

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)
av den 25 februari 1988*

I mål 299/86

har Corte d'appello di Genova till domstolen gett in en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 177 i EEG-fördraget i det mål som pågår vid den nationella domstolen

mot

Rainer Drexl.

Begäran avser tolkningen av artikel 95 i EEG-fördraget.

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden O. Due samt domarna T. Koopmans, K. Bahlmann, C. Kakouris och T.F. O'Higgins,

generaladvokat: M. Darmon,

justitiesekreterare: J.A. Pompe, biträdande justitiesekreterare,

som beaktat yttrandena från

- Rainer Drexl, sökanden i målet vid den nationella domstolen, genom advokaterna Giuseppe Conte och Giuseppe Michele Giacomini, Genua,
- Italiens regering, genom Luigi Ferrari Bravo, chef för Servizio dello contenzioso diplomatico, i egenskap av ombud, biträdd av Marcello Conti, avvocato dello Stato,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom Giuliano Marengo och Johannes Føns Buhl, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: italienska.

som beaktat förhandlingsrapporten och vad som förekommit vid den muntliga förhandlingen den 27 oktober 1987, och

som hört generaladvokatens förslag till avgörande, framlagt vid sammanträde den 8 december 1987,

meddelar följande

dom

- 1 Genom beslut av den 12 november 1986, som inkom till domstolen den 1 december 1986, har Corte d'appello di Genova enligt artikel 177 i EEG-fördraget ställt tre frågor om tolkningen av artikel 95 i fördraget i syfte att få fastställt huruvida den italienska lagstiftningen om mervärdesskatt på varor som importeras från en annan medlemsstat av en privatperson är förenlig med denna bestämmelse.
- 2 Dessa frågor har uppkommit inom ramen för ett brottmål mot den tyske medborgaren Rainer Drexl, bosatt i Loano, Italien, som är åtalad för smuggling för att olagligt ha importerat en bil från Förbundsrepubliken Tyskland genom att föra in den på italienskt territorium och använda den där utan att följa bestämmelserna om tillfällig import.
- 3 Det framgår av beslutet om hänskjutande att den tilltalade i Förbundsrepubliken Tyskland köpte en begagnad bil av märket Volkswagen Golf som var registrerad i det landet samtidigt som han själv fortsatte att vara bosatt i Italien där han arbetade som tandtekniker.
- 4 Den domstol som dömde i första instans, Pretore d'Albenga, beräknade att den undandragna mervärdesskatten uppgick till 1 134 000 lire, dvs. 18 % av den begagnade bilens värde, vilket inte ifrågasatts. Med hänsyn till att det förelåg förmildrande omständigheter dömde domstolen den tilltalade till villkorliga böter på 1 600 000 lire samt förordnade att bilen skulle förverkas.
- 5 Vid Corte d'appello har den tilltalade bl.a. gjort gällande att fordonet i fråga köptes och registrerades i vederbörlig ordning i Förbundsrepubliken Tyskland, där även mervärdesskatt på 13 %, dvs. ett belopp på 2 148,57 tyska mark, betalades.

6 Det var under dessa omständigheter som Corte d'appello di Genova förklarade målet vilande och förelade domstolen följande tolkningsfrågor:

- ”1) Är det enligt gemenskapsbestämmelserna om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftningar om omsättningsskatt (artikel 95 i Romfördraget) förbjudet för medlemsstaterna att ta ut mervärdesskatt vid import från en annan medlemsstat av motorfordon som köpts och registrerats i denna stat och för vilka mervärdesskatt har betalats, utan att ta hänsyn till den resterande delen mervärdesskatt som har erlagts i exportmedlemsstaten och som vid importen fortfarande utgör en del av varans värde?
- 2) Utgör den mervärdesskatt som en medlemsstat, utan att ta hänsyn till den resterande mervärdesskatt som fortfarande utgör en del av varans värde, tar ut vid import – om motsvarande belopp inte tas ut vid överlåtelse av samma varor mellan privatpersoner inom landet – en intern skatt eller avgift som är högre än den som läggs på liknande inhemska produkter och som sådan förbjuden enligt artikel 95 i fördraget?
- 3) Hindrar bestämmelserna i gemenskapernas rättsordning enligt vilka samma skattesats skall tillämpas på import och vid överlåtelse inom landet av en och samma vara en nationell bestämmelse, som för underlåtenhet att betala skatt i samband med import föreskriver påföljder vilka i fråga om art och stränghet skiljer sig från de påföljder som föreskrivs för underlåtenhet att betala skatt i samband med transaktioner inom landet? Särskilt önskas upplysning om huruvida gemenskapsbestämmelserna om ett enhetligt skattesystem och avskaffandet av tullar inom gemenskapen, i förening med de principer om proportionalitet och icke-diskriminering som utvecklats av domstolen, hindrar en nationell bestämmelse (artikel 70 i presidentens dekret nr 633 av den 26 oktober 1972) enligt vilken överträdelse av bestämmelserna om mervärdesskatt vid import av varor från andra medlemsstater betraktas som smuggling och följaktligen bestraffas med de påföljder – bl.a. straffrättsliga sådana – som föreskrivs i tullagstiftningen i fråga om tullar, vilka skiljer sig från påföljderna för liknande överträdelse i samband med överlåtelse av samma varor inom landet (artikel 50 i presidentens dekret)?”

