

In zaak 42/83,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van het Østre Landsret, in het aldaar aanhangig geding tussen

DANSK DENKAVIT APS

en

MINISTERIE VAN BELASTINGEN,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 (nr. 77/388/EEG) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, en van artikel 95 EEG-Verdrag,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: Mackenzie Stuart, president, T. Koopmans, K. Bahlmann en Y. Galmot, kamerpresidenten, P. Pescatore, A. O'Keefe, G. Bosco, O. Due en C. Kakouris, rechters,

advocaat-generaal: G. F. Mancini  
griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur

het navolgende

## ARREST

### De feiten

De feiten van de zaak, het procesverloop en de krachtens artikel 20 van 's Hof's Statuut-EEG ingediende opmerkingen kunnen worden samengevat als volgt:

I — De feiten en het procesverloop

1. De Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 (nr. 77/388/EEG) betref-

fende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, bepaalt in artikel 10, lid 2, met betrekking tot het belastbare feit en de verschuldigdheid van de belasting, voor binnenlandse BTW, dat „het belastbare feit plaatsvindt en de belasting verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht.” Voor ingevoerde goederen bepaalt lid 3 van dit artikel op overeenkomstige wijze, dat „bij invoer het belastbare feit plaatsvindt en de belasting verschuldigd wordt op het tijdstip van het binnenkomen van het goed in het binnenland . . .

Wat de afrekeningstijdvakken en betalingstermijnen betreft, bepaalt artikel 22, lid 4, van de richtlijn, voor het binnenlands verkeer, dat „iedere belastingplichtige binnen een door elke Lid-Staat vast te stellen termijn een aangifte moet indienen” en dat „deze termijn niet langer mag zijn dan twee maanden na het verstrijken van elk belastingtijdvak”, dat „door de Lid-Staten kan worden vastgesteld op één, twee of drie maanden.”

Met betrekking tot de voldoening van de belasting bepaalt artikel 22, lid 5, dat het netto-bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde bij de indiening van de periodieke aangifte moet worden voldaan, doch dat de Lid-Staten een ander tijdstip voor de betaling van dit bedrag kunnen vaststellen of kunnen bepalen dat voorlopige vooruitbetalingen moeten worden gedaan.

Wat daarentegen de overeenkomstige verplichtingen in het kader van de BTW bij invoer betreft, beperkt artikel 23 van de richtlijn zich tot de bepaling, dat „de Lid-Staten ter zake van de invoer van goederen de voorschriften vaststellen voor de aangifte en voor de betaling welke daarop moet volgen.”

Ingevolge artikel 23, tweede alinea, kunnen de Lid-Staten afzien van inning van de BTW op het moment van de invoer van goederen en bepalen dat deze wordt opgenomen in de algemene periodieke afrekening van de onderneming voor transacties in het binnenlands verkeer, mits zij als zodanig wordt vermeld in de aangifte, bedoeld in artikel 22, lid 4.

In haar voorstel voor een Veertiende richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Verlegging van de betaling van de door belastingplichtigen bij invoer verschuldigde belasting (doc. COM(82) 402 van 5. 7. 1982, PB C 201 van 1982, blz. 5), stelt de Commissie een nieuwe redactie van dit artikel voor, waarbij deze facultatieve regeling voor de Lid-Staten verplicht wordt gesteld.

Waar dit voorstel tot op heden niet is aangenomen, hebben sommige Lid-Staten gekozen voor het facultatieve stelsel van het huidige artikel 23, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, en andere voor een afzonderlijke inning van de BTW bij invoer, hetzij op het moment van invoer zelf, hetzij na verloop van enige tijd; Denemarken heeft voor dit laatste gekozen.

## 2. De Deense wettelijke regeling terzake is als volgt:

Volgens § 20, lid 1, van de Deense Wet op de belasting over de toegevoegde waarde (geconsolideerde tekst, bekend gemaakt bij besluit nr. 369 van 1. 7. 1982), dienen de als BTW-plichtig geregistreerde ondernemingen uiterlijk een maand en 20 dagen na afloop van elk belastingtijdvak aangifte te doen van de „uitgaande” belasting en de voorbelasting van de onderneming in het betrokken tijdvak. Blijkens § 15 van de wet is

„uitgaande” belasting de belasting over de belastbare omzet van de onderneming, en voorbelasting de aan de onderneming door haar leveranciers in rekening gebrachte belasting alsmede de BTW bij invoer, die op de door de onderneming uit het buitenland ingevoerde goederen drukt. Blijkens § 20, lid 2, bedraagt het belastingtijdvak in beginsel een kwartaal.

De netto-belasting, dat wil zeggen het verschil tussen „uitgaande” belasting en voorbelasting tijdens het belastingtijdvak, vormt de belastingschuld. Ingevolge § 22 wordt de belastingschuld opeisbaar een maand na afloop van het belastingtijdvak en moet zij uiterlijk 20 dagen nadien worden betaald. Wanneer in een bepaald belastingtijdvak de voorbelasting van een onderneming meer bedraagt dan de uitgaande belasting, dan betaalt de douane het verschil (negatieve belastingschuld) aan de onderneming.

Ingevolge § 29 van de Deense Wet op de BTW is over uit het buitenland ingevoerde goederen bij die invoer belasting verschuldigd en vindt de afrekening van deze belasting plaats overeenkomstig de bepalingen van hoofdstuk 8 (§§ 69-95) van de Douanewet.

Volgens § 85 van de Deense douanewet (geconsolideerde tekst, bekendgemaakt bij besluit nr. 659 van 15. 12. 1982) bedraagt het afrekeningstijdvak één maand voor verbruiksbelastingen op goederen die met een commercieel oogmerk zijn ingevoerd door ontvangers die overeenkomstig § 82 van de wet zijn geregistreerd. De verbruiksbelasting op goederen die gedurende een bepaald afrekeningstijdvak zijn ingeklaard, moet vóór het eind van de maand volgend op dat afrekeningstijdvak, aan de douane worden betaald; volgens § 15, lid 1, van de Wet op de BTW evenwel kan zij als voorbelasting worden verrekend aan het

einde van het voor het binnenlands verkeer geldende belastingtijdvak waarin de invoer plaatsvond, verlengd met de bijbehorende betalingstermijn.

Volgens de thans geldende wettelijke regeling is het belastingtarief 22 %, zowel voor de BTW over de belastbare omzet als voor de BTW bij invoer.

Blijkens voornoemde bepalingen gelden voor de netto-belastingsschuld over de totale omzet van ondernemingen en voor de door hen verschuldigde BTW bij invoer verschillende afrekeningstijdvakken en betalingstermijnen. Zo beschikken de ondernemingen voor de netto-belastingsschuld gemiddeld over een krediettermijn van tweeënhalf maand plus 20 dagen, gerekend vanaf de datum van levering of facturering van het verkochte goed; voor de BTW bij invoer van in het buitenland gekochte goederen is de gemiddelde krediettermijn anderhalf maand, gerekend vanaf de inkleding van het gekochte goed.

3. Verzoekster in het hoofdgeding, Dansk Denkvit ApS, een dochteronderneming van de Nederlandse vennootschap Denkvit International BV, importeert en verhandelt in Denemarken veevoerders, die zij betreft van het Denkvit-concern in Nederland. Zij is op eigen verzoek als importeur geregistreerd en betaalt uit dien hoofde BTW bij invoer over de uit het buitenland afkomstige goederen.

Nadat verzoekster in het hoofdgeding begin 1981 haar bedrijf had aangevangen, constateerde zij het vorenbedoelde verschil met betrekking tot de belastingafdrachten. Om een eind aan deze ongelijkheid te maken, verzocht zij op 3 juni 1981 het Deense ministerie van Belastingen, voor de BTW bij invoer hetzelfde

afrekeningstijdvak te mogen aanhouden en over dezelfde krediettermijn te mogen beschikken als voor de binnenlandse BTW. Nadat haar verzoek op 27 juli 1981 was afgewezen met de motivering, dat de nationale wetgeving geen mogelijkheid bood om het verzoek in te willigen, ging verzoekster in beroep bij het Østre Landsret.

4. In rechte stelde verzoekster, dat het verschil tussen de afrekeningstijdvakken en betalingstermijnen voor binnenlandse BTW en de BTW bij invoer een schending van artikel 95 EEG-Verdrag vormde en dat, ondanks het feit dat, naar ook zij erkende, de geldende nationale bepalingen inwilliging van haar verzoek niet toelieten, het verschil tussen de gemiddelde krediettermijnen, gelet op artikel 95 EEG-Verdrag, niet kon worden gehandhaafd.

Het verschil tussen de termijnen leidde, zo meende zij, tot een verschil in de reële belastingdruk op de betrokken goederen, aangezien men ervan moet uitgaan, dat de belasting op het goed drukt vanaf het moment waarop zij aan de fiscus wordt afgedragen. Met betrekking tot de Zesde BTW-richtlijn van de Raad stelde verzoekster met name, dat deze richtlijn geen bepaling bevat die de Lid-Staten verplicht om verschillende afrekeningstijdvakken vast te stellen, en dat in de richtlijn evenmin kon worden gelezen dat het vaststellen van verschillende afrekeningstijdvakken toegestaan was; ware dit laatste wel het geval, dan zou de richtlijn ongeldig moeten worden geacht wegens onverenigbaarheid met artikel 95 EEG-Verdrag.

5. Verweerster in het hoofdgeding, het Deense ministerie van Belastingen, ver-

weerde zich voor de nationale rechter met te zeggen dat de geldende nationale wetgeving niet in strijd was met de Zesde BTW-richtlijn of met artikel 95 EEG-Verdrag.

Uit de Zesde BTW-richtlijn, en met name uit de artikelen 10, lid 3, en 23, juncto artikel 22, zou immers duidelijk blijken, dat de voor de BTW bij invoer respectievelijk de binnenlandse BTW geldende termijnen niet noodzakelijkerwijs gelijk behoeven te zijn.

6. In deze omstandigheden achtte het Østre Landsret een prejudiciële beslissing van het Hof noodzakelijk voor het wijzen van zijn vonnis en het verzocht het Hof antwoord te geven op de volgende vragen:

„1. Moet de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (nr. 77/388/EEG), in het bijzonder de artikelen 10, 22 en 23, aldus worden uitgelegd, dat de richtlijn eraan in de weg staat, dat een Lid-Staat voor de belasting over de toegevoegde waarde bij invoer van goederen uit een andere Lid-Staat (BTW bij invoer) afrekeningstijdvakken en betalingstermijnen vaststelt, die binnen de in artikel 22, lid 4, van de richtlijn genoemde tijdslimiet liggen, maar die meebrengen, dat geregistreerde importondernemingen voor de afdracht van die belasting aan de fiscus gemiddeld over een kortere krediettermijn beschikken dan die welke dezelfde Lid-Staat in het algemeen gemiddeld toestaat aan geregistreerde (import-)ondernemingen voor de afdracht van het netto-bedrag van de belasting over de toege-

voegde waarde met betrekking tot de totale omzet (netto-belasting-schuld)?

2. Welke betekenis komt voor het antwoord op vraag 1 toe aan de omstandigheid, dat de bepalingen van de betrokken Lid-Staat inzake de afrekening en betaling van BTW bij invoer, kunnen worden geacht voor de importeurs een gemiddelde krediettermijn mee te brengen die redelijkerwijs overeenstemt met het betalingskrediet voor de koopsom inclusief BTW, dat kopers in dezelfde schakel van de handelsketen gemiddeld van hun leveranciers kunnen verkrijgen bij de aankoop van in die Lid-Staat geproduceerde goederen?
3. Moet artikel 95 EEG-Verdrag aldus worden uitgelegd, dat het eraan in de weg staat, dat een Lid-Staat voor BTW bij invoer afrekeningstijdvakken en betalingstermijnen vaststelt als omschreven in de eerste twee vragen?
4. Brengt een bevestigend antwoord op vraag 3 mee, en zo ja in hoeverre, dat de Deense rechter bij zijn beslissing in de onderhavige zaak de bepalingen van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 (nr. 77/388/EEG) als ongeldig moet aanmerken?"
7. De verwijzingsbeschikking is op 17 maart 1983 ingeschreven in het register van het Hof.
8. Krachtens artikel 20 van 's Hofs Statuut-EEG zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door de Deense regering, vertegenwoordigd door L. Mikaelsen, juridisch adviseur, en G. Larsen, advocaat; de vennootschap Dansk Denkvit ApS, vertegenwoordigd door K. Dyekjær-Hansen, advocaat; en de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur D.R. Gilmour als gemachtigde, bijgestaan door F. Dahl, advocaat te Kopenhagen.
9. Het Hof heeft, op rapport van de rechter-rapporteur en de advocaat-generaal gehoord, besloten zonder instructie tot de mondelinge behandeling over te gaan. Het heeft de Commissie evenwel verzocht een vraag te beantwoorden over de wijze waarop de termijnen waarom het in het hoofdgeding gaat, in de wetgeving van de andere Lid-Staten zijn geregeld.

