4. Artikel 95 i traktaten indeholder et forbud mod, at medlemsstaterne pålægger indførsel af varer fra andre medlemsstater, der leveres af en privatperson, merværdiafgift, når en sådan afgift ikke opkræves ved levering af lignende varer ved en privatperson i den indførende medlemsstat, i det omfang der ikke henses til den residuelle merværdiafgift, der er betalt i den udførende medlemsstat, og som endnu udgør en del af varens værdi på indførselstidspunktet.

	Mertens de Wilmars	Bosco	Touffait
Due	Pescatore	Mackenzie Stuart	O'Keeffe
Koopmans	Everling	Chloros	Grévisse

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 5. maj 1982.

P. Heim
Justitssekretær

J. Mertens de Wilmars
Præsident

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT S. ROZÈS FREMSAT DEN 16. DECEMBER 1981 [1]

Høje Domstol.

Gerechtshof, Den Bosch, har i medfør af Rom-traktatens artikel 177 anmodet Domstolen om en præjudiciel afgørelse vedrørende omsætningsafgift ved indførsel af varer, der er leveret af private i indlandet eller over grænsen.

Sagens faktiske omstændigheder er følgende:

Giovanni Nanni, Monaco, der er svensk statsborger, solgte ved kontrakt indgået i Cannes i 1978 eller i begyndelsen af 1979 til Han Van Zanten, Vuren (Nederlandene), der er nederlandsk statsborger, en lystbåd med en tonnage på over otte ton, af mærket »Nautor« og bygget i 1973-1974 og med sødygtighedsattest og fransk registreringsbevis, for 365 000 franske francs, der skulle betales kontant.

1 — Oversat fra fransk.

Levering skulle ske ab værft i Cannes den 15. februar 1979.

Ved nærværende gennemgang af sagen er det forudsat, at Giovanni Nanni virkelig har betalt omsætningsafgift (TVA) i Frankrig, da han købte lystbåden som ny (med 33⅓ %), og at han ikke har fået godtgjort afgiften ved bådens udførsel til Nederlandene. Det forudsættes endvidere, at Han Van Zanten virkelig har fået udleveret bådens sødygtighedsattest og franske registreringsbevis, selv om numrene på disse dokumenter ikke er anført i købekontrakten.

Han Van Zanten anmeldte den 16. februar 1979 gennem selskabet Gaston Schul, toldspeditør, båden til indførsel til privat brug i Wernhout (Nederlandene).

Der blev ved denne lejlighed af de nederlandske afgiftsmyndigheder rejst krav om og opkrævet et beløb på 31 014 HFL i nederlandsk omsætningsafgift (TCA) med anvendelse af den sædvanlige i indlandet for en vare som den omhandlede gældende afgiftssats (18 % af »importværdien« 172 300 HFL).

Han Van Zanten klagede over dette afgiftspålæg og gjorde herved gældende, at båden allerede var blevet pålagt omsætningsafgift inden for Fællesskabet — nemlig i Frankrig — og at der ikke var ydet ham nogen afgiftsgodtgørelse ved udførslen.

Efter at denne klage var blevet afvist med den begrundelse, at der var blevet pålagt afgift i overensstemmelse med den nederlandske lov af 1968 om omsætningsafgift, anlagde selskabet Gaston Schul og Han Van Zanten sag ved Gerechtshof, Den Bosch, for hvilken de har gjort gældende, at den omtvistede afgiftspålæggelse er i strid dels med EØF-traktatens artikel 12 og eventuelt artikel 13 og dels med dens artikel 95.

Sagsøgerne i hovedsagen har anført, at opkrævning af TCA ved indførsel til Nederlandene er sket i medfør af artikel 1 i den nederlandske lov af 1968, der gennemfører artikel 2 i Rådets andet direktiv af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter. Dette direktiv er senere blevet erstattet af det sjette direktiv, som Rådet vedtog den 17. maj 1977 (Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag). Sidstnævnte direktiv er imidlertid i strid med traktaten og det af to grunde:

— dels fordi det indfører opkrævning ved en privatpersons indførsel til en medlemsstat af en brugt vare, der er købt hos en privatperson i en anden medlemsstat og dermed er udtryk for en overtrædelse af artiklerne 12 og 13 i traktaten, af hvilke det følger, at en privatpersons køb af en *brugt* vare hos en anden privatperson hverken i Frankrig eller Nederlandene pålægges afgifter:

