, som blev nedsat med den faktisk betalte franske afgift.

9 For Hoge Raad har statssekretæren gjort gældende, at traktatens artikel 95 som fortolket i Domstolens dom af 5. maj 1982 pålægger skatte- og afgiftsmyndighederne at trække den residualmoms, der er opkrævet i udførselslandet, og som stadig påhviler varen, fra den moms, der skal betales ved indførslen. Denne bestemmelse angår imidlertid ikke beskatningsgrundlaget, som efter finansministeriets opfattelse kun kan være den pris, der er betalt ved indførslen, som det fremgår af såvel den nederlandske lovgivning som af det sjette direktiv (artikel 11, B, litra *a*). Af denne grund har Gerechtshof anvendt en forkert beregningsmetode.

10 Hoge Raad konstaterede, at besvarelsen af det rejste spørgsmål afhang af fortolkningen af fællesskabsretten, og at der burde stilles præjudicielle spørgsmål til Domstolen. Disse spørgsmål lyder således:

»1) Såfremt en medlemsstat opkræver merværdiafgift (herefter benævnt moms) ved indførsel af en vare fra en anden medlemsstat, som er leveret af en ikke-afgiftspligtig (privatperson), mens denne afgift ikke opkræves ved en privatpersons levering af tilsvarende varer i indførselsmedlemsstaten, skal indførselsmedlemsstaten da, for at forhindre, at denne afgift udgør en højere intern afgift, jfr. traktatens artikel 95, tage hensyn til størrelsen af den moms, der er betalt i den eksporterende medlemsstat, og som stadig udgjorde en del af varens værdi på indførselstidspunktet,

a) således, at dette beløb ikke indgår i den afgiftspligtige værdi, der lægges til grund ved beregningen af den moms, der skal betales ved indførslen, og endvidere fradrages i den moms, der skal betales ved indførslen, eller

b) således, at det nævnte beløb kun fradrages i den moms, der skal betales ved indførslen?

2) Hvorledes skal i det i nr. 1 beskrevne tilfælde det dér nævnte beløb beregnes?«

11 Det væsentlige i disse spørgsmål er, om den residuelle afgift, der påhviler den indførte vare i tilfælde af salg fra en privatperson til en anden, kun skal tages i betragtning ved beregningen af importmomsen eller også ved fastsættelsen af beskatningsgrundlaget (første spørgsmål). Den nationale domstol spørger endvidere, hvorledes denne residuelle del, der påhviler varen, skal beregnes (andet spørgsmål).

Almene betragtninger

12 Kommissionen har anført, at den retspraksis, der er etableret ved dommen af 5. maj 1982, kan give anledning til visse vanskeligheder ved den praktiske anvendelse af momsordningen på indførsel af varer leveret af privatpersoner. I nært samarbejde med medlemsstaternes afgiftsmyndigheder har Kommissionen bestræbt sig på at finde løsninger i form af lovgivning for visse praktiske problemer. På grundlag af dette arbejde har den udarbejdet et forslag til et nyt direktiv, som er forelagt Rådet den 23. juli 1984 (Forslag til Rådets sekstende direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: 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 C 226, s. 2).

13 De praktiske problemer, der må løses, er bl.a., hvordan der skal tages hensyn til den moms, der er betalt i en anden medlemsstat, uden at indførselsmedlemsstaten lider et afgiftstab, hvordan det residuelle afgiftsbeløb, der indgår i købsprisen, skal beregnes, hvordan myndighederne i en indførselsmedlemsstat kan være underrettet om, hvilke momssatser, der gjaldt på tidspunktet for det første køb i udførsels-

landet, hvordan den residuelle afgift, der indgår i salgsprisen, skal beregnes, når der har fundet forskellige transaktioner sted i tre eller fire forskellige medlemsstater, hvordan bevisproblemerne skal løses, hvad der gælder, når prisen for varen som brugt er højere end prisen for varen som ny, og endelig om der skal ske afgiftsfritagelse.