## II — Schriftelijke opmerkingen, ingediend krachtens artikel 20 van 's Hofs Statuut-EEG

1.1. *Verzoekster in het hoofdgeding*, Dansk Denkvit, stelt dat het Deense systeem met betrekking tot de afrekeningstijdvakken en betalingstermijnen voor binnenlandse BTW en BTW bij invoer discriminerend is voor produkten die uit andere Lid-Staten worden ingevoerd, en dat het bijgevolg in strijd is met het verbod van artikel 95 EEG-Verdrag om op produkten van de overige Lid-Staten al dan niet rechtstreeks hogere binnenlandse belastingen te heffen dan die welke al dan niet rechtstreeks op gelijksoortige nationale produkten worden geheven.

1.2. De discriminatie van ingevoerde produkten ten opzichte van binnenlandse produkten bestaat hierin, dat bij invoer werkelijke inning van BTW plaatsvindt met bovendien bijzondere, korte afrekeningstijdvakken en betalingstermijnen,

terwijl voor de binnenlandse BTW langere afrekeningstijdvakken en betalingsstermijnen gelden.

1.3. Anders dan goederen die door binnenlandse ondernemingen worden geleverd, worden uit het buitenland ingevoerde goederen gefactureerd zonder BTW; de belasting bij invoer komt dus overeen met de BTW die de onderneming bij een binnenlandse koop aan zijn leverancier zou hebben betaald en die door deze aan de fiscus zou zijn afgedragen. Het verschil is echter, dat de belasting bij invoer niet aan de leverancier wordt betaald, maar rechtstreeks door de importeur aan de fiscus.

Door deze rechtstreekse betaling aan de fiscus komt het bedrag van de belasting bij invoer buiten de omzetketen terecht, omdat het onmiddellijk ter beschikking van de fiscus wordt gesteld, terwijl het ingevolge § 15, lid 4, van de Wet op de BTW pas als voorbelasting kan worden verrekend aan het einde van het voor het binnenlands verkeer geldende belastingstijdvak waarin de invoer heeft plaatsgevonden, verlengd met de betalingstermijn voor de uit dit verkeer voortvloeiende belastingsschuld. Dit heeft tot gevolg dat de BTW bij invoer gedurende die gehele periode moet worden gefinancierd.

Bij de binnenlandse BTW daarentegen maakt de leverancier voor zijn koper een factuur op, waarop het BTW-bedrag voor de betrokken levering is vermeld (§ 17, lid 1, van de Wet op de BTW); dit bedrag is tegelijkertijd „uitgaande” belasting voor de leverancier (§ 15, lid 1, juncto § 13, lid 2, van de Wet op de BTW) en voorbelasting voor de koper (§ 15), en dit voor hetzelfde belastingstijdvak, dat wil zeggen het belastingstijd-

vak waarin de facturering heeft plaatsgevonden (§ 13, lid 2, juncto § 15). In verband met het mechanisme van de belastingaftrek betekent dit, dat een leverancier het door hem in rekening gebrachte BTW-bedrag altijd zal afdragen op hetzelfde moment als waarop zijn koper het bedrag aftrekt; dit bedrag wordt in feite dus niet aan de fiscus betaald vóór afloop van de betalingstermijn volgend op het belastingstijdvak waarin het produkt de eindverbruiker bereikt. Dit BTW-bedrag blijft dus ter beschikking van de ondernemingen in een van de verschillende handelsfasen, totdat de door de verbruiker aan zijn leveranciers betaalde BTW aan de fiscus wordt afgedragen.

De voor de bepaling van de krediettermijn relevante belastbare handeling is derhalve de verkoop aan de verbruiker, aangezien in geen van de eerdere handelsfasen een werkelijke betaling aan de fiscus plaatsvindt.

Tot het moment waarop het BTW-bedrag uiteindelijk aan de fiscus wordt afgedragen, blijft het in ieder geval ter beschikking van hetzij de verkoper hetzij de koper, en zowel de onderneming die van dit stelsel profiteert, als de onderneming die er geldelijk verlies door lijdt, kunnen bij hun prijsbeleid met deze situatie rekening houden. Zolang de koper de beschikking houdt over het BTW-bedrag, heeft hij er rechtstreeks profijt van in de vorm van rente, en zolang de verkoper erover beschikt, dat wil zeggen tussen het moment van ontvangst van de prijs inclusief BTW en de afdracht van de BTW aan de fiscus, geniet hij — in termen van rente — een overeenkomstig voordeel, dat tot een daarmee overeenkomende prijsverlaging voor het produkt kan leiden. Zolang het betrokken BTW-bedrag niet werkelijk aan de fiscus is betaald, blijft het ter beschikking van de

handelaren op de binnenlandse markt, als renteloze liquide middelen; en of het nu ter beschikking staat van de koper of van de verkoper, de economische gevolgen voor de prijsvorming van het produkt zijn gelijk.

Deze analyse, die enkel betrekking heeft op het binnenlands verkeer, bevat uiteraard niets nieuws; het BTW-stelsel is immers ten opzichte van de ondernemingen neutraal. Er blijkt echter uit, dat de krediettermijn die aan de leverancier wordt toegestaan voor de afrekening van de door hem van de verbruiker ontvangen BTW, beslissend is en dat het aan deze krediettermijn inherente voordeel met name aan de dag treedt in het laatste stadium vóór de verkoop aan de eindverbruiker, hetgeen betekent dat de betrokken onderneming zijn detailhandelsprijzen kan verlagen naar rato van het voordeel dat in deze krediettermijn besloten ligt.

1.4. Onder verwijzing naar de nationale wettelijke bepalingen merkt Dansk Denkavit op, dat men met betrekking tot de belasting in het binnenlands verkeer een gemiddelde krediettermijn voor de afrekening van de BTW over elke belastbare transactie kan berekenen. Transacties die plaatsvinden tijdens een belastingtijdvak van drie maanden (het tijdvak dat voor de binnenlandse BTW geldt), zullen gemiddeld genomen in het midden van deze periode vallen, zodat de lengte van dit tijdvak al leidt tot een gemiddelde krediettermijn van ongeveer anderhalve maand, waarbij de betalingstermijn van één maand en 20 dagen moet worden opgeteld.

De gemiddelde krediettermijn voor de afdracht van de BTW over de binnenlandse omzet bedraagt dus anderhalve maand; telt men hierbij één maand en 20 dagen op — de betalingstermijn —, dan komt men tot tweeëneenhalve maand plus 20 dagen.

Voor de afrekening van de BTW bij invoer is de gemiddelde krediettermijn daarentegen gelijk aan de helft van het afrekeningstijdvak van één maand, dat wil zeggen een halve maand, plus de betalingstermijn van één maand, in totaal dus anderhalve maand.

De krediettermijn voor de BTW bij invoer is dus anderhalve maand, terwijl die voor de binnenlandse BTW tweeëneenhalve maand en 20 dagen bedraagt.

1.5. Dansk Denkavit komt tot de conclusie, dat het verschil in behandeling voortvloeit uit de omstandigheid, dat de BTW over ingevoerde produkten feitelijk al in de invoerfase aan de fiscus wordt betaald — onverschillig of het produkt de eindverbruiker heeft bereikt of niet — en zonder dat aftrek van voorbelasting met betrekking tot dezelfde transactie plaatsvindt. Dit is juist een gevolg van het feit, dat de krediettermijn voor de afrekening van de BTW bij invoer korter is dan de krediettermijn voor de afrekening van de netto-belastingschuld in de overeenkomstige handelsfase in het binnenlands verkeer.

1.6. Men kan niet zeggen dat deze discriminerende werking wordt geneutraliseerd door het feit dat de krediettermijn die de fiscus toestaat voor de afrekening van de BTW bij invoer, overeenkomt met het gemiddelde krediet dat een onderneming van zijn binnenlandse leverancier kan krijgen voor de betaling van gekochte goederen. Er zijn twee redenen waarom een dergelijke vergelijking mank gaat:

— ten eerste maakt de verscheidenheid in krediettermijnen in de verschillende branches en bedrijven de resul-

taten van een dergelijke vergelijking willekeurig;

- ten tweede volgt uit het doel en de werking van de BTW, die het produkt als zodanig beoogt te belasten en ten opzichte van de ondernemingen neutraal wil blijven, dat de krediettermijn die in de handelsketen van een bepaald produkt door de op-eenvolgende leveranciers en kopers wordt gegeven, op zichzelf irrelevant is, omdat de lengte van deze termijn elk hunner een voordeel kan bezorgen in de vorm van renteloze liquide middelen die tot aan de afdracht van het BTW-bedrag aan de fiscus ter beschikking staan en waarmee bij de prijsvorming van een produkt rekening kan worden gehouden.

Het feit dat de importeur de BTW bij invoer binnen een kortere termijn rechtstreeks aan de fiscus en niet aan zijn leverancier moet betalen, leidt er daarentegen toe dat, ongeacht welke krediettermijn de leverancier zou willen toestaan, het BTW-bedrag niet beschikbaar is en geen rol kan spelen bij de prijsvorming van de goederen en geen prijsverlaging kan bewerkstelligen dankzij de rente over beschikbare liquide middelen.

Er wordt wel gezegd, aldus verzoekster in het hoofdgeding, dat een nationaal stelsel met voor beide gevallen gelijke krediettermijnen zou betekenen dat de BTW bij invoer nooit wordt betaald, omdat de betrokken onderneming bij de afrekening van de BTW bij invoer deze tegelijkertijd in haar periodieke afrekening van de gewone BTW zou opvoeren als (aftrekbare) voorbelasting. Dit argument nu vormt een bevestiging van verzoeksters eigen zienswijze. In een dergelijk geval immers doet zich precies hetzelfde voor als in het geval van de binnenlandse BTW, namelijk dat tegenover iedere voorbelasting een „uitgaande” be-

lasting staat. In het geval van binnenlandse omzet vinden betaling en aftrek bij verschillende ondernemingen plaats (respectievelijk bij de verkoper en bij de koper), terwijl zij in het geval van invoer bij een en dezelfde onderneming plaatsvinden, hetgeen enkel maar een logisch gevolg is van het feit, dat het de koper en niet de verkoper is die de BTW bij invoer betaalt.

1.7. Meer in het bijzonder met betrekking tot de onverenigbaarheid van de nationale Deense regeling met artikel 95 EEG-Verdrag wegens haar discriminatoire werking ten aanzien van ingevoerde produkten merkt Dansk Denkvit op:

- artikel 95 heeft rechtstreekse werking en doet voor de onderdanen van de Lid-Staten rechtstreeks rechten ontstaan (arrest van het Hof in zaak 74/76, Iannelli, Jurispr. 1977, blz. 557), met het gevolg dat deze kunnen verlangen dat de nationale wet buiten toepassing wordt gelaten, voor zover de bepalingen daarvan niet in overeenstemming zijn met artikel 95 EEG-Verdrag;
- de BTW bij invoer is een binnenlandse belasting (arrest van het Hof in zaak 15/81, Gaston Schul, Jurispr. 1982, blz. 1409) waarvan de wettigheid afhangt van de vraag, of zij verenigbaar is met artikel 95 EEG-Verdrag;
- bij de toetsing van het effect van een belasting op de nationale produktie en op ingevoerde produkten aan artikel 95, is volgens de rechtspraak van het Hof de feitelijke werking van de gewraakte belasting beslissend, dat wil zeggen niet alleen de nominale omvang van de belasting, maar ook de krediettermijn voor de afrekening van de belasting (arresten 171/78, Commissie t. Denemarken, Jurispr. 1980, blz. 447; Iannelli, reeds aange-



haald; 55/79, Commissie t. Ierland, Jurispr. 1980, blz. 481; Gaston Schul, reeds aangehaald). Dit verklaart, waarom de Commissie in haar voorstel voor een Veertiende richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Verlegging van de betaling van de door belastingplichtigen bij invoer verschuldigde belasting (PB C 201 van 1982, blz. 5, en document COM(82) 402 van 5. 7. 1982), streeft naar een gelijktijdige opvoering van de BTW bij invoer en de binnenlandse BTW in de algemene periodieke aangifte voor de binnenlandse BTW.

kan zijn voor de toepassing van artikel 95.”

