FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT JULIANE KOKOTT

fremsat den 25. januar 2007 [1]

I — Indledning

1. I den foreliggende sag bliver Domstolen spurgt om, hvorledes begrebet en persons *sædvanlige opholdssted* skal forstås. Dette spørgsmål rejser sig inden for rammerne af en retstvist mellem Georgios Alevizos og den græske skatteforvaltning vedrørende indrømmelse af en afgiftsfritagelse i forbindelse med indførslen af hans private motorkøretøj til Grækenland. Georgios Alevizos, som er ansat i de græske væbnede styrker, havde erhvervet det pågældende køretøj i den toårsperiode, han var udstationeret i Napoli ved det derliggende NATO-hovedkvarter for Sydeuropa, og havde indført det til Grækenland, da han vendte hjem i 1997.

2. Begrebet sædvanligt opholdssted er vigtigt i denne sammenhæng, fordi direktiv 83/183 [2] fastsætter visse afgiftsfritagelser for punktafgifter og andre forbrugsafgifter ved privatpersoners indførsel af personlige ejendele fra en anden medlemsstat, når indførslen sker i forbindelse med den pågældende persons overflytning af sit sædvanlige opholdssted fra en anden medlemsstat til indførselsmedlemsstaten. På denne baggrund strides parterne om, hvorvidt Georgios Alevizos under sin toårige udstationering ved NATO havde beholdt sit sædvanlige opholdssted i Grækenland eller havde flyttet det til Italien og siden hen flyttet det tilbage til Grækenland. Kun i sidstnævnte tilfælde kunne en afgiftsfritagelse i henhold til direktiv 83/183 komme i betragtning for ham.

1 — Originalsprog: tysk.

2 — Rådets direktiv 83/183/EØF af 28.3.1983 om afgiftsfritagelse ved privatpersoners endelige indførsel af personlige ejendele fra en medlemsstat (EFT L 105 s. 64), som affattet ved Rådets direktiv 89/604/EØF af 23.11.1989 (EFT L 348, s. 28).

II — Retsforskrifter

A — *Fællesskabsretten*

1. Direktiv 83/183

3. Anvendelsesområdet for direktiv 83/183 bestemmes således i direktivets artikel 1:

»1. Medlemsstaterne indrømmer på de betingelser og i de tilfælde, der er anført nedenfor, afgiftsfritagelse for de omsætningsafgifter, punktafgifter og andre forbrugsafgifter, der normalt opkræves ved privatpersoners endelige indførsel af personlige ejendele fra en anden medlemsstat.

2. Dette direktiv omfatter ikke særlige og/eller periodiske skatter og afgifter vedrørende brugen af disse ejendele inden for landets grænser, såsom f.eks. afgifter, der opkræves ved registrering af motorkøretøjer, vejafgifter og fjernsynsafgifter.«

4. De personlige ejendele, der kan blive fritaget for afgift i henhold til artikel 1 i direktiv 83/183, omfatter ifølge direktivets artikel 2, stk. 2 og 3, samt artikel 5, stk. 2, også motorkøretøjer til landevejstrafik. Ganske vist indrømmes der kun afgiftsfritagelse ved indførsel af motorkøretøjer, når en privatperson »overflytter sit sædvanlige opholdssted til indførselsmedlemsstaten« [artikel 5, stk. 2, sammenholdt med artikel 7, stk. 1, litra a), i direktiv 83/183] [3].

5. Artikel 6 i direktiv 83/183, som har overskriften »Almindelige regler for fastlæggelse af bopæl«, har følgende ordlyd:

»1. Med henblik på dette direktiv forstås ved »sædvanligt opholdssted«, det sted, hvor en person sædvanligvis opholder sig, dvs. mindst 185 dage pr. kalenderår, på grund af et privat og erhvervsmæssigt tilhørsforhold eller — hvis der er tale om en person uden erhvervsmæssigt tilhørsforhold — på grund af et privat tilhørsforhold hidrørende fra snævre bånd mellem den pågældende og det sted, hvor vedkommende bor.

3 — Ved siden heraf opstiller artikel 2-5, sammenholdt med artikel 7, stk. 1, litra a), i direktiv 83/183 yderligere betingelser for indrømmelse af afgiftsfritagelse, som imidlertid ikke er relevante for den foreliggende sag.

En person, som ikke har erhvervsmæssigt og privat tilhørsforhold til samme sted, og som derfor er nødsaget til skiftevis at tage ophold på forskellige steder i to eller flere medlemsstater, anses dog for at have sædvanligt opholdssted på stedet for det private tilhørsforhold på betingelse af, at den pågældende regelmæssigt vender tilbage hertil. Sidstnævnte betingelse kræves ikke opfyldt, når den pågældende opholder sig i en medlemsstat med henblik på udførelse af en arbejdsopgave af bestemt varighed. At følge undervisningen på et universitet eller en skole medfører ikke overflytning af det sædvanlige opholdssted.

2. Privatpersoner fører bevis for deres sædvanlige opholdssted ved ethvert egnet middel, navnlig identitetskort eller ethvert andet gyldigt dokument.

3. I tilfælde hvor de kompetente myndigheder i indførselsmedlemsstaten nærer tvivl om gyldigheden af den erklæring om normal bopæl, der er afgivet på grundlag af de i stk. 2 anførte bevismidler, eller med henblik på visse specifikke kontrolforanstaltninger, kan de pågældende myndigheder kræve yderligere oplysninger eller beviser.«

2. Direktiv 91/680 og 92/12

6. Med henblik på den foreliggende sag skal der endvidere henvises til nogle bestemmelser i direktiv 91/680 [4] samt i direktiv 92/12 [5].

7. I artikel 1, stk. 1, i direktiv 92/12 bestemmes følgende:

»I dette direktiv fastlægges ordningen for varer, der pålægges punktafgifter og andre indirekte skatter, der direkte eller indirekte pålægges forbruget af disse varer, dog bortset fra moms og afgifter, som er indført af Det Europæiske Fællesskab.«

8. I henhold til artikel 3 i direktiv 92/12 gælder følgende:

»1. Dette direktiv finder anvendelse på fællesskabsplan på følgende varer, således

4 — Rådets direktiv 91/680/EØF af 16.12.1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF (EFT L 376, s. 1).

5 — Rådets direktiv 92/12/EØF af 25.2.1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT L 76, s. 1).

som de er defineret i de pågældende direktiver:

— mineralolier

— alkohol og alkoholholdige drikkevarer

— forarbejdede tobaksvarer.

2. De i stk. 1 nævnte varer kan pålægges andre former for indirekte beskatning i særligt øjemed, såfremt der ved den pågældende beskatning iagttages de regler for afgiftspålæggelse, der gælder for punktafgifter og moms, for så vidt angår bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol med beskatningen.

3. Medlemsstaterne bevarer retten til at indføre eller opretholde beskatning af andre varer end de i stk. 1 nævnte, forudsat at sådan beskatning ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter i forbindelse med grænsepassage.

På samme betingelse bevarer medlemsstaterne ligeledes muligheden for at lægge afgifter på tjenesteydelser, såfremt disse ikke har karakter af omsætningsafgifter, herunder i forbindelse med punktafgiftspligtige varer.«

9. I artikel 23, stk. 3, i direktiv 92/12, der hører under afsnit V »Fritagelser«, bestemmes følgende:

»Bestemmelserne vedrørende punktafgifter i følgende direktiver ophører med at have retsvirkning den 31. december 1992:

[...]

— Direktiv 83/183/EØF [...]

[...]«

10. Artikel 2, stk. 2, i direktiv 91/680 fastsætter:

»Bestemmelserne vedrørende merværdiafgift i følgende direktiver ophører med at have retsvirkning den 31. december 1992:

[...]

— direktiv 83/183/EØF [...], senest ændret ved direktiv 89/604/EØF [...]«.

