

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)
av den 21 maj 1985*

I mål 47/84

har Hoge Raad i Nederländerna gett in en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 177 i EEG-fördraget i det mål som pågår vid den nationella domstolen mellan

Staatssecretaris van Financiën, Haag,

och

Gaston Schul Douane-Expeditieur BV, Wernhout, Nederländerna.

Begäran avser tolkningen av artikel 95 i EEG-fördraget.

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden G. Bosco samt domarna P. Pescatore, T. Koopmans, K. Bahlmann och T. F. O'Higgins,

generaladvokat: M. Darmon,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören H. A. Rühl,

som hört generaladvokatens förslag till avgörande, framlagt vid sammanträde den 5 mars 1985,

meddelar följande

dom

DOMSKÄL

1 I dom av den 15 februari 1984, som inkom till domstolen den 28 februari 1984, har Hoge Raad i Nederländerna enligt artikel 177 i EEG-fördraget

* Rättegångspråk: nederländska.

ställt två frågor angående tolkningen av artikel 95 i fördraget och bestämmelserna i rådets sjätte direktiv 77/388 av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, s. 1, fransk version; svensk specialutgåva, del 09, volym 01).

- 2 Staatssecretaris van Financiën (statssekreteraren i finansministeriet) överklagade genom kassationstalan till Hoge Raad den dom som Gerechtshof de 's-Hertogenbosch meddelade den 18 februari 1983 med beaktande av domstolens dom av den 5 maj 1982 i målet 15/81, Schul (Rec. s. 1409).
- 3 Den tvist som ledde till sistnämnda dom gällde vilken mervärdesskatt som skulle tas ut vid import till Nederländerna av en begagnad sport- och fritidsbåt på uppdrag av en privatperson bosatt i Nederländerna och för dennes räkning. Denna privatperson hade köpt båten i Frankrike av en annan privatperson. I enlighet med sin nationella lagstiftning hade de nederländska skattemyndigheterna vid importen tagit ut en mervärdesskatt på 18% av försäljningspriset, dvs. den skattesats som normalt tillämpades inom landet vid leverans av varor mot vederlag.
- 4 Efter att ha beskrivit vad som kännetecknar det gemensamma systemet för mervärdesskatt analyserade domstolen i domen av den 5 maj 1982 räckvidden av artikel 95 i fördraget vad gäller uttag av mervärdesskatt vid import av varor från en annan medlemsstat vilka levereras till en privatperson av en annan privatperson, då de av privatpersoner importerade varorna redan är belagda med mervärdesskatt i exportmedlemsstaten och någon skattelättnad inte skett i samband med exporten. Av denna analys drog domstolen slutsatsen att artikel 2.2 i det sjätte direktivet, enligt vilken bestämmelse mervärdesskatt skall betalas för "införsel av varor", måste tolkas på ett sätt som är förenligt med kraven i fördraget, särskilt de krav som framgår av artikel 95.
- 5 I domen fastslogs att den mervärdesskatt som en medlemsstat tar ut vid import av varor från en annan medlemsstat vilka levereras av en privatperson utgör, när en sådan skatt inte tas ut när likartade varor levereras av en privatperson inom importmedlemsstaten, en intern skatt eller avgift som är högre än den som läggs på likartade inhemska varor, i den mening som avses i artikel 95 i fördraget, i den mån det inte tas hänsyn till den resterande delen av den mervärdesskatt som har erlagts i exportmedlemsstaten och som vid importen fortfarande utgör en del av varans värde.

