# FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT MARCO DARMON

fremsat den 8. december 1987 *

*Høje Domstol.*

1. I tidligere domme, navnlig de to domme i Schul-sagerne [1] og dommen i Bergeres-Becque-sagen [2], er der på en måde på forhånd svaret på de to første spørgsmål, Corte d'appello di Genova har forelagt. Såvel tiltalte i hovedsagen som den italienske regering og Kommissionen er i øvrigt enige heri. Derimod har Domstolen endnu ikke, i hvert fald ikke direkte, taget stilling til det problem, det tredje spørgsmål vedrører, selv om flere domme indeholder udtalelser, der giver gode holdepunkter for besvarelsen.

2. Når den foreliggende sag er af interesse, skyldes det således dette sidste spørgsmål. Med spørgsmålet har den nationale retsinstans i det væsentlige ønsket oplyst, i hvilket omfang fællesskabsretten er til hinder for enhver differentiering, såvel med hensyn til arten som intensiteten, af de sanktioner, der er fastsat i tilfælde af manglende betaling af moms ved indførsel på den ene side og ved en rent intern transaktion på den anden, når det i øvrigt drejer sig om den samme vare, og afgiftssatsen i henhold til fællesskabsretten er den samme i de to tilfælde. Ud over dette principielle spørgsmål har den nationale retsinstans forelagt det særlige spørgsmål, om overtrædelser af bestemmelserne om merværdiafgift ved indførsel efter nationale regler kan betragtes som smugleri, og derfor, som en overtrædelse af toldloven, er belagt med strafferetlige sanktioner, mens der i tilfælde af afgiftsunddragelse i indenlandsk omsætning — et forhold, der af den forelæggende retsinstans er betegnet som en »tilsvarende overtrædelse« — bringes andre sanktioner i anvendelse.

3. Da der er tale om en præjudiciel sag, er Domstolen bundet af de nationalretlige subsumptioner, den forelæggende retsinstans har foretaget. Det principielle spørgsmål er således, om der i de to tilfælde kan bringes forskellige sanktioner i anvendelse.

4. Tiltalte i hovedsagen og Kommissionen har anført, at enhver overtrædelse af bestemmelserne om moms, uanset om den sker i forbindelse med indførsel eller med en transaktion inden for landets grænser, bør være pålagt identiske sanktioner. Heroverfor har den italienske regering anført, at der er forskelle mellem de to typer af overtrædelser, som kan begrunde, at der i førstnævnte tilfælde anvendes en strengere sanktionsordning.

5. Men inden jeg går nærmere ind på dette spørgsmål, vil jeg tage stilling til de argumenter, den italienske regering har fremført med hensyn til fællesskabsrettens eventuelle betydning for nationale strafferetlige bestemmelser om skatte- og afgiftsunddragelse. Regeringen har nærmere anført, at fællesskabsretten på det punkt kun spiller en rolle i den forstand, at Traktatens materielle bestemmelser, herunder artikel 95, og harmoniseringsdirektiverne skal overholdes, således at ethvert spørgsmål om nationale sanktioner, der skal bringes i anvendelse i

* Oversat fra fransk.

1 — Sag 15/81, dom af 5. maj 1982, Sml. s. 1409; sag 47/84, dom af 21. maj 1985, Sml. s. 1491.

2 — Sag 39/85, dom af 23. januar 1986, Sml. s. 259.

tilfælde af overtrædelser af bestemmelserne, falder uden for EF-retten og alene henhører under medlemsstaternes kompetence.

6. Dette synspunkt er jeg ikke enig i. De fællesskabsretlige bestemmelser inden for skatte- og afgiftsområdet kan ikke betragtes isoleret i forhold til spørgsmålet om frie varebevægelser eller den frie bevægelighed for personer. En overtrædelse af disse bestemmelser samt af de nationale bestemmelser, der er udstedt til deres gennemførelse, er snævert forbundet med fællesskabsretten. Selv om det antages, at fællesskabsretten ikke i sig selv kan være afgørende for, hvilke sanktioner, der skal finde anvendelse inden for området, står det dog fast, at fællesskabsretten kan fastsætte grænser for medlemsstaternes kompetence inden for det strafferetlige område.