B — *Nationale retsforskrifter*

1. Lov nr. 2127/1993

11. Direktiv 92/12 blev gennemført i Grækenland ved lov nr. 2127/1993 [6]. Lovens artikel 75 lyder som følger:

»Biler og motorcykler, som opfylder betingelserne i EØF-traktatens artikel 9 og 10, og som fra en medlemsstat i Fællesskabet sendes til eller medføres til indlandet, pålægges den særlige forbrugsafgift, som påhviler tilsvarende importerede eller i indlandet fremstillede køretøjer.«

12. Endvidere bestemmer artikel 83 i lov nr. 2127/1993:

»Den delvise eller fuldstændige fritagelse for den særlige forbrugsafgift, som er fastsat i de til enhver tid gældende bestemmelser for køretøjer, der indføres endeligt fra tredjelande, gælder på samme vilkår og betingelser også for køretøjer i henhold til artikel 75.«

2. Bekendtgørelse nr. D.245/11

13. Gennemførelsen af direktiv 83/183 i græsk lovgivning skete ved finansministerens

6 — FEK A' 48.

bekendtgørelse D.245/11 af 1. marts 1988 [7], som ændret ved artikel 15, stk. 1, i lov nr. 2187/1994 [8]. Artikel 2, stk. 1, litra c), i bekendtgørelse D.245/11 indeholder en definition af sædvanligt opholdssted, der i sin ordlyd svarer til artikel 6 i direktiv 83/183. Artikel 3, stk. 1, i samme bekendtgørelse bestemmer:

»Med forbehold af artikel 4-12 er personlige ejendele, der indføres af fysiske personer, som reelt overflytter deres sædvanlige opholdssted fra et andet land til Grækenland, fritaget for told og andre afgifter.«

14. Oprindeligt omfattede bekendtgørelse D.245/11 også et kapitel 8, som bl.a. indeholdt følgende artikel 25:

»1. Fritagelserne i [...] artikel 3 gives for personlige goder, der indføres af græske statsborgere med sædvanligt opholdssted i Grækenland, som er udrejst fra Grækenland med henblik på at arbejde i udlandet, hvor de i mindst to (2) på hinanden følgende år har beskæftigelse i eller uden for et ansættelsesforhold, og som efter arbejdets ophør vender tilbage til Grækenland med henblik på endelig etablering.

2. De i henhold til stk. 1 berettigede personer omfatter ligeledes græske offentligt ansatte, herunder diplomater, ansatte inden for retsvæsnet, officerer, befalingsmænd og menige i de væbnede styrker, politiet og kystvagten, som i mindst to (2) på hinanden følgende år opholder sig i udlandet udelukkende med henblik på opfyldelse af deres forpligtelser, og som herefter forflyttes eller vender endeligt tilbage til Grækenland.«

15. Artikel 25 i bekendtgørelse D.245/11 blev ganske vist ophævet ved artikel 6, stk. 13, første punktum, i lov nr. 2459/1997 [9] med virkning fra den 1. januar 1997 [10], »dog kun for så vidt angår transportmidler«. Desuden indeholdt artikel 6, stk. 13, andet punktum, en overgangsbestemmelse, der lyder således:

»Såfremt personbiler, som var i ovennævnte personers besiddelse den 31. december 1996, fortoldes inden for seks (6) måneder efter

7 — FEK B' 195.

8 — FEK A' 16.

9 — FEK A' 17.

10 — I henhold til bekendtgørelsens stk. 14 træder artikel 6 i lov nr. 2459/1997 i kraft den 1.1.1997, »undtagen for de genstande og køretøjer, for hvilke der var indgivet toldokumenter den 31.12.1996, og som på indleveringstidspunktet opfyldte de fastsatte vilkår og betingelser for opnåelse af afgiftsfritagelse«.

offentliggørelsen af nærværende lov i *Efimerida tis Kyverniseos* (lovtidende), beregnes den pågældende forbrugsafgift efter procentsatsen i artikel 37 i lov nr. 1882/1990, som ændret.«

16. Den sidstnævnte frist blev senere forlænget til den 31. december 1997 [11].

III — Faktiske omstændigheder og hovedsagen

17. Georgios Alevizos er officer i det græske luftvåben og er i mellemtiden gået på pension. I tidsrummet fra den 12. juli 1995 til den 8. august 1997 var han udstationeret i Napoli, Italien, ved det derliggende NATO-hovedkvarter for Sydeuropa. I den periode boede også hans hustru og to børn sammen med ham i Italien, hvortil de var flyttet efter tilladelse fra hans arbejdsgiver, der også betalte udgifterne hertil. Den 25. juli 1997 attesterede det græske generalkonsulat, at Georgios Alevizos og hans familie var rejst tilbage til Grækenland, og fastslog desuden, at kapitel 8 i bekendtgørelse D.245/11 fandt anvendelse på ham.

18. Endnu mens han var udstationeret i NATO-hovedkvarteret for Sydeuropa, havde Georgios Alevizos i december 1996 købt en personbil af mærket Mercedes E 200, årgang 1996, i Tyskland [12] og derpå ladet den indregistrere i Italien. Da han vendte tilbage til Grækenland, blev bilen endelig overført dertil, og indførslen af den blev deklareret til de græske toldmyndigheder den 12. august 1997.

19. Ved afgørelse af 28. august 1997 blev Georgios Alevizos for dette køretøj opkrævet 4 136 413 GRD i Grækenland som særlig forbrugsafgift i henhold til artikel 75 i lov nr. 2127/1993 [13], endvidere 1 470 725 GRD — plus yderligere 50 GRD — i særlig ekstraafgift ved registrering. Det samlede beløb på 5 607 188 GRD indbetalte Georgios Alevizos til det græske toldkontor Eleusis [14]. Ifølge Georgios Alevizos' egne forklaringer

11 — Artikel 32, stk. 1, i lov nr. 2523/1997, FEK A' 179.

12 — Ifølge Georgios Alevizos' angivelser fandt købet sted med momsfritagelse i henhold til artikel 14, stk. 1, litra g), samt artikel 28c, afsnit A, litra a), og afsnit B, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), i den affattelse, der var gældende på det daværende tidspunkt.

13 — Denne særlige forbrugsafgift blev udregnet efter artikel 6, stk. 13 og 14, i lov nr. 2459/1997, sammenholdt med artikel 32, stk. 1, i lov nr. 2523/1997, på grundlag af de lavere procentsatser i artikel 37 i lov nr. 1882/1990.

14 — Georgios Alevizos har forklaret, at han i Grækenland derudover måtte deponere 2 213 450 GRD (6 495,82 EUR), i moms. Disse penge fik han imidlertid tilbagebetalt i december 1997 ved anvendelse af finansministerens bekendtgørelse D.1633/721 af 9.12.1997, efter at statens advokat, Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, havde afgivet udtalelse herom.

udgjorde katalogprisen for hans bil 9 286 361 GRD (27 252,71 EUR) den 16. december 1996. Toldkontoret havde den 12. august 1997 med henblik på afgiftsberegningen fastsat bilens værdi til 9 192 029 GRD (26 975,87 EUR).

20. Georgios Alevizos går nu rettens vej for at påklage afgiftsopkrævningen af 28. august 1997. Efter at han i det væsentlige tabte både i første instans ved Diikitiko Protodikio Athinon [15] og ved appelretten Diikitiko Efetio Athinon [16], verserer hans sag nu for tredjeinstansen, Symvulio tis Epikratias [17], som har forelagt sagen.

IV — Anmodningen om præjudiciel afgørelse og retsforhandlingerne for Domstolen

21. Med sin dom af 30. juni 2005 har Symvulio tis Epikratias udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er offentligt ansatte, officerer, befalingsmænd og menige i de væbnede styrker, politiet og kystvagten, som andre arbejdstagere, omfattet af bestemmelserne i artikel 6 i Rådets direktiv 83/183/EØF og kan tage »sædvanligt opholdssted« i et andet land, hvor de opholder sig mindst 185 dage pr. kalenderår for dér at gøre tjeneste i en tidsbegrænset periode, eller har de under udstationeringen i det andet land fortsat deres sædvanlige opholdssted i Grækenland, uanset om de har overflyttet deres private og erhvervsmæssige forpligtelser til dette land?«

22. I sagen for Domstolen har Georgios Alevizos, den græske regering og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber afgivet skriftlige og mundtlige indlæg.

V — Bedømmelse

23. Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om en medlemsstats militære personel, som for et vist tidsrum udsendes til en anden medlemsstat, hvor de opholder sig i mindst 185 dage

15 — Athens Forvaltningsret.

16 — Athens Forvaltningsappelret.

17 — Statsrådet.

pr. kalenderår for at gøre tjeneste dér, får sædvanligt opholdssted i denne medlemsstat i henhold til artikel 6 i Rådets direktiv 83/183/EØF.

24. Dette spørgsmål er først og fremmest af betydning for tvisten i hovedsagen, fordi den græske lovgiver har ophævet en særbestemmelse [18], der tidligere eksisterede i den nationale lovgivning, og som bl.a. fritog græsk militært personel for told og øvrige afgifter, når de vendte hjem fra tjeneste i udlandet, selv ved udstationering i mere end to år, og uafhængigt af en eventuel overflytning af deres sædvanlige opholdssted.

25. I dag kan en officer i det græske luftvåben som Georgios Alevizos kun opnå fritagelse for forbrugsafgifter i direktiv 83/183's forstand, hvis han under sin toårige udstationering i NATO-hovedkvarteret for Sydeuropa havde flyttet sit sædvanlige opholdssted til Italien og senere flyttet det tilbage til Grækenland.