De Lid-Staten zijn verantwoordelijk voor de inachtneming van het absolute verbod van artikel 95 en kunnen zich tegen de rechtstreekse werking van de betrokken bepaling niet verweren met te zeggen dat de gemeenschapsinstellingen geheel of ten dele hebben verzuimd de door het Verdrag voorziene richtlijnen met betrekking tot dit discriminatieverbod vast te stellen (arrest 11/77, Patrick, Jurispr. 1977, blz. 1199).

Het voorstel van de Commissie, inhoudende dat de BTW bij invoer in aftrek wordt gebracht op hetzelfde moment als waarop zij in de belastingaangifte wordt opgevoerd, is het enige systeem waarmee, volgens de toelichting bij het voorstel voor de Veertiende richtlijn, het fiscaal evenwicht kan worden hersteld, zodat de invoer niet wordt benadeeld.

Met betrekking tot de vraag of het nationale stelsel van afrekeningstijdvakken en betalingstermijnen in overeenstemming is met de Zesde BTW-richtlijn, merkt Dansk Denkavit in de eerste plaats op, dat, zoals het Hof heeft overwogen in de gevoegde zaken 80 en 81/77 (Commissionnaires réunis, Jurispr. 1978, blz. 927) en in zaak 15/81 (Gaston Schul), een richtlijn een toestand die in strijd is met het Verdrag, niet rechtmatig kan maken.

De onverenigbaarheid van de nationale wetgeving met artikel 95 kan overigens ook niet worden betwist met het argument, dat voor een eventuele verkleining van het verschil tussen de belastingtijdvakken en betalingstermijnen eerst een verdergaande harmonisatie op grond van artikel 99 EEG-Verdrag nodig is. De artikelen 95 en 99 EEG-Verdrag onderscheiden zich naar werkingssfeer en doel, hetgeen het Hof in arrest 171/78 (Commissie t. Denemarken) tot de uitspraak bracht dat „de tenuitvoerlegging van het in artikel 99 bedoelde harmonisatieprogramma geen voorwaarde vooraf

Hoe dit ook zij, de betrokken richtlijn moge dan geen formeel verbod bevatten van een verschil tussen de BTW-regeling voor het binnenlands verkeer en de regeling voor de BTW bij invoer wat de krediettermijn betreft, doch zij dwingt evenmin tot een dergelijk verschil. Het enkele feit dat de richtlijn de keuzemogelijkheid van de Lid-Staten met betrekking tot het moment van betaling van de BTW aan zekere beperkingen bindt waar het gaat om de betaling van de binnenlandse belas-

tingschuld (artikel 22), terwijl zij de keuzemogelijkheid met betrekking tot de betaling van de BTW bij invoer niet uitdrukkelijk beperkt (artikel 23), mag niet worden gezien als een vrijbrief voor de Lid-Staten om een regeling vast te stellen die in strijd is met het Verdrag (arrest van het Hof in zaak 15/81, Gaston Schul).

Subsidiair stelt Dansk Denkavit tenslotte, dat, zo de betrokken richtlijn op dit punt anders moet worden uitgelegd, namelijk in die zin dat zij de inning van de BTW bij invoer onder discriminatoire voorwaarden toelaat, zij buiten toepassing moet worden gelaten omdat zij dan in strijd zou zijn met artikel 95 EEG-Verdrag en dus in zoverre ongeldig.

1.8. Wat de beantwoording van de vragen van de nationale rechter betreft, meent Dansk Denkavit dat de derde vraag de belangrijkste is; zij geeft in overweging deze te beantwoorden als volgt:

„Artikel 95 EEG-Verdrag moet aldus worden uitgelegd, dat het eraan in de weg staat, dat een Lid-Staat bij de invoer van goederen uit een andere Lid-Staat de afrekeningstijdvakken en betalingstermijnen voor de BTW bij invoer zodanig vaststelt, dat de gemiddelde krediettermijn voor de afrekening hiervan korter is dan de krediettermijn die ingevolge de [Deense] bepalingen inzake de afrekeningstijdvakken en betalingstermijnen geldt voor de afdracht van de binnenlandse BTW aan de fiscus.”

Vraag 1 kan niet geïsoleerd van vraag 3 worden beantwoord, ervan uitgaande dat de Zesde richtlijn zo moet worden uitgelegd, dat zij in overeenstemming is met artikel 95 EEG-Verdrag. Het antwoord op de eerste vraag zou dan kunnen luiden als volgt:

„De Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (nr. 77/388/EEG), in het bijzonder de artikelen 10, 22 en 23 daarvan, moet aldus worden uitgelegd, dat de Lid-Staten bij de vaststelling van het afrekeningstijdvak en de betalingstermijn voor de BTW bij invoer overeenkomstig artikel 23, verplicht zijn het discriminatieverbod van artikel 95 EEG-Verdrag in acht te nemen.”

Dansk Denkavit geeft in overweging, de tweede vraag, die zij ziet als een onderdeel van de derde en daarmee van de eerste vraag, te beantwoorden als volgt:

„Voor het antwoord op vraag 1 is het niet van belang of de bepalingen van de betrokken Lid-Staat inzake afrekening en betaling van de BTW bij invoer moeten worden geacht importeurs een gemiddelde krediettermijn te geven die overeenkomt met het betalingskrediet dat in de binnenlandse handel in dezelfde handelsfase gemiddeld door de leveranciers aan hun kopers wordt toegestaan.”

Wat het antwoord op de vierde vraag betreft, merkt Dansk Denkavit tenslotte op, dat, indien men de eerste vraag ontkennend beantwoordt, met andere woorden indien men ervan uitgaat dat de Zesde BTW-richtlijn ongelijke krediettermijnen bepaaldelijk toelaat, vraag 4 aldus moet worden beantwoord, dat de Zesde BTW-richtlijn in zoverre ongeldig is. Daar dit echter noch een onontkoombare, noch een taalkundig of juridisch juiste uitlegging van de Zesde BTW-richtlijn is, is Dansk Denkavit primair van oordeel dat vraag 4 moet worden beantwoord als volgt:

„Deze vraag komt niet aan de orde.”

Zo het Hof de derde vraag bevestigend en de eerste ontkennend mocht beantwoorden, stelt verzoekster subsidiair voor om op de vierde vraag te antwoorden als volgt:

„De Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (nr. 77/388/EEG), is onverenigbaar met artikel 95 EEG-Verdrag en bijgevolg ongeldig voor zover zij de Lid-Staten voorschrijft of toestaat, de afrekeningstijdvakken en betalingstermijnen voor de BTW bij invoer zodanig vast te stellen, dat de gemiddelde krediettermijn voor de afrekening hiervan korter wordt dan de krediettermijn die ingevolge de [Deense] bepalingen inzake afrekeningstijdvakken en betalingstermijnen geldt voor de afdracht van de binnenlandse BTW aan de fiscus. Voor zover de bepalingen van de richtlijn in strijd zijn met artikel 95 EEG-Verdrag, moet de nationale rechter ze bij zijn beslissing in de bij hem aanhangige zaak buiten toepassing laten.”

Met betrekking tot de praktische consequenties van een beantwoording van de prejudiciële vragen in de zin als door haar voorgesteld, meent Dansk Denkvit dat er wetgevingstechnisch geen enkele hinderpaal bestaat voor een gelijke behandeling van ingevoerde en binnenlandse goederen. Het volstaat om voor de BTW bij invoer hetzelfde belastingtijdvak en dezelfde betalingstermijn vast te stellen als voor de binnenlandse BTW. De betrokken nationale bepalingen kunnen, als op zichzelf staand onderdeel, eenvoudig worden aangepast zonder dat dat gevolgen heeft voor de algemene structuur van het BTW-stelsel en zonder dat de toepassing daarvan wordt verstoord.

Verder meent Dansk Denkvit, dat haar antwoorden niet prejudiciëren op nieuwe harmonisatiemaatregelen die de Gemeenschap in de toekomst zou willen vaststellen, aangezien de door haar geformuleerde vereisten niet verder gaan dan wat men, nog vóór iedere harmonisatie, op grond van het rechtstreeks toepasselijke artikel 95 van het Verdrag mag verlangen. Verzoekster wenst niet de algehele afschaffing van het voor de BTW bij invoer specifieke afrekeningssysteem, want dat is alleen maar mogelijk op grond van een harmonisatiemaatregel als voorzien in het voorstel van de Commissie voor de Veertiende richtlijn.

2. De *Deense regering* begint haar opmerkingen met een uiteenzetting van het BTW-stelsel, de wijze waarop dit in de Deense wetgeving is geregeld, de harmonisatie van de verschillende nationale stelsels, de functie van de BTW bij invoer, en met een toelichting op de Zesde richtlijn en de Deense wettelijke bepalingen betreffende de netto-belastingschuld van ondernemingen voor de binnenlandse BTW en de BTW bij invoer.

2.1. In een paragraaf over de rechtvaardiging en de gevolgen van de lengte van de belastingtijdvakken en de betalingstermijnen voor de belastingschuld van de BTW-plichtigen, stelt de Deense regering, dat de Deense wettelijke regeling in feite gelijke mededingingsvoorwaarden wil scheppen en handhaven voor aankopen op de binnenlandse markt en voor invoer.

Zij merkt allereerst op, dat het in het BTW-stelsel niet mogelijk is om de belastingbetalingen voor een bepaald produkt te volgen, doch enkel om aan de hand van gemiddelden te berekenen, hoe groot de invloed van het BTW-stelsel als geheel is op de kassituatie van de ondernemingen.

Of het stelsel gunstig of ongunstig werkt, hangt niet uitsluitend af van de lengte van de betrokken termijnen, maar van een hele reeks op elkaar inwerkende factoren, zoals het bestaan van een positieve of negatieve belastingschuld aan de fiscus, de lengte van de gegeven termijnen voor afrekening en betaling van deze schulden, de krediettermijnen die een onderneming van haar leveranciers kan krijgen of aan haar afnemers toestaat, enzovoort.

Voor het bedrijfsleven in zijn geheel — dat wil zeggen alle productie-, handels- en dienstverleningsbedrijven tezamen genomen — ontstaat er een liquiditeitsvoordeel zodra de lengte van de belastingstijdvakken en de betalingstermijnen een gemiddelde krediettermijn voor de betaling van de netto-belastingschuld oplevert, die langer is dan de gemiddelde krediettermijn die leveranciers aan hun afnemers toestaan. Hoe dit kredietvoordeel evenwel verdeeld is over de ondernemingen die deel uitmaken van een bepaalde transactieketen, hangt af van individuele omstandigheden, die voor iedere afzonderlijke onderneming worden bepaald door de andere hiervóór genoemde factoren.

Op grond van deze overwegingen heeft de Deense wetgever gekozen voor een betrekkelijk lang belastingstijdvak (een kwartaal) en een lange betalingstermijn (een maand en 20 dagen), teneinde het bedrijfsleven enig soelaas te bieden voor de lasten die de BTW-administratie en de daarmee samenhangende verplichtingen op het gebied van de boekhouding voor de bedrijven meebrengen.

In zijn streven naar zoveel mogelijk gelijke mededingingsvoorwaarden voor de invoer en voor binnenlandse aankopen

heeft de wetgever importondernemingen dezelfde liquiditeitsvoordelen willen bieden als de andere ondernemingen, door te bepalen dat de inning van de BTW niet plaatsvindt op het moment van invoer, maar eerst na een zekere tijd.

Het afrekeningstijdvak van een maand voor de BTW bij invoer plus een betalingstermijn tot het eind van de volgende maand, geeft de importeurs een gemiddelde krediettermijn van 45 dagen, hetgeen overeenkomt met de krediettermijn die de koper bij de koop van binnenlandse produkten gemiddeld zal kunnen krijgen voor de betaling van de koopsom plus BTW, wanneer de betrokken betalingsconditie luidt „lopende maand plus 30 dagen”.

Gegeven het feit dat (a) men in 1970 bij de vaststelling van de afrekenings- en betalingstijdvakken voor de BTW bij invoer is uitgegaan van een dergelijke gemiddelde krediettermijn bij aankoop in Denemarken, en (b) de krediettermijnen in de handel sindsdien veeleer korter zijn geworden, is het krediet dat in de betalingstermijn voor de BTW bij invoer besloten ligt, thans waarschijnlijk langer dan voor de betaling van de gefactureerde BTW aan een verkoper in het binnenland.

