FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT JEAN MISCHO

fremsat den 9. februar 1988

Høje Domstol.

1. Yves Ledoux, sagsøgte i hovedsagen, er tiltalt for svigagtigt til sin bopælsstat, Belgien, at have indført et i Frankrig registreret motorkøretøj tilhørende det franske selskab, hvori han er ansat, idet han den 22. februar 1983 anvendte køretøjet uden for den normale vej til sin arbejdsplads, altså til privat brug. Det fremgår af sagen, at køretøjet var stillet til sagsøgtes rådighed i henhold til arbejdsaftalen, og at han havde tilladelse til at anvende det såvel under sit arbejde som til privat brug.

2. Ifølge det oplyste bestod der på det for sagen relevante tidspunkt i Belgien en praksis, der siden er blevet stadfæstet i et cirkulære af 1. maj 1984 fra det belgiske toldvæsen, og som gjorde det muligt for en grænsearbejder med sædvanligt opholdssted i Belgien at anvende en bil, der var stillet til hans rådighed af hans arbejdsgiver etableret i en anden medlemsstat, til transport mellem arbejdspladsen i udlandet og hans bopæl i Belgien. Denne praksis omfattede imidlertid ikke den accessoriske anvendelse af en sådan bil til privat brug.

3. Med det spørgsmål, som cour d'appel de Liège, der behandler ankesagen, efter at tribunal correctionnel de Neufchâteau har frifundet Ledoux, har forelagt Domstolen, ønsker retten i det væsentlige afgjort, om en medlemsstat ifølge fællesskabsreglerne, bl. a. på momsområdet, kan kræve betaling af moms ved indførsel, når en person med bopæl i staten i forbindelse med opfyldelsen af sin arbejdsaftale og i sin fritid anvender en bil, som hans arbejdsgiver etableret i en anden medlemsstat, hvor der er betalt moms, har stillet til hans rådighed, når henses til, at bilen forbliver arbejdsgiverens ejendom, og at den kun er indført midlertidigt til brugerens bopælsstat.

4. De fællesskabsregler, der særlig fandt anvendelse på det for sagen relevante tidspunkt, var indeholdt i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgift — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

5. Siden da har Rådet udstedt direktiv 83/182 af 28. marts 1983 om afgiftsfritagelse inden for Fællesskabet ved midlertidig indførsel af visse transportmidler (EFT L 105, s. 59), der skulle efterkommes senest den 1. januar 1984. Jeg kan naturligvis kun indirekte henvise til bestemmelserne i dette direktiv og kun anvende dem som rettesnor for mine betragtninger på grundlag af de regler, der gjaldt på det for sagen relevante tidspunkt. Ifølge direktiv 83/182 skal der i øvrigt ikke meddeles afgiftsfritagelse for midlertidig indførsel af den her omhandlede art. Den 4. februar 1987 forelagde Kommissionen imidlertid Rådet et forslag om æn-

dring af direktiv 83/182 ved indsættelse af en sådan bestemmelse (EFT C 40 af 18.2.1987, s. 7).

6. Sjette direktiv bestemmer i artikel 2:

»merværdiafgift pålægges:

1) ...;

2) indførsel af goder«.

7. Artikel 10, stk. 3, bestemmer, at »ved indførsel indtræder afgiftspligten, og afgiften forfalder, på det tidspunkt, hvor godet ankommer til indlandet...« (første punktum), medmindre godet henføres under en ordning for midlertidig indførsel (fjerde punktum).

8. I modsætning til, hvad der sker ved »levering af et gode« inden for et lands grænser, som kræver »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode« (artikel 5, stk. 1), forfalder momsen principielt ved den blotte indførsel af godet, dvs. når godet passererer grænsen til det pågældende land. I denne forbindelse er det uden betydning, om importøren indfører det pågældende gode i sin egenskab af ejer eller bruger. I henhold til artikel 21, stk. 2, påhviler merværdiafgiften ved indførsel »den eller de personer, der med henblik herpå er udpeget eller godkendt af importmedlemsstaten.«

9. Forfatterne til sjette direktiv har imidlertid selv klart været af den opfattelse, at et kriterium som den blotte faktiske indførsel var for snævert, og de har derfor i artikel 14 givet mulighed for momsfritagelse ved indførsel. Artikel 14, stk. 1, bestemmer:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

...

c) indførsel af goder, der anmeldes med henblik på inddragelse under en ordning vedrørende midlertidig indførsel, og som derfor opnår fritagelse for told, eller kunne have opnået fritagelse herfor, hvis de var blevet indført fra et tredjeland;

...«

10. Det tilføjes i artikel 14, stk. 2, at medlemsstaterne indtil fastsættelsen af fællesskabsbestemmelser om skatter og afgifter samt de nærmere regler for disses praktiske gennemførelse kan

» — opretholde gældende nationale bestemmelser inden for rammerne af ovennævnte bestemmelser;

— tilpasse disse nationale bestemmelser med henblik på at mindske tilfælde af konkurrencefordrejning og navnlig tilfælde af ikke-påligning eller dobbelt påligning af merværdiafgifter inden for Fællesskabet;

— anvende de administrative fremgangsmåder, som de finder bedst egnede med henblik på fritagelsen«.