26. For at forsyne den forelæggende ret med alle de elementer, som kan være til nytte, når den skal træffe afgørelse i hovedsagen, er det dog nødvendigt først at undersøge, om et tilfælde som Georgios Alevizos' overhovedet kan falde ind under anvendelsesområdet for direktiv 83/183 (se nedenfor, afsnit A). Først da bliver begrebet sædvanligt opholdssted, som anvendes i dette direktiv, nemlig relevant, det begreb, som Domstolen her er blevet anmodet om at fortolke (se nedenfor, afsnit B). Endelig giver sagen anledning til at fremsætte nogle bemærkninger om de grundlæggende friheder (se nedenfor, afsnit C).

A — *Anvendelsesområdet for direktiv 83/183*

1. Det tidsmæssige anvendelsesområde

27. Deltagerne i processen for Domstolen er for det første uenige om det tidsmæssige anvendelsesområde for direktiv 83/183. Mens Georgios Alevizos og Kommissionen tager som udgangspunkt, at en sag som den foreliggende er omfattet af direktiv 83/183 *ratione temporis*, er den græske regering af den mening, at de bestemmelser i dette direktiv, der kunne være relevante, ikke længere var gældende på det afgørende tidspunkt.

18 — Det drejede sig om artikel 25, stk. 2, sammenholdt med artikel 3 i bekendtgørelse D.245/11, jf. ovenfor punkt 14 og 15 i nærværende forslag til afgørelse.

28. Nærmere betegnet drejer striden sig om en ændringsbestemmelse, som blev vedtaget i 1992 i forbindelse med gennemførelsen af det indre marked, nemlig artikel 23, stk. 3, i direktiv 92/12, ifølge hvilken »bestemmelserne vedrørende punktafgifter« i direktiv 83/183 ophører med at have retsvirkning den 31. december 1992.

29. Denne bestemmelse er bestemt ikke noget eksempel på god lovgivning. Således lader artikel 23, stk. 3, i direktiv 92/12 det stå uklart, nøjagtig hvilke bestemmelser der skulle miste deres retsvirkning på det nævnte tidspunkt, og hvilke varer der skulle omfattes af retsændringen. Desuden forbliver det uklart, om direktiv 83/183 fremover overhovedet kunne bevare et selvstændigt anvendelsesområde, eftersom det kort forinden allerede var blevet vedtaget at lade gyldighedsperioden for direktivets momsbestemmelser udløbe, hvilket ligeledes var fastsat til den 31. december 1992 [19].

30. Nogle formuleringer i betragtningerne til direktiv 92/12, som især den græske regering har henvist til, kunne tale for en udvidende fortolkning af dette direktiv, herunder den her omhandlede ændringsbestemmelse i artikel 23, stk. 3. Der tages således navnlig hensyn til »fri bevægelighed for varer, herunder punktafgiftspligtige varer« [20], og det anføres desuden, at »som følge af afskaffelsen af princippet om betaling af afgifter ved indførsel mellem medlemsstaterne mister bestemmelserne om afgiftsfritagelser ved indførsel deres betydning for så vidt angår forbindelserne mellem medlemsstaterne, og disse bestemmelser bør derfor afskaffes og de berørte direktiver tilpasses i overensstemmelse hermed« [21]. Endelig tales der i betragtningerne om »afskaffelsen af betalingen af afgifter ved indførsel og fritagelser for afgiftsbetaling ved udførsel for så vidt angår samhandelen mellem medlemsstaterne« [22].

31. En isoleret gennemgang af disse betragtninger kan faktisk give indtryk af, at direktiv 92/12, og især dets artikel 23, stk. 3, har til formål generelt at ophæve alle bestemmelserne om forbrugsafgifter i direktiv 83/183, og for enhver slags varer.

32. Herimod taler imidlertid navnlig den kontekst, hvori denne ændringsbestemmelse

19 — Jf. artikel 2, stk. 2, i direktiv 91/680.

20 — Første betragtning til direktiv 92/12.

21 — 20. betragtning til direktiv 92/12.

22 — 23. betragtning til direktiv 92/12.

indgår inden for direktiv 92/12. Således begrænser artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/12 udtrykkeligt det materielle anvendelsesområde for hele direktivet til mineralolier, alkohol og alkoholholdige drikkevarer samt tobaksvarer. Det er da også kun disse varer, ændringsbestemmelsen i artikel 23, stk. 3, i direktiv 92/12 meningsfuldt kan referere til. Selv under inddragelse af de netop citerede betragtninger er det svært at nå frem til en udvidelse af dens gyldighedsområde ud over mineralolier, alkohol, alkoholholdige drikkevarer og tobaksvarer. Selv om betragtningerne til en fællesskabsretsakt kan præcisere dennes indhold, kan de nemlig ikke påberåbes som undtagelse til retsaktens bestemmelser [23].

33. I betragtning af sammenhængen med artikel 3, stk. 1, ville det desuden være i strid med retssikkerhedsprincippet at udvide ændringsbestemmelsen i artikel 23, stk. 3, i direktiv 92/12 til også at gælde andre varer end mineralolier, alkohol, alkoholholdige drikkevarer og tobaksvarer. Ifølge fast retspraksis er retssikkerhedsprincippet et grundlæggende fællesskabsretligt princip, som navnlig kræver, at en bestemmelse er klar og utvetydig, for at den afgiftspligtige ikke skal være i tvivl om sine rettigheder og pligter og kan handle derefter [24]. Retssikkerhedsprincippet gælder med særlig styrke, når der er tale om bestemmelser med retsvirkninger af økonomisk art [25], således som det er tilfældet her med de omhandlede fællesskabsretlige bestemmelser om forbrugsafgifter [26].

34. Det kan ganske enkelt ikke kræves af de afgiftspligtige, og navnlig ikke af de her berørte *privatpersoner* i direktiv 83/183's forstand, at de tillægger ændringsbestemmelsen i artikel 23, stk. 3, i direktiv 92/12 et bestemmelsesindhold, der går ud over dette direktivs umiddelbare anvendelsesområde. Tværtimod må de afgiftspligtige kunne stole på, at når det drejer sig om andre varer end mineralolier, alkohol, alkoholholdige drikkevarer og tobaksvarer, beholder bestemmelserne om forbrugsafgifter i direktiv 83/183

23 — Dom af 10.1.2006, sag C-344/04, IATA og ELFAA, Sml. I, s. 403, præmis 76 og den deri nævnte retspraksis.

24 — Fast retspraksis i denne retning, jf. f.eks. dom af 14.4.2005, C-110/03, Belgien mod Kommissionen, Sml. I, s. 2801, præmis 30, af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 72, og af 26.10.2006, sag C-248/04, Koninklijke Coöperatie Consun, Sml. I, s. 10211, præmis 79.

25 — Koninklijke Coöperatie Consun-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 24, præmis 79; jf. også dom af 15.12.1987, sag 326/85, Nederlandene mod Kommissionen, Sml. s. 5091, præmis 24, af 12.2.2004, sag C-236/02, Slob, Sml. I, s. 1861, præmis 37, og af 16.3.2006, sag C-94/05, Emsland-Stärke, Sml. I, s. 2619, præmis 43.

26 — I Georgios Alevizos' tilfælde er de økonomiske konsekvenser åbenlyse: For ham drejer det sig om i alt 5 607 188 GRD, som han har erlagt i afgifter for indførslen af sin bil. Dette beløb udgør mere end halvdelen af den værdi, han selv har angivet for sin bil, jf. nærmere herom punkt 19 i nærværende forslag til afgørelse.

deres gyldighed også efter den 31. december 1992, og at borgerne fortsat kan påberåbe sig dem. Hvis Rådet havde villet begrænse gyldigheden af direktiv 83/183 også for andre varegrupper end dem, der er nævnt i artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/12, ville dette have krævet udtrykkelige bestemmelser herom.

35. I øvrigt er det i overensstemmelse med formålet med direktiv 92/12, at indholdet af ændringsbestemmelsen i artikel 23, stk. 3, i dette direktiv er begrænset til at gælde varegrupperne mineralolier, alkohol, alkoholholdige drikkevarer og tobaksvarer. Således skal de fællesskabsbestemmelser, der indføres ved direktiv 92/12, kun gælde for varer, der er pålagt forbrugsafgifter *i alle medlemsstater* [27]. Det er altså ikke enhver af de varer, der er pålagt nationale forbrugsafgifter, som er omfattet, men kun de i artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/12 konkret opregnede varegrupper.

36. Det er kun for mineralolier, alkohol, alkoholholdige drikkevarer og tobaksvarer, at også reglerne i direktiv 92/12 kan sikre, at vilkårene for forbrugsafgifter er de samme i alle medlemsstater [28]. Ved direktiv 92/12 sikres det, at enhver af disse varer bliver beskattet i én medlemsstat, samtidig med, at der undgås dobbeltbeskatning [29]. Hermed opnås der med hensyn til mineralolier, alkohol, alkoholholdige drikkevarer og tobaksvarer fremskridt med harmoniseringen [30], som fremover får bestemmelserne i det ældre direktiv 83/183 til at fremstå som værende i systematisk modstrid med de der fastsatte afgiftsfritagelser.