7 För en utförligare redovisning av den rättsliga ramen och de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen samt de yttranden som

framförts till domstolen hänvisas till förhandlingsrapporten. I det följande redovisas dessa omständigheter endast i den utsträckning som behövs för domstolens argumentering.

- 8 De två första frågorna, som måste prövas tillsammans, handlar om vilket mervärdesskattebelopp en medlemsstat får tillämpa vad gäller en privatperson som har importerat en begagnad vara från en annan medlemsstat. Den tredje frågan rör ett annat problem, nämligen att påföljderna för överträdelser av bestämmelserna om mervärdesskatt är strängare i fråga om import än i fråga om transaktioner inom landet.

Den första och andra frågan

- 9 Det skall först erinras om att ett gemensamt system för mervärdesskatt infördes genom gemenskapsdirektiv på grundval av artiklarna 99 och 100 i fördraget. I rådets sjuätte direktiv av den 17 mars 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, s. 1; fransk version, svensk specialutgåva, del 09, volym 01) fastställs i artikel 2 att mervärdesskatt inte bara skall betalas för leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person, utan också för införsel av varor, oavsett om denna företas av en skattskyldig person eller av en privatperson. Syftet med mervärdesskatt vid import är att säkerställa att det gemensamma systemet är neutralt vad gäller varornas ursprung genom att importerade varor behandlas på samma sätt som liknande inhemska varor när det gäller skattepålagorna på dessa båda kategorier varor.
- 10 Enligt domstolens fasta rättspraxis får uttag av mervärdesskatt vid import inte leda till att en importerad vara beskattas dubbelt, eftersom detta skulle strida mot artikel 95 i fördraget. Detta problem uppstår särskilt när en privatperson importerar en vara från en annan medlemsstat utan att ha fått skattebefrielse. Varan har då redan belastats med mervärdesskatt i denna medlemsstat, om inte skattelättnad beviljades vid exporten, vilket är fallet om exportören är en skattskyldig person.
- 11 Domstolen har härav dragit den slutsatsen att om ingen skattelättnad beviljas vid exporten kan mervärdesskatt på en privatpersons import av varor från en annan medlemsstat bara tas ut om hänsyn tas till den resterande delen

mervärdesskatt som redan har erlagts i exportmedlemsstaten och som vid tidpunkten för importen fortfarande utgör en del av varans värde.

12 I sin dom av den 21 maj 1985 i målet 47/84 Gaston Schul (Rec. 1985, s. 1491) slog domstolen fast att mervärdesskatten vid import i ett sådant fall skall beräknas med hänsyn till den mervärdesskatt som har erlagts i exportmedlemsstaten och som vid importen fortfarande utgör en del av varans värde, så att detta belopp inte ingår i beskattningsunderlaget och dessutom dras av från den mervärdesskatt som skall betalas vid importen.

13 Med hänsyn till ovanstående överväganden måste svaret på den första och andra frågan bli följande. Artikel 95 i fördraget skall tolkas så, att när en privatperson importerar en vara från en annan medlemsstat och i samband med detta varken har beviljats skattelättnad vid exporten eller skattebefrielse i importmedlemsstaten måste vid uttaget av mervärdesskatt vid importen hänsyn tas till den resterande delen mervärdesskatt som redan har erlagts i exportmedlemsstaten – och som vid tidpunkten för importen fortfarande utgör en del av varans värde – så att detta belopp inte räknas in i beskattningsunderlaget utan dras av från den mervärdesskatt som skall betalas vid importen.