— dels fordi opkrævningen af omsætningsafgift i det foreliggende tilfælde, uanset at den i Nederlandene opkrævede omsætningsafgift er et »led i en almindelig indenlandsk gebyrordning, som konsekvent omfatter nationale og importerede produkter«, jf. Domstolens dom af 28. juni 1978, Simmenthal (Sml., s. 1455 ff.), hverken er sket »efter samme kriterier eller på samme handelstrin«, jf. den samme dom, idet der ikke ved privates handel med brugte varer opkræves omsætningsafgift i Nederlandene.

Hvis det anerkendes, at afgiftspålæggelsen ved indførslen i princippet har

været berettiget, skulle der for varen ifølge traktatens artikel 96 ved udførslen fra Frankrig være ydet en godtgørelse for intern afgift med det beløb, der direkte eller indirekte var blevet pålagt den som fransk omsætningsafgift. Direktivet indeholder imidlertid intet om afgiftsfritagelse i tilfælde, hvor en privat i en medlemsstat indfører en vare han har købt hos en anden privatperson i en anden medlemsstat; direktivet er derfor ulovligt.

Den nederlandske ret har på denne baggrund anmodet Domstolen om en afgørelse vedrørende gyldigheden af artikel 2, stk. 2, i direktivet, i lyset af såvel traktatens toldbestemmelser (artiklerne 12 og 13) som dens afgiftsbestemmelser (artiklerne 95 ff.). De to problemgrupper vil blive undersøgt i det følgende.

Indledningsvis skal der dog gives en nærmere afgrænsning af, hvad det er, den nederlandske ret ønsker afgjort: artikel 2, stk. 2, i det sjette direktiv skal ikke efterprøves for så vidt angår bestemmelsens absolutte gyldighed; der bliver alene tale om en efterprøvelse af gyldigheden for så vidt angår opkrævning af omsætningsafgift ved indførsel af brugte varer, der handles mellem privatpersoner, dvs. som »registrerede« betegnede brugte varer.

I. — 1) Den omstændighed i den foreliggende sag, at den brugte vare er kommet fra en medlemsstat til en anden, har på baggrund af grundsætningen om fri bevægelighed for varer, givet anledning til en værdistigning. Men afgiften for båden i Nederlandene kan, selv om den er blevet opkrævet *ved indførslen,* ikke anses for en afgift med tilsvarende virkning som told, jf. traktatens artikel 12.

Der er tale om en intern afgift, der er omfattet af omsætningsafgiftsordningen. Dette er også tilfældet, selv om afgiften eventuelt efter forskellige kriterier og på forskelligt handelstrin rammer indenlandske og indførte varer, hvilket der i det højeste kan blive tale om at vurdere i lyset af traktatens fiskale bestemmelser.

Disse regler, der findes i traktatens tredje del (»Fællesskabets politik«), afsnit I (»De fælles regler«), kapitel 2, er helt parallelle med bestemmelserne om fjernelse af told, der findes i traktatens anden del (»Fællesskabets grundlag«), afsnit I (»Frie varebevægelser«), kapitel 1. Dette er, som den franske regering meget hensigtsmæssigt har anført i sit mundtlige indlæg, blevet bekræftet i Domstolens dom af 22. oktober 1974, Demag (Sml., s. 1037), hvor det i præmis 6 hedder:

»Artiklerne 12 og 13 kan ikke anvendes samtidig med artikel 95 på det samme tilfælde, idet der gælder forskellige ordninger og regler for afgifter med tilsvarende virkning som told på den ene side og interne afgifter på den anden side;

i øvrigt må ikke alene omsætningsafgiften og de andre skatter af lignende art, men også de afgifter og andre foranstaltninger, der skal modvirke følgerne af disse byrder på import og eksport af varer, betragtes som interne afgifter«.

Af de fiskale bestemmelsers særlige beskaffenhed følger, at de er *selvstændige* i forhold til bestemmelserne om Toldunionen. Det er derfor udelukket at gøre

gældende, at de første har forrang for de sidste, og lige så lidt at løse de vanskeligheder, som gennemførelsen af de sidste giver anledning til, ved hjælp af den »nyttige virkning«, der tillægges de første: Toldunion og fiskalunion er ikke synonymer.