Het streven om gelijke mededingingsvoorwaarden te handhaven, rechtvaardigde ook de weigering van de nationale overheid om gevolg te geven aan de wens van de importeurs om de toepasselijke bepaling zo te wijzigen, dat de BTW bij invoer tegelijk met de aangifte van de netto-belastingschuld per kwartaal kan worden afgerekend. De reden hiervoor is, dat de importeurs dan dankzij het recht op aftrek van de BTW bij invoer, in het geheel geen BTW bij invoer aan de fiscus zouden hoeven af te

dragen, hetgeen hun een volstrekt onredelijk mededingingsvoordeel zou opleveren.

Zou aan die wens gevolg worden gegeven, dan zou een importeur een veel groter netto-krediet van de staat krijgen dan een onderneming in dezelfde handelsfase, die Deense produkten verhandelt. De BTW bij invoer en de aftrek hiervoor zouden elkaar opheffen en de importeur zou een betalingskrediet van gemiddeld 95 dagen krijgen voor de betaling van de gehele belasting over zijn omzet uit verkoop (waarvan alleen de BTW op dienstverrichtingen e.a. ten behoeve van de onderneming van de importeur af zou gaan). Een zelfde soort onderneming die Deense produkten verhandelt, krijgt van de staat enkel krediet voor de veel kleinere belastingschuld die overblijft na aftrek van de BTW die hij met de in de handel gebruikelijke krediettermijnen aan zijn Deense leveranciers heeft moeten betalen.

De nationale wettelijke regeling heeft dus tot gevolg, dat de BTW bij invoer wordt betaald op het tijdstip waarop de importeur BTW aan zijn leverancier zou hebben betaald indien de koop in Denemarken had plaatsgevonden; aldus wordt de grootst mogelijke mededingingsneutraliteit bereikt.

Het voorstel voor een Veertiende richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, komt aan de wens van Dansk Denkvit tegemoet, want het nieuwe artikel 23, lid 2, verplicht de Lid-Staten om iedere belastingplichtige die daarom verzoekt, machtiging te verlenen de uit hoofde van invoer verschuldigde belasting te voldoen op een later tijdstip dan dat waarop de goederen in het binnenland binnenkomen, mits deze belasting als verschuldigde belasting en even-

tueel als aftrekbare belasting wordt vermeld in de eerste aangifte die na de invoer overeenkomstig artikel 22, lid 4, wordt ingediend.

Artikel 23, lid 4, van het voorstel stelt in dit verband echter wel de voorwaarde, dat de belastingplichtige een vaste inrichting in het binnenland moet hebben.

Uit het voorstel en de voorbereidende werkzaamheden blijkt duidelijk, dat het hierbij niet gaat om wijzigingen die noodzakelijk zouden zijn om de Zesde richtlijn in overeenstemming te brengen met het Verdrag, en dat de Raad ook niet van mening was dat het betrokken voorstel reeds geldend recht moest zijn. Evenals enkele andere Lid-Staten heeft Denemarken zich in de Raad verzet tegen aanvaarding van het voorstel.

Daarbij heeft de Deense regering gewezen op de financiële gevolgen die de invoering van het voorstel voor de overheidsfinanciën zou hebben. Daar de BTW bij invoer in Denemarken jaarlijks 30 à 35 miljard kronen opbrengt, zou een betalingsuitstel met 50 dagen leiden tot een ogenblikkelijk liquiditeitsverlies in een orde van grootte van 4,5 miljard kronen en daarmee tot een hogere rentelast voor de staat van 500 à 600 miljoen kronen per jaar.

2.2. Met betrekking tot de *eerste vraag* van het Østre Landsret merkt de Deense regering vervolgens op, dat de termijn die de nationale wettelijke regeling stelt voor de betaling van de BTW bij invoer, binnen de door de Zesde richtlijn gestelde grenzen blijft.

Blijkens de tekst, de structuur en het doel van deze richtlijn, rust op de Lid-Staten geen verplichting als door Dansk Denkvit met een beroep op artikel 95

EEG-Verdrag eruit wordt afgeleid; ware dit anders, dan zou de richtlijn onvereenigbaar moeten worden geacht met het Verdrag.

Uit hetgeen met betrekking tot de bepalingen van de richtlijn inzake verschuldigdheid en betaling van de BTW bij invoer werd opgemerkt, volgt dat deze belasting direct en zonder enige krediettermijn kan worden geheven bij de binnenkomst van goederen in het binnenland, terwijl de afrekening van de netto-schuld met de fiscus altijd gepaard zal gaan met een zekere krediettermijn, ongeacht de keuze die de Lid-Staat bij de wettelijke regeling van dit punt heeft gemaakt.

Daarom is het onmogelijk om voor de afdracht van de twee verschillende belastingen aan de fiscus dezelfde gemiddelde termijnen te hanteren.

Zelfs indien de Lid-Staten gebruik zouden maken van de mogelijkheid die hun uitdrukkelijk wordt geboden in artikel 10, lid 3, tweede en derde alinea, bepallende:

„Indien ingevoerde goederen zijn onderworpen aan invoerrechten, aan landbouwheffingen of aan rechten van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid, kunnen de Lid-Staten het belastbare feit en het verschuldigd worden van de belasting verbinden met het belastbare feit en het verschuldigd worden ter zake van deze communautaire rechten.

In gevallen waarin de ingevoerde goederen niet aan één van deze communautaire rechten zijn onderworpen, kunnen de Lid-Staten de vigerende bepalingen inzake invoerrechten toepassen met betrekking tot het belastbare feit en het verschuldigd worden van de belasting.”,

zou dat leiden tot verschillende gemiddelde krediettermijnen voor de BTW bij invoer en voor de netto-belastingschuld. Deze bepalingen kunnen niet door middel van uitlegging in overeenstemming worden gebracht met het door Denkvit gewenste resultaat en zouden in voorkomend geval, evenals de hoofdregel van de Zesde richtlijn, in strijd moeten worden geacht met het Verdrag.

De bestreden nationale regeling is voor de beroepsmatige importeur in werkelijkheid voordeliger, niet slechts in vergelijking met de hoofdregel van de richtlijn — inning van BTW direct bij invoer —, maar ook in vergelijking met de regels van artikel 10, lid 3, tweede en derde alinea, aangezien de krediettermijn voor de BTW bij invoer een halve maand langer is dan die voor douanerechten en andere heffingen bij invoer. Men kan de richtlijn dan ook onmogelijk een verbod van een dergelijke nationale regeling lezen, tenzij men de inning op het moment van grensoverschrijding en de inning volgens de douanerechtelijke bepalingen verboden zou achten.

Bovendien is de Lid-Staten in artikel 23 duidelijk de bevoegdheid gegeven om voor de betaling van de belasting een later tijdstip vast te stellen dan het moment van invoer.

In dit verband wijst de Deense regering er nogmaals op, dat de Lid-Staten dergelijke maatregelen kunnen nemen, mits de BTW bij invoer wordt vermeld in een overeenkomstig artikel 22, lid 4, ingediende aangifte, en dat de Deense bepalingen betalingstermijnen inhouden die binnen de grenzen liggen die de richtlijn aanvaardbaar acht.

De tekst van de Zesde richtlijn is dus volstrekt ondubbelzinnig en laat geen

ruimte voor een uitlegging als door Dansk Denkavit voorgestaan.

De bepalingen van de richtlijn in hun onderlinge samenhang beschouwd, weerspiegelen de volstrekt verschillende situatie die zich bij de BTW bij invoer en bij de netto-belastingschuld voordoet. De meeste bepalingen van de richtlijn gaan juist uit van een algemeen onderscheid tussen de BTW bij invoer en de netto-belastingschuld. Wanneer artikel 95 zo zou moeten worden uitgelegd, dat de belastingtijdvakken en betalingstermijnen gelijk moeten zijn, dan zou die uitlegging noodzakelijkerwijs ook moeten gelden voor alle andere bepalingen, betreffende bijvoorbeeld het belastbare feit, de berekening van de belasting of de belasting-schuld.

Voor haar stelling dat er een principieel onderscheid bestaat tussen de binnenlandse BTW en de BTW bij invoer, beroept de Deense regering zich op het arrest-Schul, waarin het Hof overwoog, dat het geoorloofd is om aan particulieren BTW bij invoer op te leggen, ook al zijn particulieren niet belastingplichtig voor de BTW wanneer zij aan binnenlandse kopers verkopen.

Ook uit het systeem van de richtlijn blijkt dus duidelijk, dat de stelling, dat de bepalingen inzake de netto-belastingschuld en de BTW bij invoer gelijk moeten zijn, onhoudbaar is. Een dergelijke uniformiteit kan slechts worden bereikt door middel van harmonisatie van de nationale BTW-bepalingen, want anders zou zij, gelet op de thans bestaande verschillen tussen de regelingen in de verschillende Lid-Statens, leiden tot een ernstige vervalsing van de mededinging ten nadele van in het binnenlands verkeer verrichte transacties.

De Deense regering besluit met de opmerking, dat het nationale stelsel, dat zo neutraal mogelijk is ten aanzien van de

mededingingsverhoudingen, geheel in overeenstemming is met het doel van de Zesde richtlijn, en dat uit het bestaan van het door de Commissie ingediende voorstel voor een Veertiende richtlijn blijkt, dat de opvatting van Dansk Denkavit niet in overeenstemming is met het geldende recht.

De Deense regering geeft derhalve in overweging, de eerste vraag ontkennend te beantwoorden, en wel aldus:

„De Zesde richtlijn is, zowel gelet op haar tekst als op haar structuur en doelstelling, volstrekt ondubbelzinnig. Eventuele veranderingen in de richtlijn moeten aan de gemeenschapswetgever worden overgelaten.”

2.3. Met betrekking tot de *tweede vraag* merkt de Deense regering op, dat deze de wezenlijke werking van de Deense regeling betreft, die in feite de grootste mededingingsneutraliteit verzekert die bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht mogelijk is.

Het zou volgens de Deense regering trouwens het beste zijn om de vragen 1 en 3 ontkennend te beantwoorden zonder daaraan de voorwaarde te verbinden, dat de wetgeving van een Lid-Staat eruit moet zien als in de tweede vraag omschreven.

Voor de beslissing in het hoofdgeding is het overigens niet van belang, of het ontkennende antwoord op de eerste en de derde vraag berust op overwegingen ontleend aan de in de tweede vraag omschreven kenmerken van het belastingstelsel.

2.4. Met betrekking tot de *derde vraag* merkt de Deense regering op, dat het nationale stelsel, gelet op de bewoordingen van artikel 95 EEG-Verdrag en op het feit dat voor de BTW bij invoer en voor de binnenlandse BTW hetzelfde tarief

geldt (22 %), onmogelijk in strijd kan worden geacht met artikel 95.

Het Deense nationale stelsel is ontegenzeggelijk verenigbaar met artikel 95 EEG-Verdrag. Bij de toepassing van het in dat artikel opgenomen discriminatieverbod moet namelijk volgens de rechtspraak van het Hof niet alleen op de belastingtarieven worden gelet, doch ook op de bepalingen betreffende de grondslag en de heffingsmodaliteiten van de verschillende belastingen, aangezien de doorslaggevende vergelijkingsmaatstaf de daadwerkelijke invloed is van elke belasting op de nationale produktie enerzijds en op de ingevoerde produkten anderzijds (arrest van 27. 2. 1980, zaak 55/79, Commissie t. Ierland, Jurispr. 1980, blz. 480).

Uit deze rechtspraak komt duidelijk naar voren, dat artikel 95 geenszins impliceert, dat men steeds het bestaan moet kunnen aantonen van identieke regelingen voor ingevoerde en voor binnenlandse produkten. Om de bepalingen inzake de inning van een binnenlandse belasting in strijd met artikel 95 te kunnen beschouwen, moet er sprake zijn van een feitelijke discriminatie van de geïmporteerde goederen ten opzichte van binnenlandse goederen die zich in een vergelijkbare situatie bevinden.

Blijkens de principiële overwegingen die het Hof aan dit onderwerp heeft gewijd, moet worden gezien naar de objectieve verschillen die voortvloeien uit de eigen kenmerken van elk van de betrokken belastbare handelingen, en moet eveneens rekening worden gehouden met andere verschillen in de situaties, die elke Lid-Staat afzonderlijk niet kan opheffen.