Den tredje frågan

14 Med denna fråga vill den nationella domstolen veta om ett påföljdssystem som föreskriver strängare påföljder för överträdelser av bestämmelserna om mervärdesskatt i samband med import än för överträdelser av bestämmelserna om mervärdesskatt i samband med transaktioner inom landet strider mot artikel 95 i fördraget samt mot principerna om likabehandling och proportionalitet.

15 Det framgår av handlingarna att italiensk lagstiftning skiljer mellan dessa båda kategorier överträdelser. Vid överträdelser av bestämmelserna om mervärdesskatt i samband med import tillämpas bestämmelser i tullagstiftningen, medan ett annat regelsystem tillämpas i fråga om åsidosättande av skyldigheten att betala mervärdesskatt vid överlåtelse av varor och tjänster inom landet. Det är ostridigt att de påföljder som föreskrivs i de sistnämnda reglerna i allmänhet är mindre stränga än de som gäller vid tillämpning av tullagstiftningen.

- 16 Den italienska regeringen har i detta hänseende inledningsvis anmärkt att medlemsstaterna fortfarande har exklusiv behörighet att fastställa påföljder för överträdelse av sin skattelagstiftning och att denna behörighet inte begränsas av vare sig artikel 95 i fördraget eller principerna om likabehandling och proportionalitet eller påverkas av harmoniseringen på mervärdesskatteområdet, eftersom denna bara omfattar de materiella bestämmelserna i nationella lagstiftningar och inte frågor av straffrättslig karaktär.
- 17 Detta argument kan inte godtas fullt ut. Även om strafflagstiftningen och reglerna om påföljder, också när det gäller skatter och avgifter, omfattas av medlemsstaternas behörighet, fastställs genom gemenskapsrätten vissa begränsningar när den nationella lagstiftningen kan inverka på målet i artikel 95 i fördraget, dvs. interna skatters neutralitet i samband med handel inom gemenskapen, liksom på det genom gemenskapsdirektiv upprättade gemensamma mervärdesskattesystemets goda funktion.
- 18 Såsom domstolen redan har fastslagit i ett annat sammanhang, nämligen i fråga om fri rörlighet för personer, får ett påföljdssystem inte leda till att äventyra de friheter som föreskrivs i fördraget. Detta skulle vara fallet om en påföljd var så oproportionerlig i förhållande till hur allvarlig överträdelsen är att den blir ett hinder för den frihet som garanteras genom gemenskapsrätten (se dom av den 3 juli 1980 i målet 157/79 Stanislaus, Rec. 1980, s. 2171).
- 19 Det är därför nödvändigt att ur denna synvinkel pröva huruvida ett dubbelt påföljdssystem för överträdelse av bestämmelserna om mervärdesskatt av det slag som föreskrivs i italiensk lag är förenligt med fördraget.
- 20 Sökanden i målet vid den nationella domstolen har gjort gällande att underlåtenhet att betala mervärdesskatt skall betraktas som en och samma överträdelse, oavsett om det sker i samband med import eller vid handel inom landet, och att en differentiering vad gäller påföljdernas stränghet därför strider mot gemenskapsrätten. Kommissionen har intagit en liknande ståndpunkt genom att hävda att en nationell lagstiftning som innebär att underlåtenhet att betala mervärdesskatt i samband med import systematiskt bestraffas med strängare påföljder än de som tillämpas avseende underlåtenhet att betala mervärdesskatt vid leveranser inom landet är oförenlig med artikel 95 i fördraget.
- 21 Den italienska regeringen har mot detta anfört att dessa båda kategorier överträdelse inte är jämförbara, vare sig i fråga om sakförhållandena vid överträdelsen eller de bestämmelser som är tillämpliga. I fråga om det

sistnämnda har denna regering hänvisat till artikel 10.3 i det ovannämnda sjätte direktivet, enligt vilken medlemsstaterna får tillämpa gällande tullbestämmelser för att bestämma tidpunkten för skattskyldighetens inträde och uttaget av mervärdesskatt vid import. Direktivet erkänner därmed att det kan vara berättigat att knyta bestämmelser om mervärdesskatt vid import till tullbestämmelserna. När det gäller sakförhållandena vid överträdelsen har regeringen gjort gällande att överträdelser av bestämmelserna om mervärdesskatt vid import består i att en vara importeras till ett land utan att skatten betalas, medan överträdelser av bestämmelserna om mervärdesskatt inom landet bara kan begås av skattskyldiga som har en rad skyldigheter i fråga om bokföring, fakturering, deklaration osv.