14 Kommissionen er på grundlag af det arbejde og de samråd, som har fundet sted, nået til det resultat, at den eneste fremgangsmåde, der er i overensstemmelse med ånden i dommen af 5. maj 1982, er at forpligte udførselsmedlemsstaten til at tilbagebetale eksportøren den residuelle afgift, der endnu påhviler varen, således at importmomsen kan opkræves på basis af det beløb, der er lagt til grund for tilbagebetalingen. Dette gælder dog ikke, når den pågældende vares værdi er steget, idet man her må vælge en anden løsning. Kommissionen er her af den opfattelse, at man ikke skal tilbagebetale nogen moms ved udførslen, men at man ved indførslen blot skal opkræve moms af forskellen mellem varens brugtpris og nypris. Disse løsninger kan imidlertid kun gennemføres ad lovgivningsvejen, nemlig ved ændring af de nationale love om importmoms, og på basis af et nyt direktiv fra Rådet.

15 Det bemærkes herved, at anvendelsen i praksis af det fælles merværdiafgiftssystem, som det er indført ved det sjette direktiv, har givet anledning til forskellige tilfælde af dobbeltbeskatning i samhandelen inden for Fællesskabet, således som det illustreres af den foreliggende sag. Således vil en anvendelse af det sjette direktivs artikler 2 og 11 uden hensyntagen til den betydning, som principperne i traktatens artikel 95 har for opkrævningen af momsen, have den følge, at en vare, leveret af en ikke-afgiftspligtig til en privatperson bosat i en anden medlemsstat, pålægges moms ved indførslen til fuld sats, skønt varen stadig bærer en del af den moms, der er betalt i udførselsmedlemsstaten.

16 I dommen af 5. maj 1982 er det allerede statueret, at selv om indførelsen af en ordning, der giver fuldstændig konkurrenceneutralitet og indebærer fuldstændig afgiftsfritagelse ved eksport, er en opgave, der påhviler fællesskabslovgiveren, er

traktatens artikel 95, så længe der ikke er indført en sådan ordning, til hinder for, at en indførende medlemsstat anvender sin momsordning på indførte varer på en måde, der principielt strider mod denne bestemmelse.

17 Det følger heraf, at der ved opkrævning af importmoms skal tages hensyn til traktatens artikel 95, indtil der foreligger en lovgivningsløsning. Under disse omstændigheder tilkommer det Domstolen at opstille sådanne retningslinjer, som er forenelige med traktatens artikel 95, som er i overensstemmelse med det sjette direktivs generelle opbygning, og som er tilstrækkeligt enkle til at kunne anvendes på ensartet måde i alle medlemsstater.

Beskatningsgrundlaget (første spørgsmål)

18 I sit indlæg har den nederlandske regering anført, at importmomsen beregnes af varens værdi på tidspunktet for dens indførsel, og at denne værdi omfatter alle tidligere betalte afgifter, herunder moms. Den har tilføjet, at de samme regler anvendes på køb i indlandet, idet transaktioner mellem privatpersoner og afgiftspligtige vedrørende brugte varer pålægges moms beregnet på grundlag af købsprisen inklusive alle afgifter.

19 Ifølge den franske regering fremgår det af de almindelige regler for anvendelse af moms, at beskatningsgrundlaget kun kan forstås som en værdi uden afgift. Det eneste spørgsmål er altså, om den moms, der tidligere er betalt i en anden medlemsstat, af afgiftsmyndighederne kan anses for en afgift, som stadig belaster varen, men dette spørgsmål er blevet besvaret bekræftende i dommen af 5. maj 1982.