Voor de onderhavige zaak is van groot belang, dat het Hof duidelijk heeft gezegd, dat artikel 95 geen verplichting inhoudt om onvergelijkbare grootheden

met elkaar te vergelijken, maar enkel om rekening te houden met de verschillen die nu eenmaal kunnen ontstaan wanneer een produkt door het passeren van de grens, in het toepassingsgebied van het belastingstelsel van het importerende land komt.

In dit verband verwijst de Deense regering in het bijzonder naar 's Hof's arrest in zaak 55/79 (Commissie t. Ierland), waarin het Hof geen discriminatie heeft willen zien in de omstandigheid dat Ierland zijn binnenlandse bierbrouwers, anders dan de importeurs, een betalings-termijn toestond voor de afdracht van accijnzen, omdat wegens het verschil in rijpingstoestand van ingevoerd en binnenlands geproduceerd bier niet van vergelijkbare handelsfasen kon worden gesproken.

Bij de BTW heeft men te doen met een veel gecompliceerder systeem van belastingbetaling. Het is daarom belangrijk, dat het Hof in de zaak-Schul een aantal belangrijke beginselen heeft vastgelegd voor de uitlegging van artikel 95 in verband met het BTW-stelsel in het algemeen en de BTW bij invoer in het bijzonder, door aan te geven hoe het als BTW bij invoer te innen bedrag moet worden berekend. Zou artikel 95 moeten worden uitgelegd in de zin die Dansk Denkavit voorstaat, dan zou men niet enkel rekening moeten houden met de restantbelasting in het land van uitvoer, maar ook met de krediettermijn voor die restantbelasting, vergeleken met de krediettermijn voor de restantbelasting op overeenkomstige binnenlandse goederen. Maar dit element heeft het Hof niet genoemd bij de criteria waaraan de regeling moet voldoen om met artikel 95 in overeenstemming te zijn.

Hieruit volgt, dat geen — onmogelijke — vergelijkingen moeten worden gemaakt tussen enerzijds de effecten van



het afrekeningsstelsel dat de staat van uitvoer voor de netto-belastingschuld hanteert, en anderzijds de inning van de BTW bij invoer door de Lid-Staat van invoer op het moment van invoer. De hoofdregel van de Zesde richtlijn — inning van de BTW op het moment van grensoverschrijding — is in dit arrest dan ook uitdrukkelijk bekrachtigd.

De stelling dat de betaling van de BTW bij invoer door de importeur op één lijn moet worden gesteld met de betaling van de netto-belastingschuld aan de staat door de importeur of een binnenlandse leverancier, is dan ook onaanvaardbaar.

Bij de huidige ontwikkeling van het gemeenschapsrecht is de BTW bij invoer een noodzakelijke compensatiemaatregel, maar de betaling zelf en de regels hieromtrent hebben geen parallel in het binnenlands verkeer. Wegens de eigenaardigheden van het BTW-stelsel is er, anders dan bij de accijnzen, geen bepaalde belastingbetaling over de omzet van binnenlandse produkten aan te wijzen die vergelijkbaar is met de betaling van de BTW bij invoer.

In het binnenlands verkeer behoeft een koper nooit BTW aan de fiscus te betalen en doen zich ook geen gevallen voor waarin een verkoper de belastingschuld moet betalen die als „uitgaande belasting” over de volle verkoopwaarde van de goederen is berekend, omdat het grondbeginsel in het BTW-stelsel is, dat er een algemeen recht op aftrek bestaat.

Bij de BTW bij invoer doet zich dus de merkwaardige situatie voor, dat de belasting zelf deel uitmaakt van het binnenlands belastingstelsel, maar dat er in het binnenlands verkeer geen parallel is te

vinden voor de betaling aan de staat. Daar de verplichting tot betaling van de BTW bij invoer gekoppeld is aan de grensoverschrijding door het produkt, gaat de Zesde richtlijn terecht uit van de hoofdregel, dat de BTW bij invoer op dat moment wordt geïnd.

Door de fundamenteel verschillende situatie bij de betaling van de netto-belastingschuld en van de BTW bij invoer, heeft het voor de beantwoording van de vraag van het Østre Landsret geen zin om te proberen een vergelijking te maken tussen de situatie bij invoer en de situatie bij binnenlandse omzet.

Mocht het Hof een dergelijke vergelijking wel willen maken, dan dient de derde vraag niettemin ontkennend te worden beantwoord, met name gelet op de in vraag 2 beschreven kenmerken van de regeling; redelijke vergelijkingstermen zijn alleen de betaling door de importeur van de BTW bij invoer aan de fiscus en zijn betaling van de binnenlandse BTW aan een binnenlandse leverancier, en daarbij kan men alleen maar uitgaan van gemiddelden.

De Deense regering geeft mitsdien in overweging, de derde vraag ontkennend te beantwoorden, zulks op grond dat de BTW bij invoer reeds op het moment van grensoverschrijding mag worden geheven.

Zo het Hof mocht menen dat de Lid-Staten ingevolge artikel 95 verplicht zijn om de importeurs een zeker krediet toe te staan, dan moet de vast te stellen krediettermijn noodzakelijkerwijs worden gebaseerd op gemiddelde waarden die gerelateerd zijn aan de situatie van de ondernemingen; het juiste criterium zal daarbij zijn, of de regels zo zijn inge-

richt, dat er voor importeurs geen enkele reden is om goederen eerder in eigen land dan in het buitenland te kopen. Een systeem dat, zoals het Deense, door middel van bepalingen als beschreven in vraag 2, hiermee rekening houdt, is dan ook in elk geval in overeenstemming met artikel 95 EEG-Verdrag.

De nog bestaande verschillen tussen de BTW-stelsels van de Lid-Statens kunnen niet werkelijk worden genivelleerd door middel van nieuwe bepalingen inzake afrekeningstijdvakken en betalingstermijnen voor de BTW bij invoer; het is immers onmogelijk om binnen het BTW-stelsel de momenten aan te wijzen waarop de belasting voor een concreet produkt aan de fiscus wordt betaald. De vaststelling van individuele afrekeningsstermijnen voor de over een bepaald produkt geheven BTW bij invoer, waarbij rekening wordt gehouden met de verhouding tussen de krediettermijnen in de Lid-Staat van uitvoer en de regels in de Lid-Staat van invoer, levert dus niet enkel maar praktische moeilijkheden op, maar is eenvoudig onmogelijk.

Bij de huidige ontwikkeling van het gemeenschapsrecht kunnen geen relevante vergelijkingen worden gemaakt tussen de algemene liquiditeitspositie — voor zover verband houdend met de BTW-stelsels — van exporteurs in de ene Lid-Staat en ondernemingen in dezelfde schakel van de handelsketen in een andere Lid-Staat. Uit de analyses die men wel kan maken, blijkt overigens dat afwijzing van een regeling met de in vraag 2 omschreven werking geen grotere gelijkheid in de mededinging zou bevorderen, maar zou leiden tot concurrentievervalsing.

2.5. De Deense regering meent dat, getuigd op het door haar voorgestelde ontkenkende antwoord op de derde vraag, de vierde vraag niet meer aan de orde komt.

Mocht het Hof echter menen dat de derde vraag bevestigend moet worden

beantwoord, dan houdt dat noodzakelijkerwijs in, dat een aantal bepalingen van de Zesde richtlijn in strijd met het Verdrag moet worden geacht.

Een bevestigend antwoord op vraag 3 gaat noodzakelijkerwijs uit van de premisse, dat de bepalingen inzake de BTW bij invoer en inzake de netto-belastingsschuld van ondernemingen in hun totaliteit gelijk zijn. Dit kan echter niet uitsluitend door de werking van de bepalingen inzake afrekeningstijdvakken en betalingstermijnen worden bereikt. Op zijn minst moeten in dat geval ook de bepalingen die invloed hebben op de omvang van de belasting waarvoor krediet kan worden verkregen, gelijk zijn voor de BTW bij invoer en voor de netto-belastingsschuld.

De Deense regering wijst in dit verband op de belangrijkste verschillen tussen de bepalingen van de Zesde richtlijn betreffende de netto-belastingsschuld en die betreffende de BTW bij invoer; zij noemt hier de artikelen 2, 5 en 6 juncto artikel 7 inzake belastbare handelingen; artikel 10 inzake het belastbare feit en de verschuldigdheid van de belasting; artikel 11 A juncto artikel 11 B inzake de maatstaf van heffing; artikel 13 juncto artikel 14 inzake vrijstellingen; artikel 16, lid 2, inzake vrijstelling van de BTW voor binnenlandse omzet van goederen bestemd voor, of binnenlandse dienstverrichtingen verband houdend met uitvoer; de bepalingen van hoofdstuk XI inzake aftrek; artikel 21 betreffende de tot voldoening van de belasting gehouden personen; en artikel 22 juncto artikel 23 inzake belastingstijdvakken en betalingstermijnen.

Het zal in dat geval ook moeilijk zijn om het verschil wat de belastingplichtige persoon betreft, te handhaven, welk verschil het Hof in het arrest-Schul uitdrukkelijk heeft aanvaard. Aangezien de meeste bepalingen van de Zesde richtlijn uitgaan van een fundamenteel onderscheid tussen

de belasting over de binnenlandse omzet en de belasting bij invoer, zal het aan de gemeenschapswetgever moeten worden overgelaten om te bepalen hoe een zo omvangrijk conflict met het Verdrag kan worden opgeheven.

Een arrest waarin het Hof zou verklaren dat elk verschil tussen de regels voor de belasting over de binnenlandse omzet en die voor de belasting bij invoer in strijd is met artikel 95, zou dus een grote rechtsonzekerheid teweegbrengen in de Lid-Staten indien het door de nationale rechterlijke en administratieve instanties moet worden uitgevoerd, omdat er vele manieren zijn om deze verschillen op te heffen. Daardoor zou de gemeenschappelijke heffingsgrondslag voor de BTW in gevaar kunnen komen en het zou wellicht ook gevolgen kunnen hebben voor de vaststelling van de eigen middelen van de Gemeenschap.

Het Hof heeft herhaaldelijk beslist, dat artikel 95 EEG-Verdrag rechtstreeks toepasselijk is. De rechtspraak van het Hof tot nu toe moet aldus worden begrepen, dat richtlijnen van de Raad onder omstandigheden ongeldig kunnen worden geacht, wanneer zij in strijd zijn met artikel 95. Wanneer er geen bepaald onderdeel van een bepaling kan worden aangewezen, dat in strijd is met het recht, dienen de bevoegde instellingen van de Gemeenschap, aldus de vaste rechtspraak van het Hof, de nodige maatregelen te nemen om de onverenigbaarheid met het Verdrag op te heffen (arresten van 19. 10. 1977, gevoegde zaken 117/76 en 16/77, Jurispr. 1977, blz. 1753, „Quellmehl”, en gevoegde zaken 124/76 en 20/77, Jurispr. 1977, blz. 1795, „Gries en griesmeel van mais”).

Zou het om een verordening gaan, dan had het verder voor de hand gelegen dat het Hof met overeenkomstige toepassing van artikel 174, tweede alinea, EEG-Verdrag aangaf welke gevolgen van de vernietigde verordening als gehandhaafd waren te beschouwen (arrest van 15. 10. 1980, zaak 4/79, Providence agricole de la Champagne, Jurispr. 1980, blz. 2823). Nu het Hof in het arrest van 19 januari 1982 (zaak 8/81, Becker, Jurispr. 1982, blz. 53) heeft beslist dat althans sommige bepalingen van richtlijn nr. 77/388 rechtstreeks toepasselijk zijn, acht de Deense regering het noodzakelijk, dat het Hof ook in deze zaak overeenkomstige toepassing van artikel 174, tweede alinea, overweegt, ook al gaat het hier om een richtlijn. In dat geval zou het Hof kunnen beslissen, dat de nationale wettelijke bepalingen die ter uitvoering van de richtlijn zijn vastgesteld, van toepassing blijven totdat de Raad de richtlijn heeft gewijzigd.

Concluderend stelt de Deense regering dat het Hof, indien het, anders dan zij verwacht, de derde vraag bevestigend beantwoordt, de vierde vraag niettemin ontkennend moet beantwoorden, omdat het dan zou gaan om zo ingrijpende wijzigingen van de tot nu toe verwezenlijkte harmonisatie van het BTW-stelsel, dat die alleen door de gemeenschapswetgever kunnen worden aangebracht.