22 Det skall i detta hänseende fastslås att dessa båda kategorier överträdelser i fråga kännetecknas av olika faktiska omständigheter både vad gäller sakförhållandena och sannolikheten för att de upptäcks. Vid import sker nämligen uttaget av mervärdesskatt i samband med varornas fysiska ankomst till den berörda medlemsstatens territorium, snarare än i samband med en transaktion. Dessa olikheter innebär bl.a. att medlemsstaterna inte är förpliktade att föreskriva samma påföljdsbestämmelser för båda dessa kategorier överträdelser.

23 Olikheterna kan emellertid inte berättiga en uppenbart oproportionerlig skillnad vad gäller graden av stränghet hos påföljderna för de båda kategorierna överträdelser. En sådan oproportionerlig skillnad föreligger när påföljden för överträdelser i samband med import i allmänhet är fängelsestraff och förverkande av varan med stöd av reglerna om bekämpning av smuggling, medan jämförbara påföljder inte föreskrivs eller i regel inte tillämpas generellt vid överträdelser av bestämmelserna om mervärdesskatt i samband med transaktioner inom landet. En sådan situation kan äventyra den fria rörligheten för varor inom gemenskapen och är oförenlig med artikel 95 i fördraget.

24 Såsom domstolen fastslagit i sin dom av den 5 maj 1982 i målet 15/81 Gaston Schul (Rec. 1982, s. 1409) skall tolkningen av artikel 95 ta hänsyn till de mål som fastställs i artiklarna 2 och 3 i fördraget, bl.a. i första hand upprättandet av en gemensam marknad där alla hinder för handeln skall avskaffas för att slå samman medlemsstaternas nationella marknader till en enda marknad, varigenom förhållanden skapas som så långt som möjligt liknar de som råder på en sann inre marknad. Domstolen tillade att det är viktigt att fördelarna med en sådan marknad inte bara tillförsäkras den

yrkesmässiga handeln, utan också privatpersoner som genomför ekonomiska transaktioner över nationella gränser.

- 25 Svaret på den tredje frågan måste därför bli följande. En nationell lagstiftning enligt vilken överträdelser av bestämmelserna om mervärdesskatt i samband med import bestraffas hårdare än överträdelser av bestämmelserna om mervärdesskatt vid överlåtelse av varor inom landet är oförenlig med artikel 95 i fördraget, om skillnaden är oproportionerlig i förhållande till olikheterna mellan dessa båda kategorier överträdelser.

Rättegångskostnader

- 26 De kostnader som har förorsakats den italienska 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 domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

- angående de frågor som genom beslut av den 12 november 1986 förts vidare av Corte d'appello di Genova - följande dom:

- 1) **Artikel 95 i fördraget skall tolkas så, att när en privatperson importerar en vara från en annan medlemsstat och i samband med detta varken har beviljats skattelättnad vid exporten eller skattebefrielse i importmedlemsstaten måste vid uttaget av mervärdesskatt vid importen hänsyn tas till den resterande delen mervärdesskatt som har erlagts i exportmedlemsstaten och som vid tidpunkten för importen fortfarande utgör en del av varans värde, så att detta belopp inte räknas in i beskattningsunderlaget utan dras av från den mervärdesskatt som skall betalas vid importen.**

- 2) En nationell lagstiftning enligt vilken överträdelser av bestämmelserna om mervärdesskatt i samband med import bestraffas hårdare än överträdelser av bestämmelserna om mervärdesskatt vid överlåtelse av varor inom landet är oförenlig med artikel 95 i fördraget, om skillnaden är oproportionerlig i förhållande till olikheterna mellan dessa båda kategorier överträdelser.

Due

Koopmans

Bahlmann

Kakouris

O'Higgins

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 25 februari 1988.

J.-G. Giraud
Justitiesekreterare

O. Due
Ordförande på sjätte avdelningen