20 Den toldspeditør, som har indført den omhandlede båd, og Kommissionen er af den opfattelse, at den nævnte dom er baseret på en sammenligning af den situation, der foreligger, når en vare indføres af en privatperson, med den situation,

hvor en vare fremstilles og bringes i omsætning i indførselsmedlemsstaten og derefter købes af en privatperson. Denne sammenligning indebærer, at beskatningsgrundlaget er det samme i de to tilfælde, altså en værdi uden afgift.

21 Domstolen har i den nævnte dom antaget, at forbudet i artikel 95 ikke overholdes, når indførte varer kan pålægges den moms, der pålægges lignende indenlandske varer, uden at den moms, hvormed importvaren stadig på indførselstidspunktet er belastet, tillægges nogen betydning. Det følger heraf, at denne del af momsen ikke indgår i den afgiftspligtige værdi, som importmomsen beregnes af, da tilsvarende indenlandske varers afgiftspligtige værdi ligeledes er en værdi uden afgift.

22 Dette resultat indebærer, som den nationale domstol har anført i sit første spørgsmål under punkt *a*, at den residualmoms, som stadig udgør en del af varens værdi, ikke indgår i den afgiftspligtige værdi, der lægges til grund ved beregningen af importmomsen, og at den endvidere skal fradrages i importmomsen.

23 Det første spørgsmål vil derfor være at besvare således, at den merværdiafgift, 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 merværdiafgift, 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 merværdiafgift, der skal betales ved indførslen.

Den residualmoms, der belaster varen (andet spørgsmål)

24 Det andet spørgsmål angår beregningen af den resterende del af momsen fra udførselsmedlemsstaten, som stadig udgør en del af varens værdi på indførselstidspunktet.

25 I dommen af 5. maj 1982 blev det præciseret, at denne resterende del ikke kan være højere end den moms, der faktisk er betalt i udførselsmedlemsstaten. Gerechtshof har på grundlag af denne præcisering antaget, at såfremt varens værdi stiger mellem tidspunktet for den seneste opkrævning af moms i udførselslandet og

tidspunktet for indførslen, svarer den resterende del af afgiften, der stadig udgør en del af varens værdi, til den moms, der faktisk er betalt i udførselslandet.

26 Den nederlandske og den franske regering er af den opfattelse, at den moms, der er opkrævet i udførselsstaten, ikke kan anses for fuldt ud at indgå i varens værdi, da denne i mellemtiden er blevet en brugt vare. Efter deres opfattelse må man derfor antage, at den residuelle del, der omtales i dommen af 5. maj 1982, kun skal forstås som den del af den moms, der er opkrævet i udførselsstaten, som ikke kan antages at svare til en brug af varen i denne stat.

27 Derfor har de to regeringer foreslået anvendelse af en regel om afskrivning af den afgift, der er opkrævet i udførselsstaten. En afskrivning i forhold til den importerede vares levetid er efter deres opfattelse dog for usikker til at kunne accepteres i betragtning af de her eksisterende forskelle mellem medlemsstaterne og de forskellige erhvervsgrene, og man kunne derfor tage udgangspunkt i et system som det, der er fastsat i artikel 20, stk. 2, i det sjette direktiv for berigtigelse af fradragene for investeringsgoder, som er blevet overdraget efter at være blevet brugt. Et sådant system indebærer en afskrivning over en periode på fem år og har følgelig som resultat, at den residualmoms, som indgår i den indførte vares værdi, svarer til den afgift, der faktisk er betalt i udførselsmedlemsstaten med fradrag af en femtedel for hvert kalenderår eller del af et kalenderår, som er forløbet siden datoen for denne betaling.

28 Kommissionen har modsat sig dette synspunkt. Den har gjort gældende, at den foreslåede metode beregner residualmomsen ud fra forud givne og faste størrelser, mens det sjette direktiv er baseret på det princip, at moms ved indførsel pålægges den faktiske pris ved indførslen. Desuden repræsenterer de investeringsgoder, der omhandles i det sjette direktivs artikel 20, et særtilfælde, som på ingen måde kan sammenlignes med brugte varer, der indføres af en privatperson.