2) Traktatens fædre overså ikke, at den direkte eller indirekte beskatning alt efter de nærmere regler om den praktiske gennemførelse kunne lægge sig hindrende i vejen for gennemførelsen af de mål, de opstillede.

Blandt de forskellige direkte eller indirekte afgifter på varer, var omsætningsafgiften en afgift som særlig tiltrak sig traktatfædrenes opmærksomhed (kapitel 2 i afsnit I »De fælles regler«).

Artiklerne 95, 96 og 97 i traktaten handlede om pålæggelse og godtgørelse af interne afgifter. Jeg siger »handlede om«, fordi der er påbegyndt en harmonisering af medlemsstaternes lovgivning på dette område »i fællesmarkedets interesse«, jf. artikel 99, alene med undtagelse af Grækenland, hvor reglen om merværdiafgift til Fællesskabet endnu ikke er trådt i kraft.

I Rådets første direktiv af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter bestemtes, at medlemsstaterne skulle indføre et fælles merværdiafgiftssystem i stedet for deres daværende omsætningsafgiftssystem. For meningen med dette direktiv har generaladvokat Mayras redegjort i sit forslag til afgørelse i sagen Nederlandse Ondernemingen (Sml. 1977, s. 129 ff.), i hvilken Domstolen afsagde dom den 1. februar 1977 (Sml., s. 113 ff.). Jeg erindrer om, at ifølge dette system skal ved enhver omsætning svares en merværdiafgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats som gælder for tingen eller tjenesteydelsen *med fradrag* af det merværdiafgiftsbeløb der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.

Dette system, der sikrer, at omsætningsafgiften er neutral for så vidt angår varers og tjenesteydelsers oprindelse, indebærer også afskaffelse af de udligninger ved grænserne for denne afgift i handelen mellem medlemsstaterne, der indtil da havde været tilladt i medfør af artiklerne 95 og 96 i traktaten (artikel 2 i Rådets første direktiv af 11. april 1967).

I et andet direktiv, som Rådet vedtog samme dag, skete den egentlige fastlæggelse af principperne for et fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse.

Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om et ensartet beregningsgrundlag for det fælles merværdiafgiftssystem bygger fremdeles på tanken om en afskaffelse *i fremtiden* af de afgiftsmæssige grænser med henblik på med tiden at skabe et fælles marked med typiske træk, svarende til dem, der karakteriserer et virkeligt fællesmarked. Som det senere vil blive omtalt, skal også dette direktiv suppleres med udfyldende regler, men det udgør dog allerede i og for sig en egentlig fælles merværdiafgiftslov.

Fradragsordningen (artikel 17 i det sjette direktiv) er hovedhjørnestenen i det fælles system. På hvert trin i en vares produktion eller omsætning fastlægges afgiftens beløb ved fra den afgift, der pålægges i sidste led at fradrage den afgift, der er erlagt af leverandøren i det foregående led. Den afgiftspligtige person er berettiget til i den afgift, der

påhviler ham, at fradrage den merværdiafgift, der har belastet de ham af en anden afgiftspligtig person leverede goder, indførte goder samt goder og tjenesteydelser til ham selv.

I artikel 17, stk. 4, bestemmes: „

»Rådet *bestræber sig på* inden 31. december 1977 på forslag af Kommissionen og med enstemmighed at vedtage fællesskabsretlige gennemførelsesbestemmelser, hvorefter tilbagebetaling skal ske i henhold til stk. 3, når der er tale om afgiftspligtige personer, som ikke er etableret i indlandet«.

I artikel 17, stk. 6, hedder det:

»Senest inden udløbet af en periode på fire år fra datoen for dette direktivs ikrafttræden (denne dato var den 1. januar 1978, men blev senere ændret til den 1. januar 1979 for Danmark, Forbundsrepublikken Tyskland, Frankrig, Irland, Italien, Luxembourg og Nederlandene) fastsætter Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag i merværdiafgiften. Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng erhvervsmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke adgang til fradrag.