37. Anderledes forholder det sig med alle andre varer, der ikke er omfattet af artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/12. For dem har direktiv 92/12 ikke betydet nogen tilsvarende harmonisering, tværtimod præciseres det udtrykkeligt i artikel 3, stk. 1, at »[m]edlemsstaterne bevarer retten til at indføre eller opretholde beskatning [...], forudsat at sådan beskatning ikke [...] giver anledning til formaliteter i

27 — Tredje betragtning til direktiv 92/12.

28 — Vedrørende det sidstnævnte punkt jf. dom af 2.4.1998, sag C-296/95, EMU Tabac m.fl., Sml. I, s. 1605, præmis 22, af 5.4.2001, sag C-325/99, Van de Water, Sml. I, s. 2729, præmis 39, af 12.12.2002, sag C-395/00, Cipriani, Sml. I, s. 11877, præmis 41, og af 23.11.2006, sag C-5/05, Joustra, Sml. I, s. 11075, præmis 27.

29 — Jf. herom navnlig artikel 5-10 samt artikel 22 i direktiv 92/12.

30 — Selv for de varer, der er omhandlet i artikel 3 stk. 1, i direktiv 92/12, medfører direktivet kun en delvis harmonisering, jf. dom af 24.2.2000, sag C-434/97, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 1129, præmis 17, og af 29.4.2004, sag C-240/01, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 4733, præmis 40. I samme retning den i fodnote 28 nævnte retspraksis, ifølge hvilken direktiv 92/12 tilsigter »at fastlægge *en række* regler vedrørende oplægning eller opbevaring af, omsætning af og kontrol med punktafgiftspligtige varer«, jf. f.eks. Joustra-dommen, præmis 27; min fremhævelse.

forbindelse med *grænsepassage*« [31]. Hvilke forbrugsafgifter der er pålagt de pågældende varer, og under hvilke omstændigheder afgiftspligten indtræder i de enkelte tilfælde, kan stadig variere betydeligt fra medlemsstat til medlemsstat. Det kan navnlig ikke ved direktiv 92/12 sikres, at de pågældende varer altid skal beskattes i én, men ikke i flere medlemsstater. På denne baggrund er afgiftsfritagelserne i direktiv 83/183 med hensyn til andre varer end mineralolier, alkohol, alkoholholdige drikkevarer og tobaksvarer ikke på forhånd forældede.

38. Ej heller strider forbuddet mod formaliteter i forbindelse med grænsepassage for disse øvrige varer mod en fortsat gyldighed af afgiftsfritagelserne, således som de er fastsat i direktiv 83/183 for privatpersoners endelige indførsel af personlige ejendele. Sådanne afgiftsfritagelser bliver nemlig ikke udskiftet blot ved et forbud mod eventuelle formaliteter i forbindelse med grænsepassage, men højst suppleret derved. Den målsætning, der tilstræbes med direktiv 83/183, om at fremme den frie bevægelighed for personer [32] er fortsat gældende [artikel 3, stk. 1, litra c), EF] og ville i langt ringere grad kunne gennemføres, hvis privatpersoner fremover ikke længere kunne nyde godt af afgiftsfritagelserne i direktiv 83/183, når de flyttede deres sædvanlige opholdssted fra en medlemsstat til en anden, men blot var fritaget for formaliteter i forbindelse med grænsepassagen i henhold til direktiv 92/12. Langt mere end sådanne formaliteter belaster det en privatperson, der gør brug af sin ret til fri bevægelighed, at han i forbindelse med flytning til en anden medlemsstat — eventuelt én gang til — ved indførsel til værtsmedlemsstaten skal betale afgift af sine ejendele som f.eks. bohave eller et motorkøretøj.

39. Domstolen har ikke hidtil udelukket, at bestemmelserne om forbrugsafgifter i direktiv 83/183 fortsat er gældende for andre varer end mineralolier, alkohol, alkoholholdige drikkevarer og tobaksvarer. Tværtimod har den flere gange beskæftiget sig med den *materielle* anvendelighed af direktiv 83/183 også for tiden efter den 31. december 1992 [33].

40. På baggrund heraf kommer jeg til den konklusion, at bestemmelserne om forbrugs-

31 — Jf. også tredje betragtning til direktiv 92/12.

32 — Anden betragtning til direktiv 83/183.

33 — Således blev anvendelsen *ratione materiae* af direktiv 83/183 afvist i dom af 29.4.2004, sag C-387/01, Weigel, Sml. I, s. 4981, præmis 46-49, og af 15.7.2004, sag C-365/02, Lindfors, Sml. I, s. 7183, præmis 26-28, derimod ikke dens tidsmæssige anvendelse; begge sager drejede sig om faktiske omstændigheder, der havde fundet sted *efter den 31.12.1992*, jf. Weigel-dommen, præmis 26 og 27, og Lindfors-dommen, præmis 11 og 12. Jf. desuden dom af 16.6.2005, sag C-138/04, Kommissionen mod Danmark, herefter »Kommissionen mod Danmark III«, ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 13-15, der drejede sig om en traktatbrudssag fra tiden *efter den 31.12.1992*.

afgifter i direktiv 83/183 fortsat er gældende i en sag som den foreliggende og derfor kan anvendes *ratione temporis*.

2. Det personelle anvendelsesområde

41. Efter den græske regerings opfattelse finder direktiv 83/183 ikke anvendelse ratione personae, da Georgios Alevizos som ansat i det græske militær ikke var arbejdstager i henhold til artikel 39 EF. Derimod arbejdede han inden for den offentlige administration som omhandlet i stk. 4 i samme bestemmelse.

42. Denne anskuelse overbeviser mig ikke. Selv om man lagde til grund, at anvendelsesområdet for direktiv 83/183 er tæt knyttet til arbejdstagernes frie bevægelighed, ville undtagelsesbestemmelsen i artikel 39, stk. 4, EF nemlig ikke være relevant i et tilfælde som det foreliggende. På grundlag af denne bestemmelse ville græske offentlige institutioner ganske vist kunne nægte at give statsborgere i andre medlemsstater adgang til bestemte stillinger inden for sit suverænitetsområde [34]. Dette berører dog slet ikke græske statsborgeres egenskab af arbejdstagere i artikel 39, stk. 1, EF's forstand, når de rejser til en anden medlemsstat, således som Georgios Alevizos i sin tid gjorde, for dér at udøve beskæftigelse hos en anden arbejdsgiver end den hidtidige, især når det drejer sig om en international organisation som NATO [35].

43. Bortset herfra gælder direktiv 83/183 i virkeligheden ikke kun for arbejdstagere i artikel 39, stk. 1, EF's forstand, men udstrækker det personelle anvendelsesområde til alle »*Privatpersonen*«. Det er et meget vidt begreb. Ud over kategorien af ansatte kan det også omfatte alle selvstændige erhvervsdrivende (dog kun uden for disses erhvervsmæssige virksomhed) og derudover endda udstrækkes til at omfatte personer uden nogen form for erhvervsvirksomhed. Dette indtryk bekræftes også af en sammenligning med andre sprogudgaver af direktivet, hvor

34 — I samme retning går allerede dom af 15.3.1989, forenede sager 389/87 og 390/87, Echternach og Moritz, Sml. s. 723, præmis 14, og af 22.11.1995, sag C-443/93, Vougioukas, Sml. I, s. 4033, præmis 19 og 20. Med hensyn til kravene til betingelserne i artikel 39, stk. 4, EF, jf. f.eks. dom af 30.9.2003, sag C-47/02, Anker m.fl., Sml. I, s. 10447, især præmis 57-63 og den deri nævnte retspraksis.

35 — Med hensyn til egenskaben af arbejdstager hos dem, der beklæder en stilling i internationale organisationer, jf. for nylig domme af 16.2.2006, sag C-137/04, Rockler, Sml. I, s. 1441, præmis 15, og sag C-185/04, Öberg, Sml. I, s. 1453, præmis 12, jf. endvidere dom af 13.7.1983, sag 152/82, Forcheri, Sml. s. 2323, præmis 9 og 19, Echternach og Moritz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 34, præmis 11, samt dom af 13.11.2003, sag C-209/01, Schilling, Sml. I, s. 13389, præmis 28, og af 16.12.2004, sag C-293/03, My, Sml. I, s. 12013, præmis 37.

der anvendes lignende meget brede betegnelser [36].

44. Den kontekst, i hvilken begrebet privatperson anvendes, og formålet med direktiv 83/183 taler ligeledes for en bred forståelse af det personelle anvendelsesområde. Således tilstræbes det med direktiv 83/183 at gøre ikke kun arbejdstagerne, men befolkningerne i medlemsstaterne i deres helhed mere bevidste om eksistensen af Det Europæiske Fællesskab og videreføre bestræbelserne på at skabe vilkår inden for Fællesskabet svarende til dem, der gælder på et hjemmemarked [37]. Konkret tjener direktivet til at fjerne hindringer for den frie bevægelighed for personer i Fællesskabet [38], hvormed der i almindelighed ikke kun forstås arbejdstagernes frie bevægelighed, men også den frie bevægelighed for selvstændige erhvervsdrivende inden for rammerne af den fri udveksling af tjenesteydelser og etableringsfriheden og endvidere — i hvert fald efter den nuværende opfattelse — også den frie bevægelighed for ikke-erhvervsaktive unionsborgere (artikel 18 EF).