7. Selv om strafferetten er et helt specielt retsområde, fremgår det af Domstolens praksis, at også den er omfattet af fællesskabsretten. I dommen i SAIL-sagen[3] har Domstolen i øvrigt udtrykkeligt fastslået, at

»fællesskabsretten... ikke [kan] have forskellig virkning under hensyn til de områder af national ret, på hvilke den kan indvirke»

og i dommen i Ratti-sagen[4], at en national lov, som endnu ikke var tilpasset et direktiv, selv om fristen herfor var udløbet, ikke kunne bringes i anvendelse, uanset om loven indeholdt straffebestemmelser.

8. Fællesskabsrettens indvirkning på national strafferet er tosidet: Såfremt det er forbuds- eller straffebestemmelsen, der er uforenelig med fællesskabsretten, er det hjemmelen, som ikke længere består; hvis derimod de sanktioner, der i national ret er fastsat for overtrædelse af de fællesskabsretlige eller nationale bestemmelser, er så indgribende, at de udgør en hindring for udøvelsen af en Traktatfæstet rettighed, skal de enten ophæves eller lempes.[5]

9. I dommen i Casati-sagen[6] fastslog Domstolen, at:

»I princippet hører strafferetten og straffeprocesretten fortsat under medlemsstaternes kompetence.«

Men i samme dom udtalte Domstolen også, at det af dens faste praksis fremgår, at

»fællesskabsretten... sætter visse grænser for de kontrolforanstaltninger, som medlemsstaterne kan opretholde i forbindelse med den frie bevægelighed for varer og personer«.

Domstolen fastslog således i samme dom:

»administrative eller repressive foranstaltninger må ikke gå ud over rammerne for det strengt nødvendige, kontrolforanstaltninger må ikke være udformet på en sådan måde, at de indskrænker den fri bevægelighed efter Traktaten, og må ikke være forbundet med sanktioner, der står i et sådant misforhold til overtrædelsens grovhed, at de bliver en hindring for denne frie bevægelighed«.

3 — Sag 82/71, dom af 21. marts 1972, Sml. s. 43, 45, præmis 5.

4 — Sag 148/78, dom af 5. april 1979, Sml. s. 1629.

5 — Disse principper kan med hensyn til spørgsmålet om fri bevægelighed for personer udledes af en række domme, f. eks. af 7. juli 1976 i sag 118/75, Watson, Sml. s. 1185, af 14. juli 1977 i sag 8/77, Sagulo, Sml. s. 1495, og af 3. juli 1980 i sag 157/79, Pieck, Sml. s. 2171, og med hensyn til spørgsmålet om frie varebevægelser af dommene af 15. december 1976 i sag 41/76, Donckerwolcke, Sml. s. 1921, af 30. november 1977 i sag 52/77, Cayrol, Sml. s. 2261, og af 28. marts 1979 i sag 179/78, Rivoira, Sml. s. 1147.

6 — Dom af 11. november 1981 i sag 203/80, Sml. s. 2595, 2618, præmis 27.

Man kan således sammenfattende sige, at det efter Domstolens praksis kræves, at de sanktioner, der er fastsat i national ret, skal være »passende« [7], »egnede« og »rimelige« [8], eller med andre ord, at de står i et rimeligt forhold til overtrædelsens karakter.

10. De samme principper finder anvendelse, når det gælder sanktioner for overtrædelse af nationale bestemmelser om merværdiafgift. Jeg skal her minde om, at opkrævningen af moms, såvel i forbindelse med indenlandske transaktioner som for import, er reguleret i sjette direktiv [9]. Jeg skal også bringe i erindring, at efter Domstolens praksis er den merværdiafgift, der opkræves ved indførsel, ikke en afgift med tilsvarende virkning som indførselstold, jfr. artiklerne 12 og 13 i EØF-Traktaten, men en intern afgift, som er omfattet af artikel 95 [10], og at Domstolen bekræftede dette synspunkt i dommen i Profant-sagen [11], som drejede sig om indførsel af et motorkøretøj, hvilket også den foreliggende sag drejer sig om.