Indtil de ovenfor omhandlede regler træder i kraft, kan medlemsstaterne opretholde alle de undtagelser, som på tidspunktet for dette direktivs ikrafttræden var gældende i henhold til deres nationale lovgivning«.

Der er således sket en delvis harmonisering af den omsætningsafgift, der opkræves i medlemsstaterne. Der er i alt fald til dels ikke længere tale om interne afgifter, men om afgifter, der er del af et »fælles system«.

Der findes yderligere en grund for at antage, at den omsætningsafgift, der opkræves i henhold til det »fælles merværdiafgiftssystem« er af fællesskabsretlig art: efter Rådets afgørelse af 21. april 1970 angående udskiftning af medlemsstaternes finansielle bidrag med Fællesskabernes egne indtægter, omfatter disse indtægter »dem, der hidrører fra merværdiafgiften, og som fremkommer ved at anvende en sats, der ikke kan overstige 1 %, på et beregningsgrundlag, der i medfør af fællesskabsretlige bestemmelser fastlægges ensartet for alle medlemsstaterne« (artikel 4, stk. 1). Gennemførelsen af afgørelsen af 21. april 1970 er for så vidt angår de egne indtægter, der hidrører fra merværdiafgiften, sket ved Rådets forordning nr. 2892/77 af 19. december 1977.

Efter en teknisk udtryksmåde er dette beregningsgrundlag det »virkelige beregningsgrundlag« på sidste trin i anvendelsen, dvs. prisen (uden merværdiafgift) ved salg af varer og præstering af tjenesteydelser til den forbruger, der ikke er berettiget til at fradrage den indgående afgift.

Heraf følger ikke blot, at den omtvistede opkrævning af afgift i Nederlandene ikke udgør en afgift med tilsvarende virkning som told, jf. traktatens artikel 12, men også, at den heller ikke i egentlig forstand er en »intern afgift«, jf. traktatens artikel 95, som tilfældet er med punktafgifter på alkoholholdige drikkevarer, tobak og olieprodukter, med registreringsafgifter eller andre afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift (jf. artikel 33 i sjette direktiv). Og følgelig er artiklerne 95 og 96, også selv om de fremdeles kan anvendes på de sidstnævnte afgifter eller skatter, ikke længere som sådanne anvendelige på omsætningsafgift, der opkræves efter det fælles merværdiafgiftssystem.

II — Det sjette direktiv har — ligesom i øvrigt artiklerne 95, 96 og 97 — til formål at stille virksomhederne lige i konkurrencen (traktatens artikel 3, litra f)).

Direktivets artikel 2, der er trådt i stedet for artikel 2 i det andet direktiv, bestemmer derfor ligesom i nationale love, der er blevet vedtaget eller ændret i overensstemmelse med artiklen, at:

Merværdiafgift pålægges:

»1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

2. Indførsel af goder«.

Det fælles merværdiafgiftssystem hviler for så vidt angår samhandelen mellem medlemsstater og med tredjelande på det i nugældende international praktsis anerkendte princip om anvendelse af »bestemmelseslandets«, dvs. forbrugslandets afgiftsordning. Af dette princip følger de afgiftsgrænser, de består inde i Fællesskabet; en indførsel, der går ud på at bringe varer »til indlandet« pålægges afgift ved grænse, afhængigt af, hvorledes det ifølge direktivets artikel 14 forholder sig med de indførte varer, ligesom også afgiftsfritagelse ved udførsel sker ved grænsen (artiklerne 15 og 16).

Også Domstolen har stadfæstet dette princip i dom af 9. oktober 1980, Carciati (Sml., s. 2773):

»De forbud, en medlemsstat pålægger personer, som er bosat på deres område, mod tat benytte køretøjer, der midlertidigt er indført afgiftsfrit, er et effektivt middel til at forhindre skattesvig og til at sikre, at afgifterne erlægges i varernes *bestemmelsesland*« (præmis 10).

Fri bevægelighed for varer inden for fællesmarkedet er ingenlunde ensbetydende med, at varerne ikke skal afgiftsbelastes i bestemmelseslandet: den eneste regel, som medlemsstaterne i den forbindelse skal overholde, er forbudet mod forskelsbehandling af indenlandske og indførte varer (artikel 95).