3.1. Bij wijze van inleiding wijst de *Commissie van de Europese Gemeenschappen* erop, dat de belastingtechniek en het expliciete doel van de BTW — de verzekering van fiscale neutraliteit ten opzichte van alle belastingplichtigen op de binnenlandse markt en de gelijkstelling voor de belasting van de binnenlandse markt en de importmarkt — ertoe hebben geleid dat in het BTW-stelsel twee belastbare feiten voorkomen, namelijk:

- levering van goederen op de binnenlandse markt, en
- invoer van goederen uit een ander land.

Onder het BTW-stelsel en de ingevolge de Zesde richtlijn tot stand gekomen gedeeltelijke harmonisatie zijn de verplichtingen van de belastingplichtigen jegens de staat op grond van deze twee belastbare feiten verschillend van aard. Grondslag voor de binnenlandse BTW zijn de transacties van de verkoper, dat wil zeggen dat hij en niet de koper jegens de staat aansprakelijk is voor de afdracht van de belasting. Daarentegen vormt niet de verkoop, maar de koop de grondslag voor de BTW bij invoer.

In de „filosofie” waarop het BTW-stelsel berust, is de importeur een koper die uitzonderingsgewijs jegens de staat aansprakelijk is voor de afdracht van de BTW; deze uitzondering is het directe gevolg van het voortbestaan van grenzen.

Het voortbestaan van fiscale grenzen en de noodzaak om op ingevoerde goederen BTW te heffen, hebben tot gevolg dat voormelde twee belastbare feiten nooit in dezelfde handelsfase plaatsvinden.

Aan deze omstandigheid komt beslissende betekenis toe in elke zaak waarin vragen rijzen over de verenigbaarheid van de bepalingen van het BTW-stelsel met artikel 95 EEG-Verdrag; het Hof heeft immers verklaard, dat bij de toepassing van artikel 95 de belastingdruk op binnenlandse en ingevoerde goederen in dezelfde handelsfase met elkaar moet worden vergeleken.

Wegens de ingewikkeldheid van het BTW-stelsel, zowel in het binnenlands verkeer als bij invoer, moest men de Lid-Staten een zekere mate van vrijheid laten bij de toepassing ervan, hetgeen met name naar voren komt in de Zesde BTW-richtlijn, die op bepaalde punten enkel het kader aangeeft waarbinnen de Lid-Staten het BTW-stelsel moeten uitvoeren. Bij de beoordeling van de vraag of Lid-Staten bij de uitoefening van de hun door de Zesde BTW-richtlijn gelaten discretionaire bevoegdheid bepalingen vaststellen die de nationale produktie bevoordelen, moet rekening worden gehouden met deze kenmerken van het BTW-stelsel.

3.2. In verband met de *eerste vraag* bespreekt de Commissie allereerst de artikelen 10, lid 1, a en b, en lid 3; 22, leden 4 en 5, en 23 van de Zesde richtlijn en stelt vervolgens vast dat hieruit, voor zover voor de vraag van belang, blijkt dat:

- de belasting verschuldigd wordt op het moment waarop, vereenvoudigd gezegd, een goed wordt geleverd of geïmporteerd;
- de Lid-Staat echter naar eigen keuze het moment van betaling van de belasting kan uitstellen;
- de Zesde BTW-richtlijn noch met betrekking tot het binnenlands verkeer noch met betrekking tot de invoer preciseerd, hoelang de belastingbetaling kan worden uitgesteld.

De Zesde BTW-richtlijn bevat weliswaar bepalingen over de duur van het belastingtijdvak, maar de duur van het be-

lastingtijdvak is slechts één element van de vergelijking in de eerste vraag, en het staat de Lid-Staat in elk geval vrij om op hun grondgebied voor verschillende transacties verschillende belastingtijdvakken vast te stellen.

Op de eerste vraag is volgens de Commissie dan ook maar één antwoord mogelijk, namelijk dat de Zesde BTW-richtlijn niet in de weg staat aan de vaststelling van belastingtijdvakken en betalingstermijnen die verschillend zijn voor ingevoerde goederen en voor goederen in het binnenlands verkeer.

3.3. De Commissie meent dat het antwoord op de *tweede vraag* moet luiden, dat het voor de in de eerste vraag gevraagde uitleg van de Zesde BTW-richtlijn irrelevant is, of er een dergelijk verband bestaat tussen de afrekening en betaling van de BTW bij invoer en de gemiddelde krediettermijn die binnenlandse verkopers aan hun kopers toestaan. Daar de Zesde BTW-richtlijn de Lid-Staten volledige vrijheid laat bij de bepaling van de termijn waarbinnen betaling moet plaatsvinden, zijn de motieven waarom een Lid-Staat voor een bepaalde periode kiest en niet voor een andere, volstrekt irrelevant voor de uitlegging van de Zesde richtlijn in het kader van de eerste vraag.

3.4. Met betrekking tot de *derde vraag* — volgens haar de meest essentiële van de verwijzingsbeschikking — merkt de Commissie op, dat de problematiek inzake de toepassing van het BTW-stelsel bij de grensoverschrijding van goederen en de verschillen in behandeling waartoe dit leidt, zich niet enkel voordoet in de bijzondere omstandigheden die de verwijzende rechter noemt, doch van algemeen belang is.

Zij verwijst in dit verband naar haar voorstel voor een Veertiende richtlijn van de Raad betreffende harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Verlegging van de betaling van de door belastingplichtigen bij invoer verschuldigde belasting (PB C 201 van 1982, blz. 5). Uit de toelichting bij dit voorstel blijkt, dat het de Commissie bekend is, dat het BTW-stelsel de neiging heeft ten nadele van ingevoerde goederen te werken, hetgeen tot uiting komt in de liquiditeitspositie. Omdat zij zich bewust was van deze verschillen, die echter moeilijk nauwkeurig te kwantificeren zijn, heeft zij een wettelijke regeling voorgesteld waarbij de betaling van de BTW bij invoer zou worden geïntegreerd in het normale binnenlandse betalings- en aftrekmechanisme, zoals in de Benelux-landen en in het Verenigd Koninkrijk het geval is. Het liquiditeitsnadeel dat bij de invoer van goederen dreigt te ontstaan, kan echter niet als een inbreuk op artikel 95 worden beschouwd.

Zo de Commissie op dit punt de geringste twijfel had gekoesterd, zou zij, gelet op de rechtspraak van het Hof over de verhouding tussen de artikelen 95 en 99 EEG-Verdrag, de nodige maatregelen hebben genomen om een dergelijke discriminatie op te heffen, en het Hof om advies hebben gevraagd over de juiste uitlegging van artikel 95 in dit verband.

Bij de beoordeling van deze vraag kan men van drie verschillende standpunten uitgaan: een formeel standpunt, dat zich beperkt tot de werking en de fiscale techniek van het BTW-stelsel, en twee economische standpunten, elk met zijn eigen premissen.

3.4.1. Bij het formele standpunt dient men voor de vraag of artikel 95 eraan in de weg staat, dat de Lid-Staten voor invoer en voor binnenlandse transacties verschillende belastingtijdvakken en betalingstermijnen vaststellen, uit te gaan van de rechtspraak van het Hof, volgens welke vergelijkingen op fiscaal terrein betrekking moeten hebben op dezelfde handelsfase.

Het bestaan van fiscale grenzen brengt mee, dat de betrokken belastingtijdvakken en betalingstermijnen technisch niet kunnen worden beschouwd als betrekking te hebben op dezelfde handelsfase. De verplichting die de Zesde BTW-richtlijn — en dus de Lid-Staten — aan de belastingplichtigen oplegt bij transacties in het binnenlands verkeer, bestaat in het aangeven en betalen van een belasting over hun verkoop; bij invoer evenwel wordt een belasting aangegeven en betaald die betrekking heeft op inkoop. Er is dus geen sprake van een zelfde handelsfase en de vergelijking voldoet niet aan de strenge voorwaarden voor toepassing van artikel 95.

Op de derde vraag moet dan ook worden geantwoord, dat artikel 95 zich niet verzet tegen belastingtijdvakken en betalingstermijnen voor de BTW bij invoer, die verschillen van die welke gelden voor transacties in het binnenlands verkeer.

3.4.2. Vanuit een economisch standpunt kan men in de eerste plaats stellen, dat uit de economische werkelijkheid niettemin blijkt dat artikel 95 EEG-Verdrag wordt geschonden. Volgens de Commissie dient men, voor de beoordeling van de belastingdruk die op goederen rust, te zien naar het moment waarop de koper de facto BTW over de transactie moet betalen, want pas op dat

moment kan het vraagstuk van de discriminatie aan de orde komen.

De termen van de vergelijking aan de hand waarvan men de verenigbaarheid met artikel 95 EEG-Verdrag moet beoordelen — de wettelijk vastgestelde belastingtijdvakken en betalingstermijnen enerzijds en de contractuele krediettermijnen in het handelsverkeer tussen particulieren anderzijds —, zijn niet bruikbaar omdat het onvergelijkbare grootheden zijn. Ook bij deze vergelijking is dus niet voldaan aan de voorwaarde voor de correcte toepassing van artikel 95. Verder is het duidelijk, dat men onmogelijk tot een bruikbare en betrouwbare schatting kan komen van de lengte van de krediettermijn, die in het algemeen zeer variabel is en afhangt van wat tussen de particulieren wordt overeengekomen. Vergelijking hiervan met een wettelijk vastgestelde termijn is dus uitgesloten.

Daarom acht de Commissie een beoordeling op grond van artikel 95 niet uitvoerbaar.

Het verst dat men kan gaan in de richting van een toepasselijkverklaring van artikel 95 op dergelijke situaties, is dat de Lid-Staten, gezien de neiging van het huidige BTW-stelsel om ingevoerde goederen te benadelen, bij de vaststelling van de verplichtingen van de importeurs in redelijke mate rekening dienen te houden met de in het binnenlandse handelsverkeer gebruikelijke kredietvoorwaarden. De Commissie verklaart echter niet te kunnen beoordelen of in de Deense wetgeving op redelijke wijze met die gebruiken rekening is gehouden.

3.4.3. Wat het tweede economische standpunt in verband met artikel 95 EEG-Verdrag betreft, zou men, aldus de

Commissie, kunnen aanvoeren, dat men de verplichtingen van de importeur moet vergelijken met die van de belastingplichtige voor transacties in het binnenlands verkeer, en dit ongeacht het feit dat zij zich volgens de terminologie van de Zesde BTW-richtlijn in verschillende handelsfasen bevinden. Men kan immers stellen dat vanuit die hoek gezien, de binnenlandse markt duidelijk wordt bevoordeeld en de invoer wordt gediscrimineerd, doordat een importeur hoogstens een krediettermijn van 59 dagen heeft, terwijl aan de belastingplichtige voor transacties in het binnenlands verkeer een maximale krediettermijn van vier maanden en 20 dagen wordt toegestaan.

Deze vergelijking berust echter op een onjuiste berekening. Die termijn van vier maanden en 20 dagen voor het binnenlands verkeer verkrijgt men immers door de betalingstermijn van één maand en 20 dagen bij het belastingtijdvak van drie maanden te tellen.

Algemeen wordt erkend, dat door het belastingtijdvak van drie maanden in grote lijnen een neutraliteit wordt bereikt tussen de belastingplichtigen die onder de regeling van het binnenlands verkeer vallen, nu deze tegelijk als koper en als verkoper optreden.

De Commissie meent dan ook, dat de juiste vergelijking die is tussen de binnenlandse betalingstermijn van één maand en 20 dagen en de totale krediettermijn bij invoer; beziet men namelijk de economische realiteit, dan lijkt het juist om het belastingtijdvak bij invoer met een krediettermijn gelijk te stellen, omdat er sprake is van een tijdvak waarvan de importeur rechtstreeks profijt trekt zonder dat dit op dezelfde wijze als bij het belastingtijdvak voor het binnenlands verkeer wordt geneutraliseerd.

Subsidiair merkt de Commissie op, dat de beoordeling van de lengte van de kre-

diettermijnen waarover belastingplichtigen op de binnenlandse markt en importeurs beschikken, wordt vervalst, om niet te zeggen onmogelijk gemaakt, door de omstandigheid dat een importeur de BTW bij invoer kan aftrekken voordat hij ze werkelijk betaalt (aangenomen natuurlijk dat er geen sprake is van een transactie met een eindverbruiker). Zodra immers de invoer heeft plaatsgevonden, wordt de desbetreffende BTW als voorbelasting beschouwd, die dan kan worden afgetrokken zonder dat de eerstvolgende belastingaangifte en betaling behoeft te worden afgewacht. Het is in bepaalde omstandigheden dus mogelijk, dat een invoer die op een bepaalde dag plaatsvindt, wordt opgevoerd op een belastingaangifte voor het binnenlands verkeer over een tijdvak dat de volgende dag afloopt, terwijl de belasting pas 57 dagen later behoeft te worden betaald.