11. Domstolen har i tre sager fortolket disse bestemmelser, nemlig i sagerne Carciati [1], Abbink [2] og Profant [3].

12. Carciati-sagen vedrørte en helt anden situation end Ledoux', idet køretøjet ikke hver dag blev reeksporteret til den medlemsstat, hvori den virksomhed, som ejede det, var etableret, men tilsyneladende næsten udelukkende blev anvendt i brugerens bopælsstat.

13. I Abbink-sagen var der heller ikke tale om daglig transport til og fra arbejde. Yderligere behandlede Domstolen begge sager alene i lyset af Traktatens principper vedrørende frie varebevægelser, hvilket i øvrigt var i overensstemmelse med ordlyden af de forelagte præjudicielle spørgsmål.

14. I den seneste af de tre domme, Profant-dommen, behandlede Domstolen problemet om fritagelse i en større sammenhæng.

15. Efter at have fastslået, at opretholdelsen af de pågældende nationale bestemmelser i henhold til artikel 14 skal ske »inden for rammerne« af de fællesskabsretlige regler om fritagelse og tilpasses på en sådan måde, at tilfælde af dobbelt påligning af merværdiafgift inden for Fællesskabet mindskes, tilføjede Domstolen, at disse krav indgår i formålene med harmoniseringen inden for merværdiafgiftsområdet, som ifølge en af betragtningerne til sjette direktiv er den faktiske gennemførelse af den frie bevægelighed for personer og goder samt af den økonomiske sammenhæng i Fællesskabet.

16. Herefter udtalte Domstolen, at det i lyset heraf må antages, »at gennemførelsen af de i artikel 14 i sjette direktiv fastsatte fritagelser ikke fuldt ud er overladt til medlemsstaternes myndigheders skøn, idet disse skal respektere de grundlæggende formål, der forfølges som led i bestræbelserne på at harmonisere bestemmelserne om merværdiafgift, nemlig at fremme de frie varebevægelser og den frie bevægelighed for personer samt forhindre tilfælde af dobbelt påligning af afgift. Ved anvendelse af national lovgivning om fritagelse for merværdiafgift for motorkøretøjer, som anvendes af studerende fra en anden medlemsstat, har en medlemsstats afgiftsmyndigheder derfor pligt til at anvende begrebet midlertidig indførsel på en sådan måde, at den frihed, statsborgere fra andre medlemsstater har til at studere i den medlemsstat, de ønsker, ikke begrænses i kraft af en dobbelt påligning af afgift for de pågældende køretøjer« (præmisserne 24 til 26). Herefter fastslog Domstolen, at fællesskabsreglerne i et sådant tilfælde er til hinder for, at en medlemsstat opkræver merværdiafgift ved indførsel.

1 — Dom af 9. oktober 1980, Carciati, 823/79, Sml. s. 2773.

2 — Dom af 11. december 1984, Abbink, 134/83, Sml. s. 4097.

3 — Dom af 3. oktober 1985, Anklagemyndigheden mod Profant, 249/84, Sml. s. 3237.

17. Jeg mener, at den logiske opbygning af Profant-dommen kan overføres på det problem, der her skal tages stilling til. Det er ganske vist rigtigt, at Profant, i modsætning til Ledoux, ikke havde hovedopholdssted i importlandet. Det er også rigtigt, at Domstolen udtrykkeligt tilføjede, at forholdet ville være anderledes, såfremt den pågældende person i mellemtiden var blevet gift og »etablerede sig i modtagermedlemsstaten på en sådan måde, at det kunne tages som udtryk for et ønske... om ikke at vende tilbage til oprindelsesmedlemsstaten« (præmis 27). I så fald ville der nemlig ikke længere være tale om midlertidig, men om endelig indførsel.

18. I den foreliggende sag må det imidlertid antages, *at* det forhold, at køretøjet indføres til Ledoux' bopælsstat, intet ændrer ved indførslens midlertidige karakter, da køretøjet fortsat tilhører arbejdsgiveren etableret i nabostaten, *at* det regelmæssigt genudføres til denne stats område, og *at* det må antages endeligt at vende tilbage dertil senest ved arbejdsforholdets ophør.