11. Efter min opfattelse kan der ikke gives den italienske regering medhold i, at fællesskabsrettens indvirkning på afgiftsområdet kun består i en forpligtelse til at overholde de materielle fællesskabsbestemmelser og ikke de accessoriske aspekter vedrørende deres gennemførelse. Kommissionen har med rette henvist til Domstolens dom i sagen Kommissionen mod Irland [12], hvori Domstolen statuerede, at Irland havde undladt at opfylde sine forpligtelser i henhold til Traktatens artikel 95, stk. 1, idet der i Irland gjaldt regler om henstand med betalingen af afgifter, der var gunstigere for alkoholholdige drikkevarer, som var fremstillet i Irland, end for de samme varer, der var indført fra andre medlemsstater. Forholdet er med andre ord det, at i modsætning til det af den italienske regering anførte omfatter forbudet mod forskelsbehandling på afgiftsområdet også de nærmere omstændigheder omkring opkrævning af afgiften.

12. Til støtte for, at overtrædelser af bestemmelserne om moms ved indførsel må sidestilles med en overtrædelse af toldlovgivningen, og at de i den forbindelse fastsatte sanktioner finder anvendelse, har den italienske regering på en række punkter henvist til sjette direktiv. Den har bl. a. påberåbt sig artikel 10, stk. 3, afsnit 2 og 3, artikel 11, punkt B, stk. 2, og artikel 14, stk. 1, som drejer sig om, hvornår afgiftspligten for moms ved indførsel indtræder og afgiften forfalder, om afgiftsgrundlaget, og om de til toldfritagelser svarende afgiftsfritagelser. I henhold til de to førstnævnte bestemmelser kan medlemsstaterne for så vidt angår afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald vælge at anvende de gældende toldbestemmelser og som beskatningsgrundlag vælge den værdi, der er fastsat i EF-forordningen om varers toldværdi [13].

13. Lige så lidt som i den tredje bestemmelse om fritagelserne er der i de to ovennævnte bestemmelser taget stilling til, hvordan merværdiafgiften ved indførsel eller overtrædelserne skal opfattes. En sådan sammenhæng, som er rent teknisk, er irrelevant med hensyn til spørgsmålet om fastlæggelsen af sanktionen. Den er i øvrigt ikke

7 — Dom af 8. april 1976 i sag 48/75, Royer, Sml. s. 497, 514, præmis 42.

8 — Dom i sag 8/77, jfr. ovenfor, Sml. 1977, s. 1505, præmis 6, og s. 1507, præmis 12.

9 — Rådets direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145 af 13.6.1977, s. 1).

10 — Jfr. dommen i ovennævnte sag 15/81.

11 — Dom af 3. oktober 1985 i sag 249/84, Sml. s. 3237.

12 — Dom af 27. februar 1980 i sag 55/79, Sml. s. 481.

13 — Det drejer sig om Rådets forordning nr. 803/68 af 27. juni 1968 (EFT 1968 I, s. 163), jfr. nu Rådets forordning nr. 1224/80 af 28. maj 1980 (EFT L 134 af 31.5.1980, s. 1), som ændret ved Rådets forordninger nr. 3193/80 af 8. december 1980 (EFT L 333 af 11.12.1980, s. 1), nr. 320/85 af 6. februar 1985 (EFT L 34 af 7.2.1985, s. 33) og nr. 1055/85 af 23. april 1985 (EFT L 112 af 25.4.1985, s. 50).

generel, således som det fremgår af sjette direktivs artikel 12, stk. 5, som bestemmer:

»den sats, der finder anvendelse ved indførsel af et gode, er den samme som den, der skal anvendes ved levering af et tilsvarende gode i det pågældende land«.