De Commissie stelt dan ook, dat men op grond van dergelijke onzekere gegevens niet tot discriminatie kan concluderen.

3.5. Gezien het voorgestelde antwoord op de derde vraag, meent de Commissie dat de *vierde vraag* niet behoeft te worden beantwoord.

3.6. De Commissie geeft het Hof in overweging, de vragen van de verwijzende rechter te beantwoorden als volgt:

„*Vraag 1*: De bepalingen van de Zesde BTW-richtlijn staan niet in de weg aan de vaststelling van verschillende belastingtijdvakken en betalingstermijnen voor ingevoerde goederen en voor goederen in het binnenlands verkeer.

*Vraag 2*: Aangezien de bepalingen van de zesde BTW-richtlijn de Lid-Staten de mogelijkheid laten verschillende belastingtijdvakken en betalingstermijnen vast te stellen voor ingevoerde goederen en voor goederen die onder de regeling

van het binnenlands verkeer vallen, zijn de redenen die tot dergelijke verschillen leiden, irrelevant voor de uitlegging van de richtlijn.

*Vraag 3:* Artikel 95 EEG-Verdrag staat er niet aan in de weg, dat de Lid-Staten met betrekking tot de inning van de BTW regelingen vaststellen met verschillende belastingtijdvakken en betalingstermijnen voor ingevoerde goederen en voor goederen die onder de regeling van het binnenlands verkeer vallen.”

### III — Antwoord op de vraag van het Hof

Het Hof heeft de Commissie verzocht, vóór 15 december 1983 schriftelijk mee te delen, of in de wetgeving van de andere Lid-Staten verschillende afrekeningstijdvakken en betalingstermijnen zijn vastgesteld voor de betaling van het

netto-BTW-bedrag over transacties in het binnenlands verkeer en voor de BTW bij invoer.

Deze vraag is binnen de gestelde termijn beantwoord.

### IV — Mondelinge behandeling

Ter terechtzitting van 25 januari 1984 zijn mondelinge opmerkingen gemaakt en vragen van het Hof beantwoord door verzoekster in het hoofdgeding, vertegenwoordigd door K. Dyekjær-Hansen; verweerder in het hoofdgeding en de Deense regering, vertegenwoordigd door M. Gregers Larsen; en de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door F. Dahl.

De advocaat-generaal heeft ter terechtzitting van 28 februari 1984 conclusie genomen.

## In rechte

- 1 Bij beschikking van 2 maart 1983, ingekomen ten Hove op 17 maart daaraanvolgend, heeft het Østre Landsret krachtens artikel 177 EEG-Verdrag enkele prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 95 EEG-Verdrag en van de Zesde richtlijn (nr. 77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (PB L 145 van 1977, blz. 1; hierna: de Zesde richtlijn), teneinde te kunnen beoordelen of de Deense wettelijke regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde daarmee verenigbaar is.
- 2 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen het Deense ministerie van Belastingen en Dansk Denkavit ApS. Deze vennootschap, die als importeur geregistreerd staat, betaalt uit dien hoofde de BTW bij invoer overeenkomstig de nationale bepalingen welke voor bedrijfsmatige importeurs gelden.



- 3 Blijkens de verwijzingsbeschikking wordt volgens § 29 van de Deense wet op de BTW (geconsolideerde tekst, bekendgemaakt op 1 juli 1982 onder nr. 369) de BTW bij invoer geheven op het moment waarop de goederen worden ingevoerd, en wordt zij berekend overeenkomstig de regels van hoofdstuk 8 van de Deense Douanewet (§§ 69-95). Volgens § 85 van deze Douanewet (geconsolideerde tekst, bekendgemaakt op 15 december 1982 onder nr. 659) bedraagt het afrekeningstijdvak één maand voor verbruiksbelastingen op goederen die met commercieel oogmerk worden ingevoerd door overeenkomstig § 82 van de wet geregistreerde ontvangers. De verbruiksbelastingen op goederen die in de loop van het afrekeningstijdvak zijn ingeklaard, moeten aan de douane worden afgedragen vóór het eind van de maand volgend op het afrekeningstijdvak.
- 4 Wat de regeling van het binnenlandse verkeer betreft, moeten de tot voldoening van de BTW gehouden ondernemingen ingevolge § 20, lid 1, van de desbetreffende wet bij de belastingdienst aangifte doen van het bedrag van de voorbelasting en van de belasting over de eigen omzet gedurende elk belastingstijdvak; dit tijdvak bedraagt volgens § 20, lid 2, in het algemeen drie maanden. § 22 van de wet bepaalt, dat de netto-belastingsschuld — dat wil zeggen het verschil tussen de voorbelasting en de belasting over de eigen omzet gedurende het belastingstijdvak — verschuldigd wordt één maand na afloop van het belastingstijdvak en uiterlijk 20 dagen daarna moet worden afgedragen.
- 5 Uit deze bepalingen, aldus de verwijzingsbeschikking, volgt dat de ondernemingen met betrekking tot de binnenlandse BTW beschikken over een gemiddelde krediettermijn van tweeëneenhalve maand plus 20 dagen, gerekend vanaf de levering of de facturering van een in het binnenland verkocht goed, terwijl in het geval van de BTW bij invoer de gemiddelde krediettermijn anderhalve maand bedraagt, gerekend vanaf de inklaring van het geïmporteerde goed.
- 6 Opmerkelijk geworden op dit verschil, verzocht de vennootschap Dansk Denkavit het ministerie van Belastingen (verweerder in het hoofdgeding) om toestemming om de BTW bij invoer af te dragen op basis van hetzelfde afrekeningstijdvak en dezelfde krediettermijn als waarover de belastingplichtigen voor de binnenlandse BTW beschikken. Dit verzoek werd bij beschikking van 27 juli 1981 afgewezen op grond dat de Deense wettelijke regeling aan inwilliging ervan in de weg stond, waarop Dansk Denkavit zich tot de Deense rechter wendde.

- 7 In het hoofdgeding heeft Dansk Denkvit de verenigbaarheid van de Deense wettelijke regeling met het gemeenschapsrecht betwist. Zij stelde dat de vaststelling van verschillende afrekeningstijdvakken en betalingstermijnen voor de binnenlandse BTW en voor de BTW bij invoer in strijd is met de Zesde richtlijn, omdat de bepalingen hiervan niet aldus kunnen worden uitgelegd, dat zij tot een differentiële termijnregeling dwingen dan wel deze toelaten.
- 8 Verder betoogde Dansk Denkvit dat, zo de bepalingen van de richtlijn een dergelijke differentiatie toelieten, zij geacht moesten worden ongeldig te zijn wegens strijd met artikel 95 EEG-Verdrag, aangezien het verschil in de betrokken termijnen leidt tot een verschil in de reële last welke die belastingen op de betrokken goederen leggen, zulks wegens hun economisch effect in termen van rente.
- 9 Het Deense ministerie stelde voor de nationale rechter, dat de nationale wettelijke regeling verenigbaar is met de richtlijn en met artikel 95 van het Verdrag: de richtlijn voert belastingen in die naar hun aard en naar de handelsfase waarin de belaste goederen zich bevinden, verschillend zijn, en laat op die grond verschillende termijnregelingen toe voor de binnenlandse BTW en de BTW bij invoer.
- 10 Om het conflict tussen deze uiteenlopende interpretaties van de betrokken bepalingen van gemeenschapsrecht te kunnen oplossen, heeft het Østre Landsret het Hof de navolgende vragen gesteld:
  - „1. Moet de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (nr. 77/388/EEG), in het bijzonder de artikelen 10, 22 en 23, aldus worden uitgelegd, dat de richtlijn eraan in de weg staat, dat een Lid-Staat voor de belasting over de toegevoegde waarde bij invoer van goederen uit een andere Lid-Staat (BTW bij invoer) afrekeningstijdvakken en betalingstermijnen vaststelt, die binnen de in artikel 22, lid 4, van de richtlijn genoemde tijdslimiet liggen, maar die meebrengen, dat geregistreerde importondernemingen voor de afdracht van die belasting aan de fiscus gemiddeld over een kortere krediettermijn beschikken dan die welke dezelfde Lid-Staat in het algemeen gemiddeld toestaat aan geregistreerde (import-)ondernemingen voor de afdracht van het nettobedrag van de belasting over de toegevoegde waarde met betrekking tot de totale omzet (netto-belastingschuld)?

2. Welke betekenis komt voor het antwoord op vraag 1 toe aan de omstandigheid, dat de bepalingen van de betrokken Lid-Staat inzake de afrekening en betaling van BTW bij invoer, kunnen worden geacht voor de importeurs een gemiddelde krediettermijn mee te brengen die redelijkerwijs overeenstemt met het betalingskrediet voor de koopsom inclusief BTW, dat kopers in dezelfde schakel van de handelsketen gemiddeld van hun leveranciers kunnen verkrijgen bij de aankoop van in die Lid-Staat geproduceerde goederen?
3. Moet artikel 95 EEG-Verdrag aldus worden uitgelegd, dat het eraan in de weg staat, dat een Lid-Staat voor BTW bij invoer afrekeningstijdvakken en betalingstermijnen vaststelt als omschreven in de eerste twee vragen?
4. Brengt een bevestigend antwoord op vraag 3 mee, en zo ja in hoeverre, dat de Deense rechter bij zijn beslissing in de onderhavige zaak de bepalingen van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 (nr. 77/388/EEG) als ongeldig moet aanmerken?"

#### Het gemeenschappelijk BTW-stelsel

- 11 Met het oog op de beantwoording van de gestelde vragen lijkt het gewenst een korte samenvatting te geven van de voor de onderhavige zaak relevante kenmerken van het stelsel van omzetbelasting in de vorm van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (BTW).
- 12 Dit stelsel is op grondslag van de artikelen 99 en 100 EEG-Verdrag ingevoerd bij de Eerste richtlijn (nr. 67/227) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (PB van 1967, blz. 1301). Het werd vervolledigd door de Tweede richtlijn (nr. 67/228) van de Raad van dezelfde datum, die later door de eerdergenoemde Zesde richtlijn is vervangen.
- 13 Volgens artikel 2 van de Eerste richtlijn berust het gemeenschappelijk stelsel op het beginsel, dat tot en met de kleinhandelsfase een algemene verbruiksbelasting over goederen en diensten wordt geheven, die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties die tijdens het produktie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvinden. Bij elke transactie is de BTW evenwel slechts verschuldigd on-

der aftrek van het bedrag van de belasting waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast. Het aftrekmechanisme is in artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn in dier voege geregeld, dat de belastingplichtigen van de door hen verschuldigde BTW mogen aftrekken het belastingbedrag dat reeds in eerdere handelsfasen is voldaan.

- 14 In dit algemene kader moet artikel 2 van de Zesde richtlijn worden geplaatst. Volgens dit artikel zijn aan de BTW onderworpen „de leveringen van goederen en de diensten welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht” (punt 1), en „de invoer van goederen” (punt 2). „Levering van een goed” wordt in artikel 5 omschreven als „de overdracht of de overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”, terwijl „invoer van een goed” in artikel 7 wordt omschreven als „het binnenkomen van dit goed in het binnenland”.
- 15 De derde richtlijn harmoniseert eveneens de begrippen „belastbaar feit” en „verschuldigd zijn” van de belasting. Voor de binnenlandse BTW zijn volgens artikel 10, lid 2, beide gesitueerd „op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht”, terwijl voor de BTW bij invoer volgens lid 3 van hetzelfde artikel beide gesitueerd zijn „op het tijdstip van het binnenkomen van het goed in het binnenland”.
- 16 Met betrekking tot de verplichtingen van degenen die tot voldoening van de belasting gehouden zijn — voor wat betreft de belastingtijdvakken en de afrekenings- en betalingstermijnen voor de binnenlandse BTW —, bepaalt artikel 22, leden 4 en 5, van de Zesde richtlijn:

„Iedere belastingplichtige moet binnen een door elke Lid-Staat te bepalen termijn een aangifte indienen. Deze termijn mag niet langer zijn dan twee maanden na het verstrijken van elk belastingtijdvak. Dit tijdvak kan door de Lid-Staten worden vastgesteld op één, twee of drie maanden. De Lid-Staten kunnen evenwel andere tijdvakken vaststellen, die echter niet langer dan een jaar mogen zijn”

...

en

„Iedere belastingplichtige moet het nettobedrag van de belasting over de toegevoegde waarde bij de indiening van de periodieke aangifte voldoen. De Lid-Staten kunnen echter een ander tijdvak voor de betaling van dit bedrag vaststellen of bepalen dat voorlopige vooruitbetalingen moeten worden gedaan.”