- 6 I domen uttalades härvid, att om en importerad vara levereras av en privatperson och enligt gällande regler inte kan befrias från skatt vid exporten, och därför vid importen fortfarande är belastad med en del av den mervärdesskatt som erlagts i exportmedlemsstaten, skall det mervärdesskattebelopp som utkrävs vid importen nedsättas med den resterande del av mervärdesskatten som erlagts i exportmedlemsstaten och som vid importen fortfarande utgör en del av varans värde. Domstolen tillade därvid att det avdragna beloppet inte fick överstiga det mervärdesskattebelopp som faktiskt erlagts i exportmedlemsstaten.
- 7 Gerechtshof de 's-Hertogenbosch, som därefter fortsatte handläggningen av målet, fastslog att båten i fråga byggts inom Monacos territorium och importerats till Frankrike samt att de franska skattemyndigheterna vid den tidpunkten hade tagit ut den mervärdesskatt som skulle betalas för införsel av en vara. Båtens värde uppgavs för de franska myndigheterna vara 269 571 FRF och den franska mervärdesskatten på 17,6 % uppgick till 47 444,49 FRF. Ett år senare såldes båten till en nederländsk medborgare bosatt i Nederländerna för 365 000 FRF, vilket översteg båtens bruttopris vid tidpunkten för importen till Frankrike. Den nederländska mervärdesskattesatsen var 18 % vid den tidpunkt då båten importerades till Nederländerna.
- 8 Mot bakgrund härav ansåg Gerechtshof att den mervärdesskatt som erlagts i Frankrike fortfarande i sin helhet utgjorde en del av båtens värde vid tidpunkten för importen till Nederländerna, eftersom försäljningen till detta land skedde till ett högre pris än det värde som uppgetts för de franska skattemyndigheterna. Gerechtshof ansåg vidare att enligt EG-domstolens dom av den 5 maj 1982 fick summan av beloppen för den franska mervärdesskatten och mervärdesskatten vid importen inte överstiga beloppet för den nederländska mervärdesskatt som tas ut på en likartad båt med samma värde före skatt som inom det nederländska territoriet levereras till en privatperson. Importvärdet borde därför beräknas på så sätt att den franska mervärdesskatt som faktiskt erlagts drogs av från priset vid importen till Nederländerna; på denna grundval borde en nederländsk skatt på 18 % beräknas, vars belopp skulle minskas med den faktiskt erlagda franska skatten.
- 9 Staatssecretaris van Financiën gjorde vid Hoge Raad gällande att skattemyndigheterna enligt artikel 95 i fördraget, såsom denna tolkades av domstolen i domen av den 5 maj 1982, är skyldiga att från den mervärdesskatt som erläggs vid import dra av den resterande mervärdesskatt som togs ut i exportlandet och som fortfarande belastar varan. Denna bestämmelse avser dock inte beskattningsunderlaget vilket måste vara det pris som betalas vid

importen, något som framgår både av den nederländska lagstiftningen och av det sjätte direktivet (artikel 11 B 1 a). Den beräkningsmetod som Gerechtshof tillämpat är därför enligt Staatssecretaris van Financiën felaktig.

10 Hoge Raad fann att lösningen på det uppkomna problemet var beroende av tolkningen av gemenskapsrätten och att tolkningsfrågor skulle ställas till EG-domstolen. Dessa frågor har följande lydelse:

” 1. Om en medlemsstat tar ut mervärdesskatt vid import av en vara från en annan medlemsstat som levereras av en icke skattskyldig person (privatperson) men inte tar ut sådan skatt då en privatperson inom importmedlemsstaten levererar likartade varor, bör då importmedlemsstaten, för att förhindra att denna skatt utgör en intern beskattning som är högre än de skatter eller avgifter som läggs på inhemska varor i den mening som avses i artikel 95 i EEG-fördraget, ta hänsyn till det mervärdesskattebelopp som erlagts i exportmedlemsstaten och som vid importen fortfarande utgör en del av varans värde

a) på så sätt att detta belopp inte ingår i beskattningsunderlaget vid beräkningen av den mervärdesskatt som skall betalas vid importen och dessutom dras av från den mervärdesskatt som skall betalas vid importen, eller

b) på så sätt att detta belopp endast skall dras av från den mervärdesskatt som skall betalas vid importen?

2. Hur skall det belopp som avses i punkt 1 beräknas?

11 Dessa frågor avser främst om den resterande del av skatten som belastar importvaran då den säljs av en privatperson till en annan skall beaktas enbart vid beräkningen av mervärdesskattebeloppet vid importen eller dessutom vid fastställandet av beskattningsunderlaget (första frågan). Den nationella domstolen har vidare frågat hur denna resterande del som belastar varan skall beräknas (andra frågan).

Allmänna överväganden

12 Kommissionen har anfört, att den rättspraxis som etablerats genom domen av den 5 maj 1982 kan komma att medföra vissa svårigheter när det gäller att

praktiskt tillämpa mervärdesskattesystemet på import av varor som levereras av en privatperson till en annan. I nära samarbete med skattemyndigheterna i medlemsstaterna har kommissionen i form av lagstiftning försökt finna lösningar på vissa praktiska problem. Kommissionen har mot bakgrund härav utarbetat ett förslag till ett nytt direktiv, som lades fram för rådet den 23 juli 1984 (förslag till rådets sextonde direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: en gemensam ordning för vissa varor som slutgiltigt har belastats med mervärdesskatt och som importeras av en slutanvändare i en medlemsstat från en annan medlemsstat (EGT nr C 226, s. 2).