29 Efter Schul's opfattelse vil afskrivning af den afgift, der er betalt i udførselslandet, i de fleste tilfælde komme til udtryk i et fald i varens værdi. Derfor bør bereg-

ningen af den residuelle afgift ske på grundlag af den momsprocent, der er anvendt i udførselsmedlemsstaten, idet beløbet dog ikke må blive højere end det beløb, der faktisk er betalt i denne stat. Såfremt varens værdi forøges, svarer den residuelle del af afgiften altså til det faktisk betalte beløb, hvilket Gerechtshof allerede havde antaget i sin dom af 18. februar 1983.

30 Herefter har Kommissionen under retsmødet tilsluttet sig denne opfattelse.

31 Efter at have afvejet argumenterne for og imod er Domstolen kommet til samme resultat. En sådan ordning med faste størrelser, som den nederlandske og den franske regering har foreslået, har den ulempe, at den afviger for meget fra ordningen i det sjette direktiv til, at den kan udvikles ved domstolsfortolkning. Den af Gerechtshof anvendte metode ligger, uanset hvilke reelle fordele den måtte have, tæt op ad denne ordning, samtidig med at den er praktisk anvendelig og i overensstemmelse med traktatens artikel 95.

32 Metoden er også i overensstemmelse med den fortolkning, som i dommen af 5. maj 1982 er givet af traktatens artikel 95 og af det sjette direktiv. Den kan anvendes af afgiftsmyndighederne uden store praktiske vanskeligheder, fordi den residualmoms, der i tilfælde af et fald i varens værdi stadig indgår i denne værdi, på indførselstidspunktet beregnes ved at nedsætte den moms, der faktisk er betalt i udførselsmedlemsstaten, med en del svarende til den konstaterede procentvise værdiforringelse, mens residualmomsen, såfremt varens værdi er forøget, simpelt hen svarer til den faktisk betalte afgift.

33 Herved bemærkes, som det allerede er statueret i dommen af 5. maj 1982, at det påhviler importøren at bevise de forhold, der bevirker, at den moms, som er betalt i udførselsmedlemsstaten, og som stadig udgør en del af varens værdi på tidspunktet for dens indførsel, skal tages i betragtning.

34 Det følger heraf, at den merværdiafgift, der er betalt i udførselsmedlemsstaten, og som stadig udgør en del af varens værdi på indførselstidspunktet, svarer 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 med 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.

Sagens omkostninger

35 De udgifter, der er afholdt af kongeriget Nederlandenes regering, Den franske Republiks regering og Kommissionen for De europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke godtgøres. Da sagens behandling i forhold til parterne i hovedsagen udgør et led i den sag, der verserer for den nationale domstol, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (fjerde afdeling)

vedrørende de spørgsmål, som er forelagt den af Nederlandenes Hoge Raad ved dom af 15. februar 1984, for ret:

1) **Den merværdiafgift, der opkræves af en medlemsstat ved indførsel af en vare fra en anden medlemsstat, som er leveret af en ikke-afgiftspligtig person, skal, når denne afgift ikke opkræves ved en privatpersons levering af lignende varer i indførselsmedlemsstaten, beregnes under hensyntagen til den merværdiafgift, der er betalt i udførselsmedlemsstaten, og som stadig udgør en del af varens værdi på indførselstidspunktet, således, at dette beløb ikke indgår i beskatningsgrundlaget, og således; at det desuden trækkes fra den merværdiafgift, der skal betales ved indførselen.**

2) **Den merværdiafgift, der er betalt i udførselsmedlemsstaten, og som stadig udgør en del af varens værdi på indførselstidspunktet, svarer 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 med 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.**

Bosco Pescatore

Koopmans Bahlmann O'Higgins

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 21. maj 1985.

P. Heim
Justitssekretær

G. Bosco
Formand for fjerde afdeling