Forholdet er således det, at den italienske regering på den ene side afviser, at sidstnævnte bestemmelse overhovedet har betydning med hensyn til vurderingen af sanktionsordningen, mens den på den anden side vil tillægge de tre ovenfor nævnte bestemmelser en næsten altafgørende betydning.

14. Ifølge den italienske regering kan de forskellige forpligtelser, som en merværdiafgiftspligtig skal overholde i den indenlandske omsætning, f. eks. angivelser, afregning, fakturering og registrering, begrunde en anden sanktionsordning end den, der finder anvendelse ved indførsel. Men regeringen har ikke henvist til sjette direktivs artikel 23, hvorefter »medlemsstaterne fastsætter de nærmere betingelser vedrørende angivelserne [o. a.: og den derpå følgende afgiftsberigtigelse] i forbindelse med indførsel af goder«. I henhold til samme artikel kan medlemsstaterne bestemme, at merværdiafgiften ved indførsel betales efter indførselstidspunktet. Dette kan dog kun ske under iagttagelse af betingelserne om den angivelse, som skal afgives i henhold til artikel 22, stk. 4, og som skal indeholde alle nødvendige oplysninger, bl. a. til fastsættelse af den skyldige afgift, dvs. den angivelse, som skal udfyldes af betalingspligtige personer, for hvilke der gælder »forpligtelser ved indenlandsk virksomhed«.

15. Jeg skal hertil bemærke, at i samhandelen mellem medlemsstaterne kan merværdiafgift ved indførsel ikke sidestilles med en told, og i tilfælde af manglende betaling af førstnævnte afgift kan der følgelig ikke bringes de sanktioner i anvendelse, der er fastsat i tilfælde af manglende betaling af en told. Den ordning, der er gældende ved indførsel, må ikke være mindre gunstig end den, der gælder for tilsvarende indenlandske transaktioner. Hvis man konsekvent lader enhver overtrædelse af bestemmelserne om merværdiafgift ved indførsel være omfattet af straffelovgivningen og bringer de sanktioner i anvendelse, der er fastsat inden for toldområdet, mens overtrædelse af bestemmelserne om merværdiafgift ved transaktioner inden for et lands egne grænser straffes mindre hårdt, vil det svare til, at man tillægger passage af en EF-grænse en særlig betydning, hvilket er uforeneligt med det fælles marked.

16. Der er ganske vist forskelle mellem den merværdiafgift, der opkræves ved indførsel, og den, der opkræves ved overdragelse af goder inden for et lands grænser, bl. a. i relation til de afgiftspligtige og afgiftspligtens indtræden. Men efter min opfattelse er forskellene ikke af en sådan art, at de kan begrunde, at de sanktioner, der i de to tilfælde bringes i anvendelse, er klart forskellige. De vanskeligheder, der er forbundet med at opdage en overtrædelse af bestemmelserne om moms ved indførsel, kan ikke have indflydelse på sanktionsordningen i den forstand, at en overtrædelse straffes hårdere end en overtrædelse af bestemmelserne om merværdiafgift i indenlandsk omsætning.

17. Momsen er således en national afgift, som samtidig har karakter af en fællesskabsafgift, og en del af provenuet indgår i Fællesskabets budget. For Fællesskabet er det således helt afgørende, at unddragelser, såvel i forbindelse med indenlandsk omsætning som ved indførsel, straffes effektivt. Rådet, som i øvrigt har været klar over de problemer, der kunne opstå på grund af afgiftssvig og -unddragelse, har udstedt et direktiv om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med foranstaltninger, der er finansieret af EUGFL, samt af landbrugsimportafgifter og told [14]; det blev senere udvidet til også at omfatte merværdiafgift [15], idet det anførtes, at da anvendelsen

14 — Rådets direktiv 76/308 af 15. marts 1976, EFT L 73 af 19.3.1976, s. 18.