13 De praktiska problem som måste lösas är enligt kommissionen framför allt följande: Hur skall hänsyn tas till den mervärdesskatt som betalas i en annan medlemsstat utan att importmedlemsstaten berövas skatteinkomster? Hur skall det resterande skattebelopp som ingår i inköpspriset beräknas? Hur skall myndigheterna i en importmedlemsstat kunna få reda på vilka mervärdesskattesatser som gällde vid tidpunkten för det första köpet i exportlandet? Hur skall det resterande skattebelopp som ingår i försäljningspriset beräknas, när olika transaktioner ägt rum i tre eller fyra olika medlemsstater? Hur skall bevisproblemen lösas? Vad skall gälla om priset på begagnade varor är högre än priset på nya? Bör slutligen ett undantag från skatteplikt föreskrivas?

14 Kommissionen har på grundval av det arbete och samråd som skett kommit fram till att den enda lösning som är i överensstämmelse med grundtanken i domen av den 5 maj 1982 är att för det berörda fallet införa en förpliktelse för exportmedlemsstaten att till exportören betala tillbaka den resterande delen av den skatt som fortfarande belastar varan, så att det blir möjligt att ta ut mervärdesskatt vid importen på grundval av det belopp som lagts till grund för återbetalningen. Å andra sidan bör en annan lösning väljas i de fall då varan i fråga ökat i värde. Kommissionen är av den uppfattningen att någon mervärdesskatt i det fallet inte bör betalas tillbaka vid exporten, men att mervärdesskatt vid importen endast bör tas ut på skillnaden mellan priset på den begagnade varan och priset på den nya. Alla dessa lösningar kan dock endast uppnås lagstiftningsvägen, dvs. genom att de nationella lagarna om mervärdesskatt vid import ändras på grundval av ett nytt direktiv från rådet.

15 Det skall härvid konstateras att den praktiska tillämpningen av det gemensamma system för mervärdesskatt som infördes genom det sjätte direktivet i vissa fall har lett till dubbelbeskattning i handeln inom gemenskapen, vilket illustreras av det föreliggande fallet. En tillämpning av

artiklarna 2 och 11 i det sjätte direktivet som inte tar hänsyn till inverkan av principerna i artikel 95 i fördraget på uttaget av mervärdesskatt, skulle nämligen leda till att det vid leverans av en vara av en icke skattskyldig person till en privatperson bosatt i en annan medlemsstat togs ut mervärdesskatt på denna vara med full skattesats vid importen, trots att varan fortfarande var belastad med mervärdesskatt som betalats i exportmedlemsstaten.

- 16 I domen av den 5 maj 1982 har det redan fastslagits att även om det är en uppgift för gemenskapslagstiftaren att införa ett helt konkurrensneutralt system som eventuellt innebär fullständig befrielse från skatt vid export, utgör artikel 95, så länge ett sådant system inte införts, ett hinder för en importmedlemsstat att tillämpa sitt eget system för mervärdesskatt på importerade varor på ett sätt som strider mot principerna i den bestämmelsen.
- 17 Vid uttag av mervärdesskatt vid import skall därför, i avvaktan på en lösning lagstiftningsvägen, hänsyn tas till inverkan av artikel 95 i fördraget. Under dessa omständigheter är det domstolens sak att fastställa riktlinjer som är förenliga med artikel 95 i fördraget, som överensstämmer med den allmänna systematiken i det sjätte direktivet och som är tillräckligt enkla för att kunna tillämpas på ett enhetligt sätt i samtliga medlemsstater.

Beskattningsunderlaget (första frågan)

- 18 Den nederländska regeringen har i sitt yttrande hävdats att mervärdesskatten vid import skall beräknas efter varans värde vid tidpunkten för importen och att samtliga tidigare erlagda skatter och avgifter, inklusive mervärdesskatt, ingår i detta värde. Den nederländska regeringen har tillfogat att samma regler tillämpas på transaktioner inom landet, eftersom transaktioner mellan privatpersoner och skattskyldiga personer avseende begagnade varor är föremål för mervärdesskatt som beräknas på grundval av inköpspriset, inklusive alla skatter och avgifter.
- 19 Det följer enligt den franska regeringen av de allmänna reglerna om tillämpning av mervärdesskatten att beskattningsunderlaget endast kan vara ett värde före skatt. Den enda fråga som återstår är därför huruvida den mervärdesskatt som tidigare betalats i en annan medlemsstat, av skatte-

myndigheterna kan anses vara en skatt som fortfarande belastar varan; denna fråga har dock besvarats jakande i domen av den 5 maj 1982.