Indførelsen af det fælles merværdiafgiftssystem giver i de allerfleste tilfælde sikkerhed for, at konkurrencen ikke fordrejes på fællesmarkedet; systemet er dermed et bidrag til fjernelsen af hindringerne for fri bevægelighed, og det overflødiggør anvendelsen af de gennemsnitssatser, som før systemets indførelse var en relevant mulighed, jf. traktatens artikel 97. Da merværdiafgiftens størrelse altid nøje afhænger af varernes pris, giver anvendelsen af den i indførselslandet gældende sats på indførte varers værdi sikkerhed for, at indenlandsk og udenlandsk produktion bliver behandlet lige. Da en eksportforretning er fritaget for afgift, fører på samme måde godtgørelsen ved udførsel af den afgift, der er faktureret ved køb af varer til eksport eller af varer, der kræves til fremstilling af sådanne varer, til, at salg til udlandet virkelig fritages for afgift.

Tilbage bliver dog nogle tilfælde, hvor disse almindelige regler ikke kan følges. Det gælder således i de tilfælde, hvor der er tale om »brugte« goder.

1) Det er ikke så let endda at fastslå, hvad der skal forstås ved et brugt gode. Generelt kan det siges, at der er tale om et gode, der eventuelt efter istandsæt-

telse, kan anvendes i stedet for et ubrugt gode, der skal anvendes til de samme formål.

Betegnelsen dækker imidlertid følgende goder:

— varige forbrugsgoder, der falder i værdi efterhånden som de bruges af flere på hinanden følgende forbrugere;

— »registrerede« brugte goder, som f.eks. biler og både;

— kunst- og samlergenstande, der imidlertid i tidens løb kan stige i værdi.

Det der kendetegner alle de nævnte goder, er, at de efter først én gang efter erhvervsmæssigt salg at have været i den endelige forbrugers besiddelse, efter en vis brug kan føres videre i omsætningen eller forbruget. Karakteristisk for alle de nævnte arter af goder er det også, at de til forskel fra nye goder kan overdrages uden en erhvervsmæssigt handlendes mellemkomst.

I det foreliggende tilfælde er således den handlede båd blevet brugt — sådan må man i alt fald forestille sig det — delvis i Frankrig, hvis den var købt der som ny og var registreret der, og delvis i Nederlandene, der er den medlemsstat, hvortil den senere blev indført.

Det skal lige oplyses, at for så vidt angår den nederlandske omsætningsafgift er Han Van Zanten den *afgiftspligtige person,* mens selskabet Gaston Schul er den *betalingspligtige person.*

Når et gode, der ejes af en privatperson, der er endelig forbruger uden afgiftspligt, sælges som brugt til *en afgiftspligtig person,* indeholder den af sidstnævnte betalte pris en residual afgiftsbelastning (»residualafgift«); når den sidstnævnte person videresælger det omhandlede gode (eventuelt efter istandsættelse) og ikke kan fradrage den afgiftsbyrde, der er afholdt på det forrige trin, belaster omsætningsafgiften — hvis der da ikke findes en særlig ordning — hele videresalgsprisen og ikke blot den merværdi, der eventuelt er hidført af nævnte sidste sælger: godet, for hvilket der ikke er fradragsret, afgiftsbelastes dobbelt, og det produkt, der sælges til en anden endelig forbruger, er pålagt en »residualskat«.

På samme måde indeholder ved en ikke afgiftspligtig privat brugers salg af en brugt lystbåd til en anden privatperson, *der ikke er afgiftspligtig,* den af den sidste betalte pris en residualafgift, idet sælgeren ikke har kunnet fratrække den merværdiafgift, som var indbefattet i prisen på den ny båd; der bliver tale om *afgiftskumulation.*

Opnåelse af afgiftsmæssige ligestilling og altså afgiftsbelastning af brugte goder giver anledning til vanskeligheder, fordi der i handelen med disse goder kan optræde flere personer med en megen forskellig status: godet kan blive solgt af den første bruger, der muligt har kunnet fradrage omsætningsafgiften, eller af en privatperson, der ikke har kunnet fradrage den, fordi han ikke er afgiftspligtig, eller fordi fradrag også for afgiftspligtige personer her er udelukket i kraft af en særlig bestemmelse (jf. direktivets artikel 13, afsnit B, litra c)). Godet bliver måske solgt til en almindelig privatmand eller til en afgiftspligtig person eller lejlighedsvis afgiftspligtig person, der selv videresælger, eventuelt efter istandsættelse.