15 — Rådets direktiv 79/1071 af 6. december 1979, EFT L 331 af 27.12.1979, s. 10.

af nationale bestemmelser om inddrivelse af merværdiafgift er begrænset, »udgør disse... en hindring for det fælles markeds oprettelse og funktion« [16]. Tilsvarende udvidede Rådet ved direktiv af 6. december 1979 [17] anvendelsesområdet for direktivet om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter til også at omfatte moms [18] »for at sikre en korrekt ansættelse og opkrævning« af indirekte skatter [19], idet det understregedes, at »udvidelsen af den gensidige bistand er særlig påkrævet med henblik på merværdiafgiften, dels som følge af dens karakter af almindelig forbrugsafgift, dels på grund af dens rolle i ordningen med Fællesskabets egne indtægter« [20].

18. Som det ses, er der ingen rimelig grund til, at en overtrædelse af bestemmelserne om moms ved indførsel betragtes strengere end en overtrædelse af de tilsvarende bestemmelser om omsætning inden for et lands grænser. Overtrædelser af samme art bør være belagt med sanktioner, der svarer til hinanden.

19. Forholdet er det, at overtrædelser af toldbestemmelserne kan påføre statskassen et tab, og de sanktioner, der bringes i anvendelse her, rummer såvel strafferetlige som erstatningsretlige aspekter [21], men intet er til hinder for, at der i tilfælde af manglende momsbetaling anvendes strafferetlige sanktioner, så længe de ikke er urimelige eller på anden måde ikke står i rimeligt forhold til overtrædelsen, således at de i sig selv vil være en hindring for udøvelsen af de traktatfæstede rettigheder.

20. Afslutningsvis skal jeg henlede den forelæggende retsinstans' opmærksomhed på to rådsdirektiver af 28. marts 1983, som har været påberåbt under retsforhandlingerne for Domstolen, og som vedrører henholdsvis afgiftsfritagelse ved midlertidig indførsel af visse transportmidler [22] og privatpersoners endelige indførsel af personlige egendele fra en medlemsstat [23].

21. På baggrund af Domstolens praksis og ovennævnte bemærkninger skal jeg foreslå, at de spørgsmål, Corte d'appello di Genova har forelagt, besvares således:

»1) Fællesskabsretten er til hinder for, at der opkræves moms ved indførsel af motorkøretøjer fra andre medlemsstater, uden at der tages hensyn til den resterende del af merværdiafgift, der er betalt i udførselsmedlemsstaten, og som stadig udgør en del af varens værdi på indførselstidspunktet.

16 — Anden betragtning.

17 — Direktiv 79/1070, EFT L 331 af 27.12.1979, s. 8.

18 — Rådets direktiv 77/799 af 19. december 1977, EFT L 336 af 27.12.1977, s. 15.

19 — Tredje betragtning.

20 — Fjerde betragtning.

21 — Jfr. f. eks. Pradel, J.: Droit pénal, 3e ed., Paris, Cujas, 1981, tome 1, s. 313 ff.; Berr, Cl. J. og Tremeau, H.: *Le droit douanier*, 2e ed., Paris, LGDJ, 1981, s. 423 ff.

22 — Rådets direktiv 83/182, EFT L 105 af 23.4.1983, s. 59.

23 — Rådets direktiv 83/183, EFT L 105 af 23.4.1983, s. 64.

2) En således i indførselsmedlemsstaten opkrævet moms er, når der ikke opkræves moms ved privatpersoners overdragelser af sådanne goder inden for landets grænser, en intern afgift, der er forbudt i henhold til EØF-Traktatens artikel 95.

3) Fællesskabsretten, herunder EØF-Traktatens artikel 95, er til hinder for, at overtrædelser af bestemmelserne om merværdiafgift ved indførsel straffes hårdere end manglende betaling af merværdiafgift ved overdragelser af lignende goder inden for landets grænser.«