

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
JOSÉ LUÍS DA CRUZ VILAÇA
fremsat den 24. marts 1988 *

Høje Domstol.

1. I — High Court of Justice, Queen's Bench Division, London, ønsker oplyst, hvorledes visse bestemmelser i Rådets syttende direktiv (direktiv 85/362/EØF) af 16. juli 1985¹ om fritagelse for merværdiafgift ved midlertidig indførsel af andre goder end transportmidler retteligt skal fortolkes.

2. Retten ønsker i det væsentlige oplyst, om der skal indrømmes fritagelse for den britiske moms, når en hest er købt i Irland med fritagelse for moms i henhold til den irske lovgivning og derefter midlertidigt indført i Det Forenede Kongerige.

3. Sagen for den nationale ret er anlagt af et engelsk firma, som har specialiseret sig i salg af fuldblodsheste på auktion, Tattersalls Ltd, der har hjemsted i Suffolk. Selskabet har anfægtet den måde, hvorpå artikel 10, litra c), og artikel 11, litra b), i syttende direktiv er blevet fortolket af Commissioners of Customs and Excise, som i medfør af artikel 5 i »Value Added Tax (Temporarily Imported Goods) Relief Order 1985«², indrømmer momsfritagelse ved midlertidig indførsel af væddeløbsheste, som er indført fra

Irland, i maksimalt to år med henblik på træning eller deltagelse i løb i Det Forenede Kongerige, skønt salget af disse heste er fritaget for moms i Irland.

4. Parterne i hovedsagen er i virkeligheden uenige om, hvorvidt de goder (her væddeløbsheste), som i henhold til udførselsmedlemsstatens lovgivning er fritaget for moms, skal betragtes som værende »erhvervet i overensstemmelse med de i den medlemsstat, hvorfra goderne udføres, gældende bestemmelser om anvendelse af merværdiafgift« (jfr. de nævnte artikler), og om disse goder kan derfor kan fritages for moms i den medlemsstat, hvortil de indføres, i henhold til ordningen vedrørende fritagelse ved midlertidig indførsel.

5. Stillet over for dette fortolkningsspørgsmål besluttede High Court derfor at forelægge Domstolen de præjudicielle spørgsmål, der er gengivet i retsmøderapporten.

6. II — Det er kun sagsøgeren i hovedsagen (Tattersalls Ltd), som er af den opfattelse, at goderne kun kan anses for at være »erhvervet i overensstemmelse med de i den medlemsstat, hvorfra goderne udføres, gældende bestemmelser om anvendelse af merværdiafgift«, hvis der blev betalt afgift ved købet. Hvis dette ikke var tilfældet, er sagsøgeren af den opfattelse, at erhvervelsen ikke er sket i overensstemmelse med de gældende bestemmelser om anvendelse af merværdiafgift.

* Oversat fra portugisisk.

1 — EFT L 192 af 24.7.1985, s. 20.

2 — Denne er den 1. januar 1987 afløst af en anordning fra 1986 med samme indhold.

7. Det er åbenbart, at de omhandlede bestemmelser efter deres bogstav peger i retning af en anden fortolkning.

8. Selv om ordlyden af artikel 10, litra c), og artikel 11, litra b), er lidt forskellig³, er betingelserne for at opnå fritagelse de samme:

a) goderne skal være erhvervet i overensstemmelse med de i den medlemsstat, hvorfra de udføres, gældende bestemmelser om anvendelse af merværdiafgift;

b) de må ikke være blevet fritaget for merværdiafgift i kraft af deres udførsel.

9. Det kan ikke gøres gældende, at erhvervelsen af en fuldblodshest, som er fritaget for moms i Irland i medfør af de dér gældende bestemmelser, ikke er sket i overensstemmelse med disse bestemmelser. Disse er i overensstemmelse med fællesskabsretten, som bestemmer, at der i overgangsperioden kan ske fritagelse på de betingelser, der er fastsat i artikel 28, stk. 3, litra b), i Rådets sjette direktiv (77/388/EØF af 17. maj 1977⁴, sammenholdt med punkt 4 i bilag F til nævnte direktiv, hvilke betingelser er opfyldt i Irland.