Når godet fortsat bruges, ikke i oprindelsesstaten (Frankrig), men i en anden medlemsstat (Nederlandene) efter indførsel til sidstnævnte stat, er

indførslen dertil afgiftsmæssigt ensbetydende med, at godet igen bringes i omsætning; når det passerer en afgiftsgrænse, stiller forholdene sig, som om det igen blev bragt i omsætning; privatpersonen Van Zanten bliver en afgiftspligtig person i den i artikel 4 i direktivet forudsatte betydning i kraft af, at det af ham erhvervede brugte gode passerer en grænse.

2) Spørgsmålet om manglende eller omvendt dobbelt afgiftsbelastning for så vidt angår merværdiafgift inden for Fællesskabet blev allerede rejst ved udarbejdelsen af Rådets første direktiv.

En fællesskabsordning om fritagelse for omsætningsafgifter og punktafgifter blev for så vidt angår indførsel i den internationale rejsetrafik indført ved Rådets direktiv af 28. maj 1969.

I et andet direktiv fra Rådet af 19. december 1974 blev der indført afgiftsfritagelse ved indførsel af varer i småforsendelser uden erhvervsmæssig karakter inden for Fællesskabet.

Og i det sjette direktiv findes en bestemmelse om, at når løsøregenstande (herunder automobiler) i en medlemsstat er blevet bearbejdet eller repareret uden afgiftsfritagelse, kan disse goder afgiftsfrit genindføres til den medlemsstat, de midlertidigt har været eksporteret fra (artikel 14, stk. 1, litra f)).

Men for brugte genstande har ingen af de foreslåede løsninger kunnet vedtages, og i artikel 32 i sjette direktiv siges blot: »Rådet vedtager inden 31. december 1977 med enstemmighed på forslag af Kommissionen Fællesskabets afgiftsordning for brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samlerobjekter.

Indtil iværksættelse af den nævnte fællesskabsordning kan de medlemsstater, som ved dette direktivs ikrafttræden anvender en særordning på det ovennævnte område, opretholde denne ordning«.

Kommissionen forelagde den 11. januar 1978 Rådet et forslag til et syvende direktiv om »en fælles merværdiafgiftsordning for kunstgenstande, samlerobjekter, antikviteter og brugte genstande«; Kommissionen har ændret forslaget på forskellige punkter den 16. maj 1979. Forslaget handler bl.a. om »lystbåde« (artikel 4, stk. 1). Men Rådet har endnu ikke vedtaget dette direktiv. Men direktivet har under alle omstændigheder kun til formål at give alene *afgiftspligtige personer* adgang til at fradrage den merværdiafgift, der indgår i prisen på en dem af en privatperson solgt brugt genstand, således at enhver residualafgift forsvinder: det foreslåede direktiv omhandler ikke overdragelse af sådanne genstande mellem private.

Den omstændighed, at den frist, som Rådet havde angivet med datoen 31. december 1977, er udløbet, har absolut ikke til følge, at private kan gøre en eller anden »nyttig virkning« gældende for så vidt angår den nævnte bestemmelse.

3) Fri bevægelighed for brugte varer er rigtignok berørt af denne dobbeltafgiftspålæggelse. »For over for befolkningerne i medlemsstaterne at tydeliggøre eksistensen af Fællesskabet synes det belejligt til fordel for privatpersoner at videreføre

bestræbelserne med inden for Fællesskabet at skabe vilkår svarende til et hjemmemarkeds« (første betragtning til forslag til direktiv om afgiftsfrihed ved endelig indførsel fra en medlemsstat af personlige ting tilhørende private, forelagt Rådet af Kommissionen den 30. oktober 1975); denne situation er dog ikke som anført af selskabet Gaston Schul's advokat udtryk for skødesløshed, men tværtimod tilsigtet.

Denne afgiftsordning er udtryk for en økonomisk politik, der efter min mening svarer til den gældende fællesskabsretlige situation.