- 20 Den tullspeditör som importerade båten i fråga samt kommissionen är av den uppfattningen att den ovan nämnda domen bygger på en jämförelse mellan den situation som föreligger då en vara importeras av en privatperson och den situation som föreligger då en vara produceras och släpps ut på marknaden i importmedlemsstaten och därefter köps av en privatperson. Denna jämförelse förutsätter att beskattningsunderlaget är detsamma i båda fallen, dvs. ett värde före skatt.
- 21 Domstolen fann i den ovan nämnda domen att förbudet i artikel 95 inte iaktogs, om de importerade varorna kunde omfattas av den mervärdesskatt som gällde för likartade inhemska varor utan att hänsyn togs till den del av mervärdesskatten som fortfarande belastade de importerade varorna vid tidpunkten för importen. Därav följer att denna del av mervärdesskatten inte utgör en del av det beskattningsunderlag som mervärdesskatten vid import skall beräknas efter, eftersom även beskattningsunderlaget för likartade inhemska varor är ett värde före skatt.
- 22 Denna slutsats innebär, som den nationella domstolen har angivit i sin första fråga under punkt a, att det resterande mervärdesskattebelopp som belastar varan inte utgör en del av beskattningsunderlaget för mervärdesskatten vid importen och att beloppet dessutom skall dras av från det mervärdesskattebelopp som skall betalas vid importen.
- 23 Svaret på den första frågan blir därför att mervärdesskatt som tas ut av en medlemsstat vid import från en annan medlemsstat av en vara som levereras av en icke skattskyldig person skall, när sådan skatt inte tas ut då likartade varor levereras av en privatperson inom importmedlemsstaten, beräknas med hänsyn tagen till det mervärdesskattebelopp som erlagts i exportmedlemsstaten och som fortfarande utgör en del av varans värde vid tidpunkten för importen, på så sätt att detta belopp inte utgör en del av beskattningsunderlaget och dessutom dras av från den mervärdesskatt som skall betalas vid importen.

Den resterande del av mervärdesskatten som belastar varan (andra frågan)

- 24 Den andra frågan gäller beräkningen av den resterande del av mervärdesskatten från exportmedlemsstaten som fortfarande utgör en del av varans värde vid tidpunkten för importen.
- 25 I domen av den 5 maj 1982 fastställdes att beloppet av denna resterande del inte kan vara högre än det mervärdesskattebelopp som faktiskt erlagts i exportmedlemsstaten. Gerechtshof gjorde utifrån detta klarläggande den bedömningen att om varans värde ökat mellan den tidpunkt då mervärdesskatt senast togs ut i exportlandet och tidpunkten för importen, så skall den resterande del av skatten som fortfarande utgör en del av varans värde anses motsvara det mervärdesskattebelopp som faktiskt erlagts i exportlandet.
- 26 Den nederländska och franska regeringen anser att det mervärdesskattebelopp som tagits ut i exportstaten inte kan anses fullt ut ingå i varans värde, eftersom varan under mellantiden begagnats. Enligt deras uppfattning är därför den resterande del som avses i domen av den 5 maj 1982 endast den del av den i exportstaten uttagna mervärdesskatten som inte kan anses ha motsvarat varans begagnande i den staten.
- 27 De två regeringarna har därför föreslagit att en regel om avskrivning av den skatt som tagits ut i exportstaten skall tillämpas. En avskrivning i förhållande till den importerade varans livslängd är dock enligt deras uppfattning för osäker för att kunna accepteras med tanke på de skillnader i praxis som föreligger mellan de olika medlemsstaterna och mellan olika verksamhetsområden; man borde därför utgå från det system som föreskrivs i artikel 20.2 i det sjätte direktivet för jämkning av avdrag för anläggningstillgångar som har överlåtits efter att ha använts. Ett sådant system skulle innebära en avskrivning på fem år och skulle alltså medföra att den resterande del av mervärdesskatten som ingick i den importerade varans värde motsvarade den skatt som faktiskt tagits ut i exportmedlemsstaten, minskad med en femtedel för varje kalenderår eller del av kalenderår som gått sedan tidpunkten för detta uttag.
- 28 Kommissionen delar inte denna uppfattning. Kommissionen har gjort gällande att den föreslagna metoden innebär ett schablonmässigt sätt att beräkna den resterande delen av skatten, medan det sjätte direktivet bygger på principen att mervärdesskatten vid import skall beräknas på det faktiska priset vid importen. Den situation med anläggningstillgångar som avses i

artikel 20 i det sjätte direktivet utgör för övrigt enligt kommissionen ett specialfall som inte på något sätt kan jämföras med den situation som föreligger då begagnade varor importerats av en privatperson.