3 — Forskellen beror på, at de forskellige betingelser i det ene tilfælde (artikel 10) er formuleret positivt som betingelser for indrømmelse af fritagelse, og at de i det andet tilfælde (artikel 11) er formuleret negativt som betingelser for nægtelse af fritagelse. I den engelske version af direktivet anvendes der desuden to forskellige udtryk i artikel 10, litra c), («subject to the rules») og i artikel 11, litra b) («pursuant to the rules»). Denne forskel i terminologien kan ikke tillægges betydning, da den slet ikke findes i de andre sproglige versioner (såsom den franske og den italienske version).

4 — EFT L 145 af 13.6.1977, s. 1.

10. Fritagelsen er derfor gyldig som en integrerende del af de i den medlemsstat, hvorfra goderne udføres, gældende bestemmelser om anvendelse af merværdiafgift.

11. Hvis man fortolker bestemmelserne rationelt, må man nå til den konklusion, at hvis lovgiver kun havde villet tillade midlertidig fritagelse i de tilfælde, hvor der skulle betales moms ved erhvervelsen i udførselslandet, ville dette have været udtrykt helt anderledes (f. eks. ved en bestemmelse om, at momsen skulle være betalt, eller at der skulle pålægges moms ved erhvervelsen). Grunden til, at dette ikke er sket, er netop, at der ønskedes en anden løsning.

12. Desuden må det ikke glemmes, at vi befinder os inden for det skatteretlige område, som er karakteriseret af regler, som definerer beskatningsgrundlaget, og som ifølge en del af den skatteretlige teori — i henhold til princippet *nullum vectigal sine lege* eller i tilknytning til princippet om, at skatter skal have hjemmel i en lov eller være af en særlig beskaffenhed — ikke blot ikke kan anvendes analogt, men heller ikke undergives en udvidende fortolkning.

13. Selv om man forkaster denne fortolkning — og idet det desuden må indrømmes, at visse traditionelle principper i national skatteret ikke uden videre kan overføres til fællesskabsskatternes område — må det konstateres, at selv de mest »tolerante« forfattere afviser den tanke, at man ved en udvidende fortolkning kan se helt bort fra reglens ordrette betydning.

14. Tilhængerne af den teori, man i Tyskland har kaldt *Andeutungstheorie*⁵ antager sædvanligvis, at en udvidende fortolkning begrænses af »den mulige betydning« af lovens bogstav, og at der derfor ved denne fortolkningsmetode kun kan tillægges den pågældende bestemmelse en betydning, som, skønt den ikke er kommet fuldstændig til udtryk i bestemmelsens ordlyd, dog på en eller anden måde harmonerer med den, om end på en mindre heldig måde⁶.

15. Den fortolkning, sagsøgeren i hovedsagen har foreslået, synes at have en korrigerende eller endog delvis ophævende karakter⁷, for så vidt den fører til at udelukke en fritagelse, som klart kan gives inden for lovens bogstav.

16. Er det i dette tilfælde berettiget — som navnlig de tyske retter har gjort i visse afgørelser⁸ — at gribe til en fortolkning, som klart er imod lovens bogstav for at undgå »et absurd og økonomisk uforsvarligt resultat«?

17. Eller — hvis vi ikke ønsker at gå så radikalt til værks — er det så acceptabelt at sige, at det, når man tager det rationelle eller formålsbestemte element i fortolkningen i betragtning, dvs. de omhandlede reglers betydning og formål eller deres plads i skattesystemets generelle opbygning, er nødvendigt at anvende en anden fortolkning end den, som ved en umiddelbar betragtning følger af bestemmelsens bogstav og således

konkludere, at denne er et forkert udtryk for lovgivers hensigt?

18. Sagsøgeren har forsøgt at drage denne konklusion af den nødvendige forbindelse mellem de to led i artikel 10, litra c), og artikel 11, litra b).

19. Efter sagsøgerens opfattelse kræver artikel 10, litra c), at *begge* de to betingelser, der er opstillet, for at der kan gives fritagelse ved midlertidig indførsel, er opfyldt. Efter sagsøgerens opfattelse har den anden betingelse (at goderne ikke er blevet fritaget i kraft af deres udførsel) kun mening, hvis den første betingelse vedrører en ejer, som betalte moms i den medlemsstat, hvorfra goderne udføres, da han købte dem. Hvis der var blevet indrømmet fritagelse på købstidspunktet, ville der ikke være nogen moms, ejeren kunne være blevet fritaget for i kraft af udførslen af goderne.