Først skal det bemærkes, at denne afgiftspålæggelse ved indførsel ikke specielt begunstiger brugte genstande, der er solgt i Nederlandene: afgiftspålæggelsen har den samme gunstige virkning for brugte genstande, der er solgt i alle medlemsstaterne, og de samme ugunstige virkninger for så vidt angår brugte genstande købt i de øvrige medlemsstater. Alle private personer i samtlige medlemsstater, der indfører brugte genstande, er i så henseende ligestillede for så vidt angår offentlige byrder. Ifølge Domstolens praksis er ikke enhver ulige behandling, men udelukkende forskelle, der ikke kan begrundes objektivt, at anse for en vilkårlig forskelsbehandling.

En i det mindste delvis afgiftsbetaling for den til Nederlandene indførte lystbåd forbliver under alle omstændigheder velbegrundet i kraft af princippet om afgiftspålæggelse i det land, hvor brugen af båden fortsættes. Man må nemlig befrygte, at de normale omsætningsveje ikke længere bliver benyttet, hvis det er muligt uden afregning af merværdiafgift til en medlemsstat at indføre en brugt genstand (f.eks. en bil), som er købt hos en privatperson i en anden medlemsstat, uden at der i den anledning er betalt merværdiafgift, mens en eksport af et gode af samme art købt hos en afgiftspligtig person ikke ville give adgang til at fradrage afgiften.

En privatperson kunne for at erhverve en genstand med betaling af den lavest mulige merværdiafgift blot købe genstanden brugt i den medlemsstat, hvor afgiftssatsen er lavest, og så få genstanden bragt til sin egen stat. Der er som bekendt hidtil ikke blevet indført ensartede merværdiafgiftssatser.

I øvrigt er den merværdiafgift på 18 %, der er opkrævet i Nederlandene, beregnet ikke af bådens nypris, men af den pris, hvortil Giovanni Nanni har overdraget båden til Van Zanten; denne pris skulle principielt være fastsat under hensyntagen til genstandens værdiforringelse samt til det forhold, at den af Han Van Zanten som en del af købesummen betalte residualafgift ikke kunne fradrages af ham. Såfremt den pris, Han Van Zanten har betalt, er blevet rigtigt beregnet af Giovanni Nanni, andrager afgiftspålæggelsen i anledning af indførslen ikke et højere beløb end den merværdiafgiftsandel, der i Nederlandene erlægges af en privatperson, der køber en brugt båd af en anden privatperson.

4) Det synes, når alt kommer til alt, at være Han Van Zanten's og selskabet Gaston Schul's opfattelse, at der, såfremt der ikke blev ydet fuld fritagelse for betaling af merværdiafgift ved indførslen til Nederlandene, skulle have været mulighed for at fritage båden for den

indirekte residualomsætningsafgift, ligesom der for båden ved udførsel fra Frankrig skulle være ydet godtgørelse af den afgift, der var betalt for den i dette land.

Hvis dette var rigtigt, skulle man ikke anvende den i direktivet fastlagte regel om fradrag af »indgående afgift« (afgiften beregnes af forskellen mellem afgiften ved salget og afgiften ved købet), men derimod »base sur base«-metoden, hvorefter afgiften skal beregnes af forskellen mellem købsprisen og salgsprisen. Fradraget på det efterfølgende trin skal herefter ske på grundlag af fremlæggelse af regningen fra leverandøren. Men det fremgår netop ikke af denne regning, med hvilken andel merværdiafgiften indgår i den pris, køberen har betalt. Endvidere forudsætter en sådan refusionsordning, at Giovanni Nanni's levering af båden til Han Van Zanten har været belagt med afgift: enhver afgiftsfritagelse kræver nødvendigvis, at det godtgøres, at der er pålagt afgift på det foregående trin.

Lad det være sagt, at privatpersoner, der udelukkende handler med brugte genstande i en og samme medlemsstat ikke ville være tilfredse med en sådan afgiftsordning, der desuden efter fællesskabsrettens nugældende kilder er umulig, idet medlemsstaterne ifølge direktivet (artikel 13, afsnit B, litra c)) skal fritage levering af goder, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra retten til fradrag i medfør af artikel 17, stk. 6, for afgift.