19. Da afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder, ved indførslen af godet, uafhængigt af importørens status, er indførslens midlertidige karakter i sig selv principielt tilstrækkelig til at begrunde fritagelsen.

20. Når henses til gennemførelsen af et fælles marked »med typiske træk svarende til dem, der karakteriserer et virkeligt hjemmemarked« (fjerde betragtning til sjette direktiv), er en dobbelt påligning af afgift simpelt hen utænkelig i situationer af denne art. Den dobbelte påligning består imidlertid principielt selv i tilfælde som det her foreliggende, hvor der i praksis, i lighed med Schul I [4]- og Schul II [5]-dommene, ikke kan opkræves moms i importlandet, fordi den dér gældende momssats er lavere end den i eksportlandet gældende.

21. Derimod foreligger der ikke dobbelt påligning, og der er ikke grundlag for afgiftsfritagelse i det land, hvortil godet midlertidigt indføres, hvis der ikke er erlagt moms i eksportstaten, eller hvis denne er tilbagebetalt.

22. Det er derfor berettiget, at såvel ovennævnte direktiv 83/182 [sidste betragtning og artikel 4, stk. 1, litra c)], som direktiv 85/362 om midlertidig indførsel af andre goder end transportmidler [Rådets syttende direktiv af 16. juli 1985, EFT L 192, s. 20, artikel 10, litra c)] stiller den absolutte betingelse for afgiftsfritagelse, at der i eksportmedlemsstaten er erlagt moms for goderne, og at der ikke i forbindelse med deres udførsel er indrømmet nogen form for momsfritagelse.

23. På den anden side må det godtgøres, at arbejdsgiveren virkelig har stillet køretøjet til arbejdstagerens rådighed, dvs. at man ikke står over for afgiftsunddragelse i form af en fiktiv registrering af køretøjet i nabolandet, selv om bilen i virkeligheden tilhører brugeren. Rent administrativt kan det imidlertid forholdsvis nemt afgøres, om køretøjet tilhører arbejdsgiveren.

4 — Dom af 5. maj 1982, Schul mod Inspecteur der invoerrechten en accijnzen, 15/81, Sml. s. 1409.

5 — Dom af 21. maj 1985, statssekretæren, Finansministeriet, mod Schul, 47/84, Sml. s. 1491.

24. Jeg finder det i øvrigt kendetegnende at det for midlertidigt at indføre andre goder end transportmidler ifølge artikel 10, litra d), i Rådets ovennævnte direktiv 85/362 kræves, at de pågældende goder »*tilhører* en person med hjemsted uden for den importerende medlemsstats område.«

25. Yderligere må det nødvendigvis konstateres, at direktiv 83/182 ikke regulerer alle tænkelige og mulige tilfælde af midlertidig indførsel af motorkøretøjer, og direktivet er givet ikke udtryk for den endelige udvikling på dette område. Som bevis herfor skal jeg henvise til artikel 9, stk. 1, hvorefter medlemsstaterne kan opretholde og / eller fastsætte lempeligere ordninger end de i direktivet fastsatte, samt til Kommissionens forslag om supplering af dette direktiv, som jeg har henvist til i begyndelsen af mit forslag.

26. *Når henses til kravene ifølge det fælles merværdiafgiftssystem*, er der således ingen tvingende grund til, i situationer som den her foreliggende, at lade momsfritagelsen ved midlertidig indførsel af motorkøretøjer afhænge af, om *brugeren* har sit normale opholdssted i en anden medlemsstat end importstaten.

27. For det andet skal jeg minde om, at medlemsstaterne skal fastsætte de i sjette direktivs artikel 14 foreskrevne fritagelser »med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser«, idet de samtidig skal fremme *den frie bevægelighed for personer*, der er et grundlæggende princip.

28. Jeg skal yderligere minde om, at tredje og fjerde betragtning til Rådets forordning nr. 1612/68 af 15. oktober 1968 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet (EFT 1968 II, s. 467), udtrykkeligt fremhæver, at

»den frie bevægelighed for arbejdstagere og deres familie er en fundamental ret... [som] skal anerkendes uden forskel for 'permanente' arbejdstagere, sæsonarbejdere, *grænsearbejdere* og arbejdstagere, der udfører arbejde som led i en tjenesteydelse.«

Det tilføjes i femte betragtning, at

»retten til fri bevægelighed forudsætter, for at den objektivt set kan udøves i frihed og værdighed, at der sikres ligestilling, faktisk som retligt, i alt, der vedrører den egentlige udførelse af lønnet beskæftigelse... [og] alle hindringer, der står i vejen for arbejdskraftens frie bevægelighed, skal endvidere fjernes...«.