20. Dette ræsonnement er ganske smart, men det er uholdbart.

21. Det er korrekt, at reglen — i det generelle momssystem — er den, at afgiftspligtige transaktioner pålægges afgift (artikel 2 i sjette direktiv), og at fritagelse er undtagelsen; man kan derfor med rette sige, at den sædvanlige situation i henhold til litra c)'s første del er, at transaktionen i den medlemsstat, hvorfra goderne udføres, er afgiftspligtig.

22. Men eftersom fritagelserne er bindende fastsat i fællesskabsretten, er dette ikke den eneste situation, hvor goderne er erhvervet »i overensstemmelse med de i den medlemsstat, hvorfra goderne udføres, gældende bestemmelser om anvendelse af merværdiafgift«.

5 — Se henvisningerne i K. English, *Einführung in das juristische Denken*, 4. udgave, Kohlhammer-Verlag, 1968, s. 82, 104 og 105, 146 og 149 (portugisisk oversættelse i tredje udgave: *Introdução ao Pensamento Jurídico*, Gulbenkian, 1965, s. 119, 162 og ff., 239 og 243).

6 — Jfr. J. M. Cardoso da Costa, *Curso de Direito Fiscal*, Almedina, 1970, s. 191, note 1) til 193, note 2).

7 — Jfr. J. Oliveira Ascensão, *O Direito — Introdução e Teoria Geral*, Gulbenkian, 1980, s. 373 og ff.

8 — Jfr. henvisningen i Kruse, *Steuerrecht I*, München 1973, stk. 8.

23. Anvendelsen af konjunktionen »og« mellem dette litras to led angiver derfor kravet om (den anden betingelse) at, hvis der er sket fritagelse i udførselsmedlemsstaten, bør denne ikke kunne tilskrives udførslen af varerne. Dette bekræfter i sig selv, at den overholdelse af reglerne om anvendelse af merværdiafgift, som er nævnt i bestemmelsens første led, omfatter det tilfælde, hvor der indrømmes afgiftsfritagelse; ellers ville begrænsningen af betingelsen i andet led til tilfælde, hvor der indrømmes fritagelse, fordi goderne er blevet udført, blive uforståelig. Med andre ord ville det, hvis det første led i sig selv betød, at momsfrigtagelsen ved midlertidig indførsel ikke indrømmes ved en transaktion, som lovligt er fritaget for moms i udførselsmedlemsstaterne, ikke være nødvendigt at opstille en ny betingelse, som går ud på, at denne fritagelse kun nægtes, hvis goderne er blevet fritaget for merværdiafgift *i kraft af deres udførsel*. Det er således sagsøgerens fortolkning, som, når det kommer til stykket, bevirker, at bestemmelsen bliver uden betydning.

24. Litra c)'s andet led sammenholdt med første led synes derfor at betyde, at hvis ejeren af en eller anden grund betalte moms på købstidspunktet, ville han ikke kunne opnå momsfrigtagelse ved midlertidig indførsel, hvis transaktionen var fritaget i kraft af udførslen, og at fritagelsen ikke kan have været begrundet i udførslen, hvis det skyldes fritagelsen, at han ikke har betalt afgiften. Med andre ord er det *under alle omstændigheder* udelukket, at fritagelsen indrømmes i kraft af de pågældende goders udførsel.

25. Den formulering, der er anvendt i artikel 11, litra b), synes at bekræfte, at den fortolkning, jeg går ind for, er korrekt. Artikel 11, litra b), bestemmer, at fritagelse ved midlertidig indførsel ikke kan indrøm-

mes, *enten hvis* goderne ikke er erhvervet i overensstemmelse med de gældende bestemmelser om anvendelse af merværdiafgift, *eller hvis* goderne, skønt disse bestemmelser var overholdt, var fritaget for merværdiafgift i kraft af udførslen.

26. Det er helt klart, at der er tale om to særskilte situationer, hvor der ikke kan indrømmes fritagelse ved midlertidig indførsel — manglende overholdelse af bestemmelserne om moms *eller* fritagelse i kraft af udførslen — og ikke to faser i samme proces, som sagsøgeren i hovedsagen synes at gå ud fra.