45. Også ansatte i de væbnede styrker som Georgios Alevizos tilhører befolkningen i Fællesskabet og dermed den brede personkreds, som er omfattet af direktiv 83/183 [39].

46. På baggrund heraf når jeg til den konklusion, at et tilfælde som det foreliggende også er omfattet af det personelle anvendelsesområde for direktiv 83/183.

3. Det materielle anvendelsesområde

47. Tilbage står nu at afklare, om afgifter som dem, Georgios Alevizos er blevet opkrævet, falder ind under det materielle anvendelsesområde for direktiv 83/183. Kun i så fald vil Georgios Alevizos nemlig kunne påberåbe sig afgiftsfritagelserne i henhold til direktivets artikel 1, stk. 1.

36 — Således anvender f.eks. den danske udgave begrebet »privatpersoner«, den græske taler om »ιδιώτες«, den engelske om »individuals«, den franske om »particuliers«, den italienske om »privati« og den nederländske om »particulieren«.

37 — Første betragtning til direktiv 83/183.

38 — Anden betragtning til direktiv 83/183.

39 — Af Domstolens praksis kan det udledes, at de væbnede styrker ikke på forhånd falder uden for fællesskabsrettens anvendelsesområde, og at de berørte personer kan påberåbe sig fællesskabsretten, for så vidt som der ikke foreligger konkrete undtagelser, jf. herom dom af 26.10.1999, sag C-273/97, Sirdar, Sml. I, s. 7403, præmis 15-19 og 23-27, af 11.1.2000, sag C-285/98, Kreil, Sml. I, s. 69, præmis 15-24, og af 11.3.2003, sag C-186/01, Dory, Sml. I, s. 2479, præmis 30-36.

48. I den foreliggende sag foreligger der ikke nogen detaljerede oplysninger for Domstolen om, under hvilke betingelser den særlige forbrugsafgift og den særlige registreringsafgift på motorkøretøjer opkræves efter græsk ret. Derfor anser jeg også Kommissionens konklusion, hvorefter sådanne afgifter uden videre ikke er omfattet af direktiv 83/183, for overilet.

49. Det tilkommer ikke Domstolen i en præjudiciel sag at fortolke den nationale lovgivning eller at prøve dens anvendelse på den konkrete sag. Dette påhviler den nationale retsinstans. Dog kan Domstolen forsyne den forelæggende ret med alle de elementer til fortolkning af fællesskabsretten, som kan være den til nytte ved afgørelsen af hovedsagen [40].

50. I artikel 1 afgrænses materielle anvendelsesområde for direktiv 83/183 både positivt og negativt.

51. Positivt bestemmes det i artikel 1, stk. 1, i direktiv 83/183, at der skal indrømmes afgiftsfritagelse for de punktafgifter og andre forbrugsafgifter, der normalt opkræves ved privatpersoners endelige indførsel af personlige ejendele fra en anden medlemsstat. Herved forstås kun sådanne forbrugsafgifter, der *er forbundet med indførslen som sådan*; den omstændighed, der udløser afgiften, er altså indførslen af den pågældende genstand [41]. Her kommer direktiv 83/183's formål til udtryk, nemlig at fjerne afgiftsmæssige hindringer for den frie bevægelighed for privatpersoner, der flytter deres sædvanlige opholdssted fra en medlemsstat til en anden [42]. Direktivet beskytter privatpersoner, som har anskaffet sig varer i en anden medlemsstat under de dér gældende afgiftsbetingelser og benytter dem som personlige genstande, mod — eventuelt på ny — at blive pålagt afgift i forbindelse med flytningen af deres sædvanlige opholdssted til en anden medlemsstat.

52. Negativt udelukker artikel 1, stk. 2, i direktiv 83/183 *brugen* af personlige ejendele fra afgiftsfritagelse, uanset om det drejer sig om »særlige« eller om »periodiske« skatter og afgifter. Hvad angår motorkøretøjer er eksempelvis afgifter, der opkræves ved registrering af motorkøretøjer, og vejafgifter udtrykkeligt undtaget fra direktivets anvendelsesområde. Her kommer det princip til udtryk, at fællesskabsretten ikke garanterer en privatperson, at overflytningen af hans

40 — Fast retspraksis, jf. f.eks. dom af 23.4.1991, sag C-297/89, Ryborg, Sml. I, s. 1943, præmis 21, af 18.11.1999, sag C-107/98, Teckal, Sml. I, s. 8121, præmis 33, af 12.7.2001, sag C-262/99, Louloudakis, Sml. I, s. 5547, præmis 50 ff., og af 19.9.2006, sag C-506/04, Wilson, Sml. I, s. 8613, præmis 34 og 35.

41 — Weigel-dommen, præmis 47, Lindfors-dommen, præmis 26-28, og dommen i sagen Kommissionen mod Danmark III, præmis 13, alle nævnt ovenfor i fodnote 33.

42 — Anden betragtning til direktiv 83/183; jf. også dommen i sagen Kommissionen mod Danmark III, nævnt ovenfor i fodnote 33, præmis 11.

bopæl eller virksomhed til en anden medlemsstat er afgiftsneutral, bortset fra den egentlige grænseovergang; på grund af forskellene i medlemsstaternes afgiftslovgivning kan tilværelsen i en anden medlemsstat alt efter omstændighederne nemlig være mere eller mindre fordelagtig eller ufordelagtig for borgeren for så vidt angår skatter og afgifter [43].

53. For at kunne bedømme, om en forbrugsafgift falder ind under anvendelsesområdet for direktiv 83/183, kommer det altså i det væsentlige an på den afgiftsudløsende omstændighed [44]; derimod er navnet på afgiften i national ret ikke i sig selv afgørende [45].

54. Hvis en forbrugsafgift på et motorkøretøj allerede opkræves ved grænseovergangen eller som følge af denne, tyder dette på, at det er indførslen af køretøjet, der er det afgørende, og ikke så meget den fremtidige brug af det i indlandet. Et sådant tilfælde er omfattet af anvendelsesområdet for afgiftsfritagelse i henhold til artikel 1, stk. 1, i direktiv 83/183 [46].

55. Vanskeligere at bedømme er de tilfælde, hvor forbrugsafgiften kun opkræves i nær tidsmæssig tilknytning til overflytningen af en privatpersons bopæl til den pågældende medlemsstat, som f.eks. ved indregistrering af det dér indførte private motorkøretøj.

56. Det afgørende i sådanne tilfælde er, om forbrugsafgiften er forbundet med indførslen af køretøjet eller kun med benyttelsen af det i indlandet. Med andre ord gælder det om at afklare, om forbrugsafgiften kun opkræves for køretøjer, der indføres fra udlandet, eller for alle de køretøjer, der er registreret i den pågældende medlemsstat. I førstnævnte tilfælde skal privatpersoner fritages for den omhandlede forbrugsafgift i henhold til artikel 1, stk. 1, i direktiv 83/183, men ikke i sidstnævnte tilfælde [47].

43 — På linje hermed Weigel-dommen, præmis 55, og Lindfors-dommen, præmis 34, begge nævnt ovenfor i fodnote 33; jf. også dom af 12.7.2005, sag C-403/03, Schempp, Sml. I, s. 6421, præmis 45.

44 — Lindfors-dommen, præmis 26, og dommen i sagen Kommissionen mod Danmark III, præmis 13, begge nævnt ovenfor i fodnote 33.

45 — Lindfors-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 33, præmis 24.

46 — Det ville i øvrigt også af en anden grund være ulovligt at opkræve afgiften *ved selve indrejsen*: Det ville være i strid med forbuddet mod formaliteter i forbindelse med grænsepassage i henhold til artikel 3, stk. 3, i direktiv 92/12.

47 — Jf. i samme retning Weigel-dommen, præmis 47, Lindfors-dommen, præmis 25-28, og dommen i sagen Kommissionen mod Danmark III, præmis 12-15, alle nævnt ovenfor i fodnote 33.

4. Mellemresultat

57. Som mellemresultat kan følgende derfor fastslås:

Direktiv 83/183 finder anvendelse — også for tiden efter den 31. december 1992 — på alle punktafgifter og øvrige forbrugsafgifter, som i forbindelse med, at en privatperson overflytter sit sædvanlige opholdssted fra en medlemsstat til en anden, opkræves for dennes privat benyttede motorkøretøj, for så vidt som afgiften er forbundet med indførslen af køretøjet og ikke erlægges for benyttelsen af det i indlandet. Dette gælder også for ansatte i en medlemsstats væbnede styrker.