- 17 Voor de BTW bij invoer bepaalt artikel 23 van de Zesde richtlijn:

„De Lid-Staten stellen ter zake van de invoer van goederen de voorschriften vast voor de aangifte en voor de betaling welke daarop moet volgen.

De Lid-Staten kunnen in het bijzonder bepalen dat met betrekking tot de invoer van goederen die wordt verricht door belastingplichtigen of tot betaling van belasting gehouden personen, dan wel door bepaalde categorieën daarvan, de uit hoofde van de invoer verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde niet wordt betaald op het tijdstip van de invoer, mits deze belasting als zodanig wordt vermeld in een, overeenkomstig de bepalingen van artikel 22, lid 4, ingediende aangifte.”

### *De eerste vraag*

- 18 Met zijn eerste vraag wenst het Østre Landsret in wezen te vernemen, of de Zesde richtlijn toelaat dat de nationale wettelijke regeling, wat de afrekenings- en betalingstijdvakken voor de belastingschuld betreft, termijnen vaststelt die — binnen de door de bepalingen van de richtlijn getrokken grenzen — verschillend zijn voor de binnenlandse BTW en de BTW bij invoer.
- 19 Blijkens de vorenaangehaalde bepalingen van de artikelen 22, leden 4 en 5, en 23 van de richtlijn, zijn de grenzen waarbinnen de Lid-Staten regelend kunnen optreden ter vaststelling van de termijnen vanaf het moment waarop het belastbaar feit zich voordoet tot dat waarop de belasting moet worden betaald, bij de BTW bij invoer anders bepaald dan bij de binnenlandse BTW. Uit deze noch uit de andere bepalingen van de Zesde richtlijn kan derhalve worden afgeleid, dat deze de nationale wetgever zou voorschrijven, voor de twee gevallen eenvormige dan wel verschillende termijnen vast te stellen; zij laat de Lid-Staten integendeel de vrijheid om die termijnen binnen de door haar getrokken grenzen te regelen.

- 20 De bepalingen van de richtlijn staan dus niet eraan in de weg, dat een Lid-Staat voor de BTW bij invoer afrekeningstijdvakken en betalingstermijnen vaststelt die afwijken van de overeenkomstige termijnen voor de betaling van de netto-belastingschuld in het binnenlands verkeer.

*De tweede vraag*

- 21 Gezien het antwoord op de eerste vraag, behoeft de tweede vraag van het Østre Landsret niet te worden beantwoord.

*De derde vraag*

- 22 Met deze vraag wenst de nationale rechter te vernemen, of — wat er in de Zesde richtlijn ook mag zijn bepaald — de vaststelling van verschillende afrekeningstijdvakken en betalingstermijnen niet afstuit op artikel 95 EEG-Verdrag.
- 23 Verzoekster in het hoofdgeding meent, dat dat verschil in behandeling in strijd is met artikel 95 van het Verdrag, omdat het verschil tussen de betrokken termijnen zou leiden tot begunstiging van de inheemse produkten, vooral omdat de krediettermijnen voor binnenlandse verkopers langer zijn en dezen gedurende die termijnen kunnen blijven beschikken over de met het belastingbedrag overeenkomende liquide middelen; dit zou hun een rentevoordeel opleveren, waardoor zij de verkoopprijs van hun produkten kunnen verlagen.
- 24 Binnenlandse produkten zouden verder nog worden bevoordeeld, doordat zij volgens het beginsel van de BTW eerst daadwerkelijk worden belast op het moment van levering aan de verbruiker, aangezien tot dat moment de door elk der opeenvolgende verkopers aan de fiscus afgedragen BTW tegelijkertijd wordt gecompenseerd door de aftrek ervan bij de belastingplichtige koper; daarentegen moet de BTW bij invoer gemiddeld binnen 45 dagen worden betaald, terwijl de aftrek eerst plaatsvindt op het moment waarop de importeur zijn netto-belastingschuld voldoet, waarvoor hij gemiddeld over een termijn van 95 dagen beschikt. Het geïmporteerde produkt, aldus verzoekster in het hoofdgeding, wordt dus belast met gemiddeld 50 dagen rente over de BTW bij invoer, terwijl het binnenlandse produkt een dergelijke last niet behoeft te dragen.

- 25 De Deense regering betoogt, dat de beslissende toetssteen voor de verenigbaarheid met artikel 95 is, hoeveel invloed elke belasting heeft op de inheemse en de ingevoerde produkten wanneer deze twee categorieën zich in een vergelijkbare situatie bevinden. Met betrekking tot de binnenlandse BTW en de BTW bij invoer kan echter niet van een vergelijkbare situatie worden gesproken; als een bij de huidige ontwikkelingsstand van het gemeenschapsrecht noodzakelijke compenserende last heeft de BTW bij invoer immers geen equivalent in de regeling voor het binnenlands verkeer, in het bijzonder omdat de verplichting tot afdracht van de BTW aan de fiscus hier op de koper rust en de belasting wordt berekend over de gehele verkoopwaarde van het produkt. Bij de BTW bij invoer, aldus de Deense regering, doet zich een bijzondere situatie voor; want al is de belasting een onderdeel van een binnenlands belastingstelsel, in het binnenlands verkeer valt geen situatie aan te wijzen die ermee vergelijkbaar is, aangezien de BTW bij invoer is gekoppeld aan de grensoverschrijding door het produkt.
- 26 De Commissie betoogt, dat artikel 95 EEG-Verdrag in het onderhavige geval niet kan worden toegepast, omdat de BTW bij invoer en de binnenlandse BTW niet dezelfde handelsfase betreffen. In het binnenlands verkeer immers is de belaste transactie een verkoop, bij invoer een koop, terwijl de twee belastingen ook verder om economische redenen op diverse punten verschillen. Een vergelijking van de twee situaties met het oog op de toepassing van artikel 95 zou dus willekeurig, zo niet onmogelijk zijn.
- 27 In de eerste plaats moet worden vastgesteld, dat de door de Zesde richtlijn beoogde gedeeltelijke harmonisatie van de fiscale wetgevingen der Lid-Staten niet in de weg staat aan de toepasselijkheid van artikel 95 van het Verdrag.
- 28 In de tweede plaats zij opgemerkt, dat artikel 95, tezamen met de bepalingen betreffende de afschaffing van douanerechten en heffingen van gelijke werking, in het stelsel van het Verdrag tot doel heeft, het vrije verkeer van goederen binnen de Gemeenschap onder normale mededingingsvoorwaarden te verzekeren door het opheffen van iedere vorm van bescherming die zou kunnen voortvloeien uit de toepassing van binnenlandse belastingen waardoor produkten uit andere Lid-Staten worden gediscrimineerd.

- 29 Volgens vaste rechtspraak van het Hof berust de toepassing van artikel 95 in wezen op een vergelijking van de binnenlandse belastingen op ingevoerde produkten met die welke al dan niet rechtstreeks op gelijksoortige binnenlandse produkten worden gelegd. Voor een juiste toepassing van het artikel dient men bij de vergelijking van de fiscale belasting van die produkten zowel het tarief van de belasting als de grondslag en de heffingsmodaliteiten in elke produktie- en handelsfase in aanmerking te nemen.
- 30 Zo gezien kan een verschil in de termijnen die een nationale wettelijke regeling toestaat voor de belasting bij invoer en die in het binnenlands verkeer, onder bepaalde omstandigheden dus een inbreuk vormen op artikel 95 EEG-Verdrag, gelijk het Hof heeft verklaard in zijn arrest van 27 februari 1980 (zaak 55/79, Commissie t. Ierland, Jurispr. 1980, blz. 481).
- 31 Met betrekking tot de transacties in het binnenlands verkeer voorziet artikel 22, lid 4, van de Zesde richtlijn de vaststelling van zogenoemde belastingtijdvakken, die het uitgangspunt vormen voor de berekening van de nettobelasting die de belastingplichtige verschuldigd is over de — vaak talrijke — in de loop van een dergelijk tijdvak verrichte en onder de BTW vallende transacties. Na afloop van ieder belastingtijdvak beschikken de belastingplichtigen nog over een termijn om hun aangifte in te dienen, en vervolgens nog over een betalingstermijn in eigenlijke zin. De belastingtijdvakken mogen echter niet op één lijn worden gesteld met die afrekenings- of betalingstermijnen; zij zijn enkel de referentieperiode voor de berekening van de netto fiscale situatie van de belastingplichtige.
- 32 In deze omstandigheden verkeren ingevoerde produkten met betrekking tot die belastingtijdvakken in een situatie die niet kan worden vergeleken met die van produkten in het binnenlands verkeer, daar de fiscale situatie van ingevoerde produkten op het moment van invoer al meteen een netto situatie is.
- 33 Het Hof is dientengevolge van oordeel dat bedoelde belastingtijdvakken bij de huidige stand van de communautaire wetgeving niet in aanmerking moeten worden genomen bij de vergelijking van de afrekeningstijdvakken en betalingstermijnen bij invoer en in het binnenlands verkeer.



- 34 Op de gestelde vraag moet mitsdien worden geantwoord, dat een verschil in de termijnen die een nationale wettelijke regeling toestaat voor de belasting bij invoer en die in het binnenlands verkeer, onder bepaalde omstandigheden een inbreuk op artikel 95 EEG-Verdrag kan opleveren. Bij de huidige stand van de communautaire wetgeving evenwel moeten de belastingtijdvakken, die als referentieperiode dienen bij de berekening van de netto fiscale situatie van de belastingplichtige in het binnenlands verkeer, niet in aanmerking worden genomen bij een vergelijking van de betalingstermijnen. In deze omstandigheden bevat een wettelijke regeling als door de nationale rechter omschreven, geen elementen die een discriminatie in de zin van artikel 95 van het Verdrag zouden kunnen opleveren.

*De vierde vraag*

- 35 Gezien het antwoord op de derde vraag, behoeft de vierde vraag van het Østre Landsret niet te worden beantwoord.

Kosten

- 36 De kosten door de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van haar opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE,

uitspraak doende op de door het Østre Landsret bij beschikking van 2 maart 1983 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1. De bepalingen van de Zesde richtlijn (nr. 77/388) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, staan er niet aan in de weg, dat een Lid-Staat voor de BTW bij invoer afrekeningstijdvakken en betalings-termijnen vaststelt die afwijken van de overeenkomstige termijnen voor de betaling van de netto-belastingschuld in het binnenlands verkeer.

2. Een verschil in de termijnen die een nationale wettelijke regeling toestaat voor de belasting bij invoer en die in het binnenlands verkeer, kan onder bepaalde omstandigheden een inbreuk op artikel 95 EEG-Verdrag opleveren. Bij de huidige stand van de communautaire wetgeving evenwel moeten de belastingtijdvakken, die als referentieperiode dienen bij de berekening van de netto fiscale situatie van de belastingplichtige in het binnenlands verkeer, niet in aanmerking worden genomen bij een vergelijking van de betalingstermijnen. In deze omstandigheden bevat een wettelijke regeling als door de nationale rechter omschreven, geen elementen die een discriminatie in de zin van artikel 95 van het Verdrag zouden kunnen opleveren.

Mackenzie Stuart	Koopmans	Bahlmann	Galmot
Pescatore	O'Keefe	Bosco	Kakouris

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 10 juli 1984.

De griffier  
voor deze

D. Louterman  
Administrateur

De president

A. J. Mackenzie Stuart

CONCLUSIE VAN DE ADVOCaat-GENERAAL G. F. MANCINI  
VAN 28 FEBRUARI 1984 <sup>1</sup>

*Mijnheer de President,  
mijne heren Rechters,*

1. In deze prejudiciële zaak wordt het Hof verzocht te beslissen, of het EEG-Verdrag en het secundaire recht inzake

de belasting over de toegevoegde waarde (BTW) toestaan dat de Lid-Staten voor de aangifte en de betaling van de BTW bij invoer termijnen vaststellen die afwijken van die welke voor de BTW in het binnenlands verkeer gelden.

<sup>1</sup> — Vertaald uit het Italiaans.