En godtgørelse, også blot for en del af merværdiafgiften ved eksporten fra Frankrig, hvor båden også er blevet brugt, ville have krævet en fastlæggelse ved det af Giovanni Nanni gennemførte salg dels af residualafgiftens andel af den pris, han havde betalt, og dels en beregning og opkrævning af den omsætningsafgift, der modsvarede Han Van Zanten's senere brug af båden i Nederlandene.

I de skriftlige eller mundtlige indlæg i nærværende sag fra såvel stater som institutioner fremhæves de administrative forviklinger, som dette ville medføre, forviklinger, som i nogle tilfælde ville være helt ude af proportion med betydningen af de forhold, der er tale om. Privatpersoner, der gennemfører sådanne forretninger, måtte pålægges bogføringspligt og gøres til skatteopkrævere.

Foruden dette store administrative besvær får man med et langt vanskeligere problem at gøre. Det drejer sig om fordelingen mellem medlemsstater af det merværdiafgiftsprovenu, der fremkommer i forbindelse med brugen af en brugt genstand, afhængigt af, om denne brug i det hele sker i oprindelsesstaten, eller om den som i det foreliggende tilfælde fortsættes i en anden medlemsstat, og det i en situation, hvor den indførende stat er fuldstændig uden indflydelse på reglerne for afgiftspålæggelsen i oprindelsesstaten og omvendt. I den første betragtning til Kommissionens forslag om en fælles merværdiafgiftsordning for brugte genstande præsenteres problemet prægnant: denne ordning »skal gøre det muligt at undgå afgiftsunddragelser i Fællesskabet og sikre, at anvendelsen af Fællesskabets sats på afgiftspligtige transaktioner fører til rimelige resultater i samtlige medlemsstater i forbindelse med Fællesskabets opkrævning af egne indtægter«.

5) Jeg skal tilføje, at Domstolen som anført af den italienske regering, vedrørende de eventuelle virkninger af dobbeltafgiftspålæggelse ved udførsel til en anden medlemsstat, i Larsen-dommen af 29. juni 1978 (Sml., s. 1543) har fastslået:

»[Det må hertil bemærkes], at EØF-traktaten ikke indeholder nogen regel, hvorefter en sådan dobbeltafgiftsbelæggelse er forbudt;

selv om et sådant forbud utvivlsomt er ønskeligt af hensyn til de frie varebevægelser, kan det imidlertid kun gennemføres ved en harmonisering af de nationale ordninger i henhold til traktatens artikel 99, eventuelt artikel 100« (præmisserne 33 og 34).

Afskaffelsen af den forskelsbehandling, som Han Van Zanten og selskabet Gaston Schul klager over, kræver:

— afskaffelse af den merværdiafgiftsfritagelse, der i medlemsstaterne gælder for handel mellem private med brugte genstande;

— fastsættelse af en passende merværdiafgiftssats for denne handel og

— indførelse af en afgiftsgodtgørelse ved eksport, når brugte genstande eksporteres til en anden medlemsstat end den stat, i hvilken de er blevet købt brugt.

Dette forudsætter, at der skabes fuldstændig ensartethed med hensyn til beregningsgrundlaget, og at afgiftssatserne bringes så nogenlunde på linje eller ligefrem gøres identiske. Det er udelukket at gøre gældende, at det sjette direktiv er retsstridigt, fordi det ikke detaljeret har taget stilling til alle disse spørgsmål. Der kan ikke rådes bod på det forhold, at der ikke findes en særlig fællesskabsordning for brugte genstande, ved simpelt hen at fastslå, at direktivets artikel 2, stk. 2, er ugyldigt, når dette retstomrum kan udfyldes på grundlag af en række andre regler. Den eneste udvej ligger i anvendelsen af traktatens artikel 99.

Jeg foreslår Domstolen at besvare de forelagte spørgsmål på følgende måde:

— Bestemmelsen i artikel 2, stk. 2, i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter er, for så vidt som hver medlemsstat ifølge den skal opkræve merværdiafgift ved en privats indførsel af en brugt båd, der hidrører fra en anden medlemsstat, gyldig, også selv om der ikke for levering af samme vare under de samme omstændigheder i den ene eller den anden af disse stater skulle svares merværdiafgift.