B — *Begrebet sædvanligt opholdssted i direktiv 83/183's forstand*

58. Såfremt den særlige forbrugsafgift og den særlige registreringsafgift, som blev opkrævet af Georgios Alevizos i Grækenland, eller en af de to afgifter rent faktisk var forbundet med indførslen af hans køretøj til Grækenland, skal begrebet sædvanligt opholdssted som omhandlet i artikel 6, stk. 1, i direktiv 83/183 undersøges. Der består nemlig kun et krav på afgiftsfritagelse i henhold til direktivets artikel 1, stk. 1, sammenholdt med artikel 5, stk. 2, og artikel 7, stk. 1, litra a), hvis Georgios Alevizos havde flyttet sit sædvanlige opholdssted til Italien og derpå i forbindelse med sin tilbagevenden til Grækenland flyttede det tilbage dertil.

59. Det sædvanlige opholdssted er et fællesskabsbegreb, hvis rækkevidde ikke kan ændres af medlemsstaterne [48]. Ifølge retspraksis forstås derved det sted, hvor den pågældende har oprettet *det varige midtpunkt for sine interesser*; en fastlæggelse af dette forudsætter en helhedsvurdering af alle omstændighederne i det konkrete tilfælde ved hjælp af samtlige de kriterier, der er indeholdt i den relevante bestemmelse [49].

60. En persons *bopæl* er ifølge artikel 6, stk. 1, i direktiv 83/183 det sted, hvor en person opholder sig på grund af et privat og erhvervsmæssigt tilhørsforhold. Dette sted bliver til det sædvanlige opholdssted i direktivets forstand ved, at personen opholder sig der mindst 185 dage pr. kalenderår.

48 — Dom af 2.8.1993, sag C-9/92, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 4467, præmis 8 og 28.

49 — Ryborg-dommen, præmis 19, 20 og 28 og den deri nævnte retspraksis, og Louloudakis-dommen, præmis 51, 55 og 57, nævnt ovenfor i fodnote 40. Disse to domme drejede sig ganske vist om artikel 7 i direktiv 83/182, men lader sig uindskrænket overføre til artikel 6 i direktiv 83/183, der skal fortolkes her. Begge direktiver er tæt forbundet med hinanden, og som det fremgår af betragtningerne til dem, er formålet med dem at skabe vilkår svarende til dem, der gælder på et hjemmemarked, og at fjerne afgiftsmæssige hindringer for den frie bevægelighed for personer. Også ordlyden af de omhandlede bestemmelser om sædvanligt opholdssted i artikel 6 i direktiv 83/183 og i artikel 7 i direktiv 83/182 er identisk.

61. Da det sidstnævnte tidskrav om 185 dage pr. kalenderår utvivlsomt er opfyldt i den foreliggende sag, er det kun det førstnævnte kvalitative kriterium, der skal undersøges nærmere her [50], dvs. spørgsmålet om det private og erhvervsmæssige tilhørsforhold.

62. Det følger af artikel 6, stk. 1, første punktum, i direktiv 83/183, at en persons bopæl i princippet er det sted, hvortil han har både et privat og et erhvervsmæssigt tilhørsforhold. Der skal altså anlægges en kumulativ betragtning af begge slags tilhørsforhold [51]. Dette svarer i øvrigt også til formålet med bestemmelsen om at fastslå det varige midtpunkt for en persons interesser [52].

63. Det er i denne sammenhæng ikke nødvendigt, at en person har samlet *samtlige* sine private og erhvervsmæssige tilknytninger på et bestemt sted. Dette kan allerede ses af ordlyden af artikel 6, stk. 1, i direktiv 83/183. Ifølge denne bestemmelse skal den pågældende blot opholde sig på det omhandlede sted »på grund af et privat og erhvervsmæssigt tilhørsforhold«, hvilket ikke udelukker, at han også andre steder i andre medlemsstater har et sådant tilhørsforhold [53]. Hvis en person udnytter sin ret til fri bevægelighed i henhold til EF-traktaten, vil den pågældende normalt — i hvert fald i en overgangsperiode — have stærk tilknytning både til sit oprindelsesland og til værtslandet.

64. Svarende til opfattelsen af opholdsstedet som midtpunkt for en persons interesser kan man anlægge nogle prioriteringsbetragtninger, såfremt den pågældende person samtidig har et privat og erhvervsmæssigt tilhørsforhold til forskellige steder [54]. Det ville være i direkte modstrid med direktiv 83/183's formål om at skabe vilkår svarende til dem, der gælder på et hjemmemarked, og med henblik herpå lette den frie bevægelighed for personer [55], hvis man stillede overdrevent strenge krav til kriterierne for sædvanligt opholdssted i værtslandet og altid krævede overflytning af *alle* private og erhvervsmæssige tilknytninger.

50 — Naturligvis gælder det også i denne sammenhæng, at Domstolen alene kan forsyne den forelæggende ret med elementer til fortolkning af fællesskabsretten, som kan være retten til nytte ved afgørelsen af hovedsagen, jf. ovenfor punkt 49 i nærværende forslag til afgørelse.

51 — Således også Louloudakis-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 40, præmis 53.

52 — Jf. ovenfor punkt 59 i nærværende forslag til afgørelse.

53 — I Louloudakis-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 40, præmis 50, henvises der endda til kriteriet om de 185 dage pr. kalenderår, som ikke udelukker, at den samme person resten af kalenderåret opholder sig et andet sted på grund af et privat og erhvervsmæssigt tilhørsforhold.

54 — I samme retning også Louloudakis-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 40, præmis 53.

55 — Første og anden betragtning til direktiv 83/183. Som fremhævet af Domstolen i dommen i sagen Kommissionen mod Grækenland, nævnt ovenfor i fodnote 48, præmis 6, har fortolkningen af begrebet sædvanligt opholdssted særlig betydning for gennemførelsen af disse målsætninger: Begrebet er »udgangspunktet for ordningen i direktiv 83/182. Det samme er tilfældet med hensyn til direktiv 83/183«. I samme retning Louloudakis-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 40, præmis 58.

65. I Louloudakis-dommen har Domstolen opregnet en række eksempler på momenter, der kan give oplysninger om det varige midtpunkt for en privatpersons interesser. Dertil hører, »hvor han fysisk befinder sig, hvor hans familiemedlemmer fysisk befinder sig, om der foreligger en bopæl, hvor børnene faktisk går i skole, stedet for udøvelsen af erhvervsmæssig virksomhed, det sted, hvor hans formueinteresser befinder sig, tilknytningen til offentlige myndigheder og sociale organer, for så vidt som disse momenter er udtryk for personens vilje til at gøre tilknytningsstedet varigt, på grund af en kontinuitet, som er baseret på livsvaner og udviklingen af normale og erhvervsmæssige relationer« [56]. Hvis man knytter disse momenter sammen med kriterierne for et privat eller erhvervsmæssigt tilhørsforhold og overfører dem på en sag som den foreliggende, tegner der sig følgende billede:

66. En ansat i de græske væbnede styrker, som med sin arbejdsgivers tilladelse er udstationeret i Italien ved en international organisation som NATO-hovedkvarteret for Sydeuropa, har et *erhvervsmæssigt tilhørsforhold* til Italien. Afhængigt af udformningen af hans ansættelsesforhold er det ganske vist muligt, at han fortsat også har et erhvervsmæssigt tilhørsforhold til sit hjemland, Grækenland. Den græske regering har således forklaret, at den pågældende for den periode, hvor han gør tjeneste i udlandet, får bevilget orlov uden løn efter den græske tjenestemandslov, og at han fortsat er forpligtet til at betale bidrag til den græske socialforsikring. Under forhandlingen for Domstolen blev det endvidere fremført, at Georgios Alevizos — ganske vist efter eget ønske — var blevet »udsendt« til NATO af sin arbejdsgiver. Dette rent administrative tilhørsforhold til hjemlandet er dog ikke nær så stærkt som den pågældendes tilhørsforhold til hans nye tjenestested, hvor det kræves af ham, at han er personligt til stede og faktisk gør tjeneste. Hovedvægten af hans erhvervsmæssige tilhørsforhold ligger derfor i den periode, hvor han gør tjeneste i udlandet, ikke i hans hjemland Grækenland, men i værtslandet Italien.

67. Hvad angår den pågældendes *personlige tilhørsforhold* kommer det først og fremmest an på hans kontakt med fysiske personer, dvs. konkrete individer. Hvis den pågældende under sin udstationering f.eks. lever sammen med sin ægtefælle og sine mindreårige børn i værtslandet, er det et stærkt argument for, at hans personlige tilhørsforhold er overflyttet dertil. Han kan ganske vist derudover også have et personligt tilhørsforhold til sit hjemland, f.eks. til andre medlemmer af sin familie. Hovedvægten med hensyn til hans personlige tilhørsforhold må dog som regel lægges på de personer, han varigt deler husstand med.