29. I øvrigt skal medlemsstaterne ifølge Traktatens artikel 5 generelt træffe alle de nødvendige foranstaltninger til at sikre opfyldelsen af de forpligtelser, som følger af Traktaten eller af institutionernes retsakter, lette Fællesskabet gennemførelsen af dets opgaver og afholde sig fra at træffe foranstaltninger, der kan bringe virkeliggørelsen af Traktatens målsætning i fare.

30. En medlemsstat tilsidesætter denne generelle samarbejdspligt, hvis den ved at træffe en national foranstaltning bidrager til at opretholde eller indføre en hindring for den frie bevægelighed for arbejdstagere, som har bopæl på statens område, men udøver deres erhvervsmæssige beskæftigelse i en anden medlemsstat.

31. En medlemsstat tilsidesætter således denne pligt, hvis den ved en dobbelt påligning af moms i praksis tvinger en grænsearbejder til at give afkald på visse fordele, som hans arbejdsgiver yder, alene af den grund, at arbejdstageren har bopæl på statens eget område. For så vidt angår arbejdsvilkårene, stilles denne arbejdstager således ringere end sine kolleger, der har bopæl i den stat, hvor arbejdsgiveren er etableret, og som nyder samme fordele in natura. Det vil således være mindre attraktivt for arbejdstageren at tage arbejde i en anden medlemsstat end den, hvor han har sin bopæl, hvilket direkte begrænser udøvelsen af retten til fri bevægelighed inden for Fællesskabet.

32. Det samme argument gælder, når arbejdsgiveren giver tilladelse til, at køretøjet også kan anvendes til privat brug. I så fald må det nemlig antages, at denne fordel udgør en del af det vederlag i videste forstand, som tilkommer arbejdstageren. Det kan i øvrigt ikke udelukkes, at denne naturalydelse i visse tilfælde opvejes af en lavere løn end den, der udbetales til de arbejdstagere, der ikke modtager en sådan ydelse.

33. Kommissionen har med rette i sit skriftlige indlæg på side 10 fremhævet, at »en del af det vederlag, der udbetales til den arbejdstager, der har bopæl i en anden medlemsstat, neutraliseres som følge af bopælsstatens lovgivning, mens arbejdstagere, for så vidt angår beskæftigelsesstaten, oppebærer det samme vederlag, uanset om de har bopæl her eller i en anden stat, således som det foreskrives i Traktatens artikel 48 og fremhæves i artikel 7 i forordning nr. 1612/68 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet.«

34. I denne sammenhæng er det interessant at konstatere, at enhver, som i medfør af artikel 4 i direktiv 83/182 fritages for afgift ved erhvervsmæssig brug af det køretøj, som han ejer, ikke mister retten til afgiftsfritagelse, hvis han, efter endt arbejdsdag, anvender køretøjet til privat brug (f. eks. til at køre til en restauration eller til stranden). Jeg mener derfor ikke, at der er nogen tungtvejende grund til at nægte en arbejdstager i samme situation som Ledoux retten til også at anvende det køretøj, som arbejdsgiveren har stillet til rådighed inden for rammerne af arbejdsaftalen, til privat brug.

35. Ifølge det oplyste havde de belgiske myndigheder fuldt kendskab til det problem, der kunne opstå, når en grænsearbejder anvender et køretøj, der er stillet til rådighed af hans arbejdsgiver til transport mellem bopæl og arbejdsplads, idet de først accepterede og dernæst officielt godkendte en sådan anvendelse ifølge en forsøgsordning, der trådte i kraft den 1. maj 1984. Det belgiske toldvæsens cirkulære af 1. maj 1984 går i øvrigt så vidt som til også at omfatte de tilfælde, hvor flere arbejdstagere transporteres til deres hjemstat i det samme køretøj, som natten over forbliver i denne stat.

36. Af de ovenfor anførte grunde er jeg imidlertid af den opfattelse, at denne ordning burde være endelig og ikke blot midlertidig som forsøg (med mulighed for at bringe den til ophør uden varsel, jfr. side 7 i cirkulæret af 1. maj 1984), og at der ikke bør være mulighed for at ophæve afgiftsfritagelsen, såfremt køretøjet, accessorisk, anvendes til privat brug.

37. Herefter skal jeg sammenfattende foreslå, at det af cour d'appel de Liège forelagte præjudicielle spørgsmål besvares således:

»Fællesskabsreglerne, navnlig på momsområdet, er til hinder for, at en medlemsstat opkræver moms ved midlertidig indførsel af et motorkøretøj, der tilhører en arbejdsgiver i en anden medlemsstat, hvor der er betalt moms, når køretøjet anvendes af en arbejdstager med bopæl i den første medlemsstat dels i forbindelse med opfyldelsen af arbejdsaftalen, dels til privat brug.«