27. Det var imidlertid på grundlag af denne formodning, at sagsøgeren, som koncentrede sig om artikel 11, litra b), gentog sit synspunkt under retsmødet, ved endnu en gang at fastholde, at bestemmelsens to led kun kan hænge sammen logisk set, hvis de fortolkes under ét.

28. Efter sagsøgerens opfattelse vedrører litra b)'s andet led de tilfælde, hvor momsen, som er betalt i udførselsmedlemsstaten ved erhvervelsen i overensstemmelse med de gældende bestemmelser om anvendelse af moms i denne stat, senere tilbagebetales på udførselstidspunktet.

29. Ifølge sagsøgeren vedrører litra b)'s første led således de tilfælde, hvor der ikke blev betalt moms på erhvervelsestidspunktet, fordi transaktionen var fritaget for moms; under disse omstændigheder kan importøren ikke opnå en ny fritagelse ved den midlertidige indførsel.

30. Sagsøgerens argument er behæftet med en fejl — og Det Forenede Kongerige har med rette henledt opmærksomheden på den.

31. Tattersalls går nemlig ud fra den forudsætning, at momsen først betales i anledning af erhvervelsen af goderne og dernæst tilbagebetales ved udførslen.

32. Således fungerer den almindelige ordning imidlertid ikke; goder erhvervet med henblik på eksport udgør en kategori af goder, som er fritaget for moms ved erhvervelsen, jfr. sjette direktivs artikel 15. Det er den faktiske levering af goder, som af sælgeren eller køberen forsendes eller transporteres ud over udførselsstatens område, som i henhold til henholdsvis artikel 15, stk. 1, og stk. 2, i sjette direktiv, er fritaget for moms.

33. Logikken i opbygningen af syttende direktivs artikel 11, litra b), [og artikel 10, litra b)] er derfor en anden end den, Tattersalls tilskriver den, idet tanken bag den er følgende: hvis goderne ikke er bestemt til eksport, vil køberen betale afgiften, hvis der skal betales afgift; der vil kun blive indrømmet fritagelse i kraft af udførslen, hvis udførslen er *definitiv*, idet det så er meningsløst at indrømme fritagelse for afgiften i indførselsmedlemsstaten ved *midlertidig* indførsel.

34. Det tilfælde — og kun det — er det eneste tilfælde af fritagelse med hensyn til erhvervelse af goder, som artikel 10 og artikel 11 har forsøgt at udelukke fra ordningen vedrørende moms-fritagelse i indførselsmedlemsstaten ved midlertidig indførsel. Lovgiver var givetvis ikke uvidende om, at

der var andre fritagelser end dem, som blev indrømmet ved eksport; skønt man kun udelukkede de sidstnævnte fra indrømmelse af fritagelse ved midlertidig indførsel i henhold til syttende direktiv, gjorde man det, fordi man ønskede eller accepterede, at en fritagelse på dette grundlag skulle kunne bestå samtidig med de andre tilfælde af fritagelse.

35. I sidste instans betyder ordningen i henhold til syttende direktiv, at goderne ved midlertidig indførsel fortsat er undergivet bestemmelserne om merværdiafgift i udførselsmedlemsstaten i denne periode, uanset om disse bestemmelser indebærer, at der skal betales afgift, eller hjemler fritagelse, og om momssatsen i udførselsmedlemsstaten er den samme eller større eller mindre (og endda betydelig mindre) end den sats, der gælder i indførselsmedlemsstaten.

36. Begrundelsen for fritagelsen i henhold til syttende direktivs artikel 10 og artikel 11 er ikke, at afgiften er blevet betalt i udførselsmedlemsstaten, men snarere at indførslen er midlertidig (og det er her, Tattersalls begår en grundlæggende fejl) — og denne betragtning gælder både, når erhvervelsen af goderne var afgiftspligtig i udførselsmedlemsstaten, og når den ikke var det, fordi den var fritaget af en anden grund end endelig udførsel (f. eks. som i denne sag, hvor der er tale om en fritagelse i henhold til sjette direktivs artikel 28, stk. 3), og hvor goderne blev erhvervet ved arv eller gave, eller transaktionen blev foretaget af en ikke-afgiftspligtig person⁹. Det modsatte argument, som sagsøgeren fremførte under retsmødet, og hvis grundlag var, at ejeren af en