29 Enligt Schuls uppfattning kommer en avskrivning av den skatt som tagits ut i exportlandet i de flesta fall att avspeglas i en minskning av varans värde. Beräkningen av den resterande delen av mervärdesskatten bör därför bygga på den mervärdesskattesats som tillämpas i exportmedlemsstaten, varvid beloppet dock inte får bli högre än det belopp som faktiskt betalats i denna stat. Om varans värde har ökat motsvarar alltså, som Gerechthof redan fastställt i sin dom av den 18 februari 1983, den resterande delen det belopp som faktiskt betalats.

30 Kommissionen har slutligen vid den muntliga förhandlingen anslutit sig till denna uppfattning.

31 Efter att ha övervägt de olika argumenten för och emot har domstolen kommit till samma ståndpunkt. Ett sådant schablonsystem som det som föreslagits av den nederländska och franska regeringen skulle ha den olägenheten att det skulle avvika alltför mycket från det sjätte direktivets ordning för att kunna utvecklas vidare genom domstolstolkning. Oavsett dess egentliga förtjänster ansluter den av Gerechthof valda metoden nära till denna ordning, samtidigt som den är möjlig att använda och tar hänsyn till bestämmelserna i artikel 95 i fördraget.

32 Denna metod är också förenlig med den tolkning av artikel 95 och bestämmelserna i det sjätte direktivet som domstolen gjort i domen av den 5 maj 1982. Metoden kan tillämpas av skattemyndigheterna utan stora praktiska svårigheter, eftersom vid en minskning av varans värde den resterande del av skatten som fortfarande ingår i detta värde, vid tidpunkten för importen beräknas genom att man reducerar det mervärdesskattebelopp som faktiskt betalats i exportmedlemsstaten i proportion till den konstaterade procentuella värdeminskningen, medan vid en ökning av varans värde denna resterande del helt enkelt motsvarar det skattebelopp som faktiskt har tagits ut.

33 I detta sammanhang skall det erinras om att det, såsom redan fastställts i domen av den 5 maj 1982, ankommer på importören att lägga fram bevis för de omständigheter vilka gör det berättigat att hänsyn tas till den skatt som erlagts i exportmedlemsstaten och som vid importen fortfarande utgör en del av varans värde.

- 34 Av det anförda följer att det mervärdesskattebelopp som erlagts i exportmedlemsstaten och som fortfarande utgör en del av varans värde vid tidpunkten för importen motsvarar
- vid värdeminskning av varan mellan tidpunkten för det sista uttaget av mervärdesskatt i exportmedlemsstaten och tidpunkten för importen: det mervärdesskattebelopp som faktiskt erlagts i exportmedlemsstaten, reducerat i proportion till den procentuella värdeminskningen,
 - vid värdeökning av varan mellan dessa tidpunkter: hela det mervärdesskattebelopp som faktiskt erlagts i exportmedlemsstaten.

Rättegångskostnader

- 35 De kostnader som har förorsakats den nederländska regeringen, den franska regeringen och Europeiska gemenskapernas kommission, som har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

– angående de frågor som genom dom av den 15 februari 1984 förts vidare av Hoge Raad i Nederländerna – följande dom:

- 1) Mervärdesskatt som tas ut av en medlemsstat vid import från en annan medlemsstat av en vara som levereras av en icke skattskyldig person skall, när sådan skatt inte tas ut då likartade varor levereras av en privatperson inom importmedlemsstaten, beräknas med hänsyn tagen till det mervärdesskattebelopp som erlagts i exportmedlemsstaten och som fortfarande utgör en del av varans värde vid tidpunkten för importen, på så sätt att detta belopp inte utgör en del av beskattningsunderlaget och dessutom dras av från den mervärdesskatt som skall betalas vid importen.

- 2) Det mervärdesskattebelopp som erlagts i exportmedlemsstaten och som fortfarande utgör en del av varans värde vid tidpunkten för importen motsvarar
- vid värdeminskning av varan mellan tidpunkten för det sista uttaget av mervärdesskatt i exportmedlemsstaten och tidpunkten för importen: det mervärdesskattebelopp som faktiskt erlagts i exportmedlemsstaten, reducerat i proportion till den procentuella värdeminskningen,
 - vid värdeökning av varan mellan dessa tidpunkter: hela det mervärdesskattebelopp som faktiskt erlagts i exportmedlemsstaten.

Bosco

Pescatore

Koopmans

Bahlmann

O'Higgins

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 21 maj 1985.

P. Heim
JustitiSekreterare

G. Bosco
Ordförande på fjärde avdelningen