56 — Louloudakis-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 40, præmis 55.

68. Ved siden heraf har Domstolen ganske vist, som allerede nævnt, også anerkendt »tilknytningen til offentlige myndigheder og sociale organer« som mulige kriterier for at bestemme midtpunktet for en persons interesser; dette gælder dog udtrykkeligt kun, for så vidt som disse momenter er udtryk for personens vilje til at gøre tilknytningsstedet varigt, på grund af en kontinuitet, som er baseret på livsvaner og udviklingen af normale og erhvervsmæssige relationer [57]. I normale tilfælde ville det dog ikke være rigtigt at give sådanne momenter *forrang* ved bestemmelsen af, hvor hovedvægten for den pågældendes interesser ligger, frem for hans tilhørsforhold til konkrete individer, som han deler husstand med. Derfor anser jeg heller ikke den græske regerings påberåbelse af Georgios Alevizos' vedvarende tilknytning til sine græske arbejdsgivere, af hans tilhørsforhold til det græske sociale sikringssystem og især af hans græske statsborgerskab for formålstjenlig ved bedømmelsen af, hvor *hovedvægten af hans personlige interesser* ligger.

69. For en person i Georgios Alevizos' situation ligger hovedvægten både af hans erhvervsmæssige tilknytning og af hans private tilknytning under udstationeringen ikke længere i hans hjemland, men derimod i værtslandet. Derfor er der både ved starten af udstationeringen i udlandet, og når han vender tilbage til hjemlandet, tale om en overflytning af det sædvanlige opholdssted i direktiv 83/183's forstand.

70. Det skal blot som en sidebemærkning nævnes, at i et sådant tilfælde kan artikel 6, stk. 1, andet punktum, i direktiv 83/183 — modsat den græske regerings opfattelse — ikke finde anvendelse. Denne bestemmelse forudsætter, at en person ikke har erhvervsmæssigt og privat tilhørsforhold til samme sted og derfor er nødsaget til skiftevis at tage ophold på forskellige steder i flere medlemsstater. Kun i så fald skal det private tilhørsforhold tillægges forrang ved lokaliseringen af det sædvanlige opholdssted [58]. Derimod omfatter denne bestemmelse ikke personer som Georgios Alevizos, hos hvem hovedvægten både af deres erhvervsmæssige tilknytning og af deres private tilknytning ligger på samme sted.

71. Da det nævnte andet punktum altså ikke finder anvendelse på en sag som den foreliggende, kommer det heller ikke an på, om en person som Georgios Alevizos blot er taget til udlandet *med henblik på udførelse af en arbejdsopgave af bestemt varighed*. Det er nemlig kun inden for rammerne af andet punktum, at dette kriterium overhovedet kan

57 — Louloudakis-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 40, præmis 55.

58 — Louloudakis-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 40, præmis 53 og 60.

blive relevant. Ellers kommer det derimod udelukkende an på, om den pågældende opholder sig på et bestemt sted mindst 185 dage pr. kalenderår på grund af et privat og erhvervsmæssigt tilhørsforhold (artikel 6, stk. 1, første punktum, i direktiv 83/183).

72. Sammenfattende gælder der derfor følgende:

En ansat i én medlemsstats væbnede styrker, som med sin arbejdsgivers tilladelse er udstationeret ved en international organisation i to år i en anden medlemsstat, hvor han sammen med sin ægtefælle og sine børn opholder sig i mindst 185 dage pr. kalenderår, har i hele udstationeringsperioden sit sædvanlige opholdssted som omhandlet i artikel 6 i direktiv 83/183 i den anden medlemsstat.

C — Betydningen af de grundlæggende friheder for den foreliggende sag

73. Under den mundtlige forhandling for Domstolen har Kommissionen supplerende fremført, at den foreliggende sag også skal bedømmes under hensyntagen til EF-traktatens bestemmelser om fri bevægelighed. Selv om den forelæggende ret ikke har berørt de grundlæggende friheder i sin anmodning om en præjudiciel afgørelse, står det Domstolen frit for at tage stilling til dem i sin afgørelse og forsyne den nationale ret med alle de elementer, som kan være den til nytte ved afgørelsen af hovedsagen [59].

1. Indledende bemærkning

74. Nationale foranstaltninger på et område, som på fællesskabsplan er genstand for harmonisering gennem den afledte ret, skal bedømmes ved hjælp af de specifikke bestemmelser i denne harmoniseringsforanstaltning og ikke ved hjælp af den primære ret. Selve den afledte rets legalitet kan ganske vist ifølge artikel 220 ff. EF prøves på grundlag af den ranghøjere primære ret, og den afledte ret skal fortolkes i overensstemmelse med primærretten. Bortset herfra udgør den afledte ret dog inden for sine enkelte anvendelsesområder kriteriet for en fællesskabsretlig bedømmelse af nationale foranstaltninger.

59 — Fast retspraksis, jf. f.eks. dom af 2.2.1994, sag C-315/92, Verband Sozialer Wettbewerb, »Clinique«, Sml. I, s. 317, præmis 7, og af 23.2.2006, sag C-471/04, Keller Holding, Sml. I, s. 2107, præmis 26, samt Lindfors-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 33, præmis 32.

75. For så vidt som den forelæggende ret efter en grundig vurdering af den særlige forbrugsafgift og den særlige registreringsafgift, som Georgios Alevizos er blevet opkrævet, kommer til den konklusion, at hver af afgifterne er forbundet med *indførslen af køretøjet* og ikke blot skal erlægges for benyttelsen af det i indlandet, skal retten anvende direktiv 83/183 på den foreliggende sag [60]. Det er i så fald unødvendigt at inddrage bestemmelserne om fri bevægelighed [61]. Lige så lidt kommer artikel 23 EF og 25 EF på tale. De krav, der i et sådant tilfælde kan udledes af de grundlæggende frihedsprincipper i EF-traktaten, er således allerede blevet konkretiseret i direktiv 83/183.

76. Hvis den forelæggende rets prøvelse derimod resulterer i, at den særlige forbrugsafgift eller den særlige registreringsafgift, som Georgios Alevizos er blevet opkrævet, *ikke* falder ind under direktiv 83/183's materielle anvendelsesområde, skal disse afgifter bedømmes umiddelbart i henhold til EF-traktatens bestemmelser vedrørende den frie bevægelighed [62]. Også på skatterettens område, der henhører under medlemsstaternes kompetence, skal de nemlig udøve kompetencen under overholdelse af fællesskabsretten [63].

77. Det aspekt af retten til fri bevægelighed ifølge EF-traktaten, der udgør bedømmelseskriteriet for den foreliggende sag, er arbejdskraftens frie bevægelighed. For som allerede nævnt, er græske statsborgere arbejdstagere i artikel 39 EF's forstand, når de som Georgios Alevizos tager ophold i en anden medlemsstat for der at have beskæftigelse hos en anden end deres hidtidige arbejdsgiver, især ved en international organisation som NATO; artikel 39, stk. 4, EF er ikke til hinder herfor [64]. Disse personer kan naturligvis også, når de vender tilbage til deres oprindelsesland, påberåbe sig denne grundlæggende frihed over for myndighederne dér [65].

78. Såfremt artikel 39 EF er relevant som særlig bestemmelse vedrørende fri bevæge-

60 — Jf. ovenfor, punkt 50-56 i nærværende forslag til afgørelse.

61 — Weigel-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 33, præmis 43.

62 — Weigel-dommen, præmis 50 ff., Lindfors-dommen, præmis 31 ff., og dommen i sagen Kommissionen mod Danmark III, præmis 16, alle nævnt ovenfor i fodnote 33.

63 — Jf. i samme retning fast retspraksis vedrørende direkte skatter, domme af 12.12.2006, sag C-374/04, Test Claimants in the Class IV of the ACT Group Litigation, Sml. I, s. 11673, præmis 36, og sag C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Sml. I, s. 11753, præmis 35, begge med yderligere henvisninger, samt, særlig vedrørende beskatning af motorkøretøjer, dom af 15.9.2005, sag C-464/02, Kommissionen mod Danmark, »Kommissionen mod Danmark II«, Sml. I, s. 7929, præmis 74.

64 — Jf. ovenfor, punkt 42 i nærværende forslag til afgørelse.

65 — Fast retspraksis, jf. f.eks. dom af 7.7.1992, sag C-370/90, Singh, Sml. I, s. 4265, præmis 23, og af 31.3.1993, sag C-19/92, Kraus, Sml. I, s. 1663, præmis 15 og 16, samt Schilling-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 35, præmis 27.

lighed, bortfalder anvendelsen af unionsborgernes generelle ret til fri bevægelighed i henhold til artikel 18, stk. 1, EF[66]; den følgende redegørelse ville dog uden videre også kunne overføres til artikel 18 EF's område.