9 — Dette følger af den omstændighed, at det også er »bestemmelserne om anvendelse af merværdiafgift« (navnlig sjette direktivs artikel 2, som nødvendigvis er inkorporeret i de nationale lovgivninger), som udelukker, at der pålægges afgift, når der er tale om vederlagsfri transaktioner eller transaktioner, der foretages af personer, som ikke er afgiftspligtige.

hoppe midlertidigt kan udføre en plag født af denne hoppe med henblik på træning eller væddeløb i en anden medlemsstat, kan let vendes mod sagsøgeren; ifølge sagsøgerens fortolkning kan denne plag ikke få lov til at løbe et eneste løb i en anden medlemsstat, uden at den dér gældende moms bliver betalt, medmindre den er blevet pålagt afgift i udførselsmedlemsstaten, blot fordi den er født der!

37. Begrundelsen for ordningen vedrørende fritagelse ved midlertidig indførsel fremgår af præamblen til syttende direktiv, således som det blev påpeget af flere af parterne i sagen: »det er vigtigt at begrænse de afgiftsmæssige hindringer for frie varebevægelser inden for Fællesskabet med henblik på at lette leveringen af tjenesteydelser og således udvikle og styrke det indre marked« (første betragtning), og »... størst mulig momsfritagelse for goder, der midlertidigt indføres fra én medlemsstat i en anden, vil medvirke til virkeliggørelsen af dette mål« (anden betragtning).

38. Jeg ved godt, at der, da ordningen i syttende direktiv blev udarbejdet, ikke blev taget hensyn til de midlertidige fritagelser i bilag F til syttende direktiv, og at anvendelsen af ordningen i syttende direktiv i sådanne tilfælde giver anledning til forvridninger i samhandelen og konkurrencen på grund af forskelle i medlemsstaternes bestemmelser om beskatningsgrundlaget¹⁰. Men løsningen er ikke at foreslå en fortolkning af syttende direktiv, som får utilsigtede konsekvenser,

10 — I den foreliggende sag ville sådanne forvridninger ikke forekomme, hvis forholdene var sådan, at Det Forenede Kongerige kunne indrømme samme fritagelse i henhold til syttende direktivs artikel 28.

men snarere at ophæve den bestemmelse (som lige fra begyndelsen anerkendtes at være begrænset og midlertidig), som gør det muligt for Irland at fritage erhvervelse af fuldblodsheste for moms gennem en undtagelse fra sytten direktivs almindelige ordning.

39. Allerede den 4. december 1984 forelagde Kommissionen Rådet et forslag til at ændre momsdirektiv¹¹, hvorefter levering af fuldblodsheste og mynder skulle udgå af bilag F. Rådet har imidlertid ikke vedtaget Kommissionens forslag, og undtagelsen består derfor stadig. Tattersalls fortolkning er dybest set et forsøg på i denne sag at afhjælpe de praktiske virkninger af Rådets undladelse ved at tiltage sig dettes lovgivende magt. En sådan fremgangsmåde er ikke lovlig, og på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin må vi acceptere, at der sker en konkurrenceforvridning, som ikke er mindre foruroligende end den, den manglende ensartethed i de forskellige medlemsstaters afgiftssatser medfører, men lige så uundgåelig.

40. Heroverfor kan det ikke gøres gældende, at sytten direktivs artikel 14, stk. 2, afsnit 2, bestemmer, at medlemsstaterne *kan* tilpasse deres nationale bestemmelser med henblik på at mindske tilfælde af konkurrencefordrejning, indtil ikrafttrædelsen af de fællesskabsbestemmelser om skatter og afgifter, som der henvises til i denne bestemmelses afsnit 1, og som skal præcisere anvendelsesområdet for de i artikel 14, stk. 1, nævnte fritagelser. Det var i medfør af artikel 14, stk. 2, at syttende direktiv med hen-

11 — EFT C 347 af 29.12.1984, s. 3.

syn til midlertidig indførsel opstillede regler på fællesskabsplan om indrømmelsen af fritagelsen i henhold til artikel 14, stk. 1, litra c). Man kan derfor ikke med henvisning til artikel 14, stk. 2, andet afsnit ændre de udtrykkelige bestemmelser i syttende direktiv og artikel 28, stk. 3, litra b), og bilag F i sytten direktiv.

41. De tilfælde af forvridding, dette system medfører, begrænses desuden af de betingelser, syttende direktiv fastsætter for indrømmelse af fritagelse ved midlertidig indførsel. Artikel 10, litra c), og artikel 11, litra b), udgør hver især en del af et sæt betingelser, som afgrænser ordningens anvendelsesområde, og som er særlig restriktive, for så vidt angår artikel 11, dvs. hvor de omhandlede goder tilhører en person, som bor på indførselsmedlemsstatens område — en situation, som synes at give Tattersalls særlig anledning til bekymring, for så vidt den medfører en forvridding, som kan være skadelig for selskabet. En af de betingelser, som er fastsat i det sidstnævnte tilfælde er f. eks. at der ikke kan indrømmes fritagelse ved midlertidig indførsel, hvis importøren ikke er afgiftspligtig¹².

42. Da den af sagsøgeren foreslåede fortolkning er blevet forkastet, for så vidt angår det første led af de omhandlede litra c) og b), er det klart, at disse bestemmelser kun kan betyde, at ejeren af de midlertidigt indførte goder skal have overholdt de i den medlemsstat, hvorfra goderne udføres, gældende bestemmelser om anvendelse af merværdiafgift for at kunne opnå fritagelse ved midlertidig indførsel. Formålet med bestemmelserne er derfor — som Kommissionen

understregede — at sikre, at der ikke indrømmes en person fritagelse, som på grund af skatteunddragelse ikke har overholdt de afgiftsregler, der gælder for erhvervelse af goderne.

43. I modsætning til, hvad sagsøgeren har anført, synes den omstændighed, at det må efterprøves, om indførselsmedlemsstaten har opfyldt denne betingelse, ikke at umuliggøre anvendelsen af bestemmelsen eller indebære et krav, som ikke kan opfyldes.

44. Dels er det tvivlsomt, om kravet om overholdelse af bestemmelserne om anvendelse af moms, som er opstillet i nævnte litras første led, skal forstås således, at de henviser til andet end den sidste erhvervelse, dvs. den persons erhvervelse, som udfører eller midlertidigt indfører goderne. Tilsyneladende har lovgiver ikke villet kræve, at det efterprøves, om sælgeren af goderne eller de senere ejere har overholdt momsbestemmelserne. Således synes direktivets ord at skulle forstås, og det er den slutning, man med rimelighed kan udlede af dem.

45. Under alle omstændigheder er der intet, der tyder på, at en sådan kontrol ville skabe særlige vanskeligheder.

46. Bevis for, at momsbestemmelserne er blevet overholdt på købstidspunktet, kan umiddelbart kræves, især da midlertidig indførsel normalt foretages af den person, som erhverver goderne eller allerede var ejer heraf.

12 — Den officielle portugisiske version af direktivet er mangelfuld på dette punkt.

47. Desuden fastsætter fællesskabsretten i tvivlstilfælde regler om samarbejde og gensidig bistand mellem skattemyndighederne i medlemsstaterne med henblik på at bekæmpe skattesvig og skatteunddragelse. Siden udstedelsen af Rådets direktiv 79/1070/EØF af 6. december 1979¹³, om

ændring af Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977¹⁴ gælder der en pligt til samarbejde og udveksling af oplysninger, der gør det muligt at foretage en korrekt skatteansættelse, også med hensyn til merværdiafgiften.

48. III — På dette grundlag skal jeg foreslå Domstolen at besvare de af High Court forelagte spørgsmål som følger:

»Artikel 10, litra c), og artikel 11, litra b) i syttende momsdirektiv skal fortolkes således, at der i henhold til disse bestemmelser skal indrømmes fritagelse ved midlertidig indførsel af goder, som lovligt kan erhverves med fritagelse for merværdiafgift i den medlemsstat, hvorfra goderne udføres, såfremt fritagelsen ikke er indrømmet i kraft af udførslen af de omhandlede goder.«

¹³ — EFT L 331 af 27.12.1979, s. 8.

¹⁴ — EFT L 336 af 27.12.1977, s. 15.