79. Hvad angår artikel 90 EF[67] er der ikke under sagsforløbet for Domstolen fremkommet nogen konkrete holdepunkter, der kunne tyde på en *diskriminerende* beskatning af køretøjer, der føres til Grækenland fra andre medlemsstater.

2. Forbrugsafgifter på personlige genstande i lyset af arbejdstagernes frie bevægelighed (artikel 39 EF)

80. Lige som alle de grundlæggende friheder udgør arbejdskraftens frie bevægelighed i henhold til artikel 39 EF et af Fællesskabets grundlæggende principper[68], som ikke blot rummer et forbud mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, men også mod restriktioner i den frie bevægelighed[69].

81. I det her antagne tilfælde, hvor den særlige forbrugsafgift og den særlige registreringsafgift, som Georgios Alevizos er blevet opkrævet, *ikke* var forbundet med indførslen af hans køretøj[70], men blot skulle erlægges for benyttelsen af køretøjet i Grækenland, ville afgifterne hverken direkte eller indirekte medføre en *forskelsbehandling* af vandrende arbejdstagere på grund af deres statsborgerskab, men tværtimod gælde på lige fod for alle, der er bosiddende i Grækenland og besidder et køretøj.

82. Dog står det tilbage at undersøge, om sådanne ikke-diskriminerende indenlandske afgifter på motorkøretøjer kan indeholde en i henhold til artikel 39 EF forbudt *restriktion* af vandrende arbejdstageres ret til fri bevægelighed.

83. I Weigel-dommen fastslog Domstolen på den ene side, at også ikke-diskrimine-

66 — Jf. blandt mange eksempler dom af 26.11.2002, sag C-100/01, Oteiza Olazabal, Sml. I, s. 10981, præmis 26, og af 9.11.2006, sag C-520/04, Turpeinen, Sml. I, s. 10685, præmis 13 og 17.

67 — Også denne bestemmelse behandler Domstolen i Weigel-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 33, præmis 66-81 og 85-89.

68 — Dom af 15.12.1995, sag C-415/93, Bosman, Sml. I, s. 4921, præmis 93.

69 — Dom af 27.1.2000, sag C-190/98, Graf, Sml. I, s. 493, præmis 18, og Weigel-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 33, præmis 51 og 52; jf. desuden også Bosman-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 68, præmis 96.

70 — En afgift, der var knyttet til indførslen, skulle, som allerede nævnt, bedømmes på grundlag af direktiv 83/183, jf. punkt 50-56 og 75 i nærværende forslag til afgørelse.

rende indenlandske afgifter på motorkøretøjer, der anvendes til privat brug, muligvis kan afholde en vandrende arbejdstager fra at udøve sin ret til fri bevægelighed [71]. Den understregede dog på den anden side, at EF-traktaten ikke garanterer, at overflytningen af hans virksomhed til en anden medlemsstat er afgiftsneutral. På grund af forskellene i medlemsstaternes skattelovgivning kan en sådan overflytning alt efter omstændighederne betyde fordele eller ulemper for arbejdstageren for så vidt angår indirekte afgifter [72]. Det har jeg allerede gjort opmærksom på ovenfor i anden sammenhæng [73].

84. Efter min opfattelse er denne retspraksis udtryk for, at opkrævningen af sådanne ikkediskriminerende indenlandske afgifter som regel ikke medfører nogen begrænsning i den frie bevægelighed [74]. *Undtagelsesvis* kan der gælde noget andet, når sådanne afgifter ud fra en objektiv betragtning har en så prohibitiv virkning for en vandrende arbejdstager [75], at det bliver urimeligt svært for ham at udøve sin ret til fri bevægelighed.

85. Hvorvidt den enkelte afgift har en sådan prohibitiv virkning, kan kun afgøres ved en omfattende bedømmelse ved hjælp af objektive kriterier, hvortil navnlig afgifternes størrelse og de nærmere detaljer ved opkrævningen hører [76]. Her skal der dog indrømmes den medlemsstat, der pålægger afgiften, et bredt skøn med hensyn til dens udformning. Således bør selv en belastning af en størrelsesorden på 50%-60% af det indførte køretøjs værdi ikke anses for prohibitiv. Ganske vist kommer det i denne sammenhæng også an på, om der ved opkrævningen af afgiften er taget tilstrækkeligt hensyn til, hvor lang tid det pågældende køretøj endnu forventes at kunne benyttes. Dette kan opnås ved, at afgiftens størrelse beregnes på grundlag af køretøjets restværdi (i modsætning til katalogprisen for nye biler) eller ved en nedsættelse af afgiftens størrelse afhængigt af køretøjets årgang osv. eller af datoen for den allerførste registrering af det (i modsætning til den første registrering i den pågældende medlemsstat) [77].

71 — Weigel-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 33, præmis 54, sammenholdt med præmis 53, og bekræftet i dommen i sagen Kommissionen mod Danmark III, nævnt ovenfor i fodnote 33, præmis 16.

72 — Weigel-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 33, præmis 55, jf. også Lindfors-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 33, præmis 34, og Schempp-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 43, præmis 45.

73 — Punkt 52 i nærværende forslag til afgørelse.

74 — Jf. mit forslag til afgørelse af 28.10.2004, sag C-134/03, Viacom Outdoor, Sml. 2005 I, s. 1167, punkt 64 og 65. I samme retning dom af 8.9.2005, forenede sager C-544/03 og C-545/03, Mobistar og Belgacom Mobile, Sml. I, s. 7723, præmis 31.

75 — Således også i mit forslag til afgørelse i sagen Viacom Outdoor, nævnt ovenfor i fodnote 74, punkt 62 og 63. Tanken om en afgifts prohibitive virkning kan også mærkes f.eks. i dom af 4.4.1968, Stier, 31/67, Sml. 1965-1968, s. 511, org.ref.: Rec. s. 347, og af 11.12.1990, sag C-47/88, Kommissionen mod Danmark, herefter »Kommissionen mod Danmark I«, Sml. I, s. 4509, præmis 12, som alle vedrører artikel 90 EF, tidligere EØF-traktatens artikel 95, og de frie varebevægelser.

76 — I samme retning dommen i sagen Kommissionen mod Danmark III, nævnt ovenfor i fodnote 33, præmis 16, sidste punktum.

77 — Domstolen har anlagt lignende betragtninger vedrørende anvendelsesområdet for artikel 90 EF, f.eks. i dommen i sagen Kommissionen mod Danmark I, nævnt ovenfor i fodnote 75, præmis 18, og i dom af 5.10.2006, forenede sager C-290/05 og C-333/05, Nádasdi og Németh, Sml. I, s. 10115, præmis 45-57.

3. Mellemresultat

86. Som mellemresultat kan følgende derfor fastslås:

En afgift på motorkøretøjer, som ikke er forbundet med indførslen, men med benyttelsen af køretøjet i indlandet, og som opkræves på en ikke-diskriminerende måde, indebærer som regel ikke nogen begrænsning af arbejdstagernes frie bevægelighed i henhold til artikel 39 EF. Undtagelsesvis kan der gælde noget andet, når en sådan afgift ud fra en objektiv betragtning har en så prohibitiv virkning for en vandrende arbejdstager, at det bliver urimeligt svært for ham at udøve sin ret til fri bevægelighed.

VI — Forslag til afgørelse

87. På baggrund af den ovenstående fremstilling foreslår jeg Domstolen at svare Symvulio tis Epikratias således:

»1) a) Direktiv 83/183/EØF finder anvendelse — også for tiden efter den 31. december 1992 — på alle punktafgifter og øvrige forbrugsafgifter, som i forbindelse med, at en privatperson overflytter sit sædvanlige opholdssted fra en medlemsstat til en anden, opkræves for dennes privat benyttede

motorkøretøj, for så vidt som afgiften er forbundet med indførslen af køretøjet og ikke erlægges for benyttelsen af dette i indlandet. Dette gælder også for ansatte i en medlemsstats væbnede styrker.

b) En ansat i en medlemsstats væbnede styrker, som med sin arbejdsgivers tilladelse er udstationeret ved en international organisation i to år i en anden medlemsstat, hvor han sammen med sin ægtefælle og sine børn opholder sig i mindst 185 dage pr. kalenderår, har i hele udstationeringsperioden sit sædvanlige opholdssted som omhandlet i artikel 6 i direktiv 83/183 i den anden medlemsstat.

2) En afgift på motorkøretøjer, som ikke er forbundet med indførslen, men med benyttelsen af køretøjet i indlandet, og som opkræves på en ikke-diskriminerende måde, indebærer som regel ikke nogen begrænsning af arbejdstagernes frie bevægelighed i henhold til artikel 39 EF. Undtagelsesvis kan der gælde noget andet, når en sådan afgift ud fra en objektiv betragtning har en så prohibitiv virkning for en vandrende arbejdstager, at det bliver urimeligt svært for ham at udøve sin ret til fri bevægelighed.«