FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT K. ROEMER FREMSAT DEN 24. JANUAR 1973 [1]

Hr. Præsident,

ærede dommere,

Det i Biella (Italien) hjemmehørende firma Fonderie Officine Riunite »F.O.R.«, sagsøgeren i den nationale sag, som har givet anledning til nærværende forelæggelse, fremstiller anlæg for tekstilindustrien. Sådanne anlæg har det i årene 1962 til 1967 eksporteret til forbundsrepublikken Tyskland. Herunder var det aftalt, at Biella var leverings- og betalingssted, og at aftagerne skulle berigtige de ved indførslen forfaldne grænseafgifter og andre afgifter. Det sidste skete på den måde, at den efter den tyske omsætningsafgiftslov af 1. september 1951 forfaldne udligningsafgift på 6 % af maskinernes værdi blev betalt af køberfirmaerne.

Efter indførslen blev maskinerne under medvirken af firmaet F.O.R.'s tekniske personale monteret til fabriksklare anlæg. I denne fremgangsmåde ser den tyske afgiftsmyndighed (her: Finanzamt Bentheim) en præstation af salg og installering (Werklieferung) i forbundsrepublikken Tyskland som omhandlet i den tyske omsætningsafgiftslovs § 3, dvs. den går ud fra, at der ved monteringen er opstået en ny handelsvare, til hvilken firmaet F.O.R. på grund af kontraktlige forpligtelser har leveret hovedmaterialet. Derfor så Finanzamt Bentheim sig foranlediget til at afkræve firmaet F.O.R. en omsætningsafgift på 4 % af de monterede anlægs samlede værdi (altså af maskiner plus monteringsudgifter), og dette uden at der kunne ske fradrag af den ved indførslen i forhold til maskinernes værdi betalte udligningsafgift. Dette er sket i afgiftsresolutioner for årene 1963, 1964, 1965, 1966, 1967 og 1968, som blev fremsendt til firmaet F.O.R. med en følgeskrivelse af 21. december 1970 fra Finanzamt Bentheim.

Firmaet F.O.R.'s protester herimod gav intet resultat. Afgiftsmyndigheden opkrævede desuden ikke blot morarenter, men gjorde også alvor af truslen om at foretage udpantning i fordringer, som firmaet F.O.R. havde på sine tyske aftagere for at opnå berigtigelse af afgiftsskylden. I den forbindelse har bl.a. firmaet Vereinigte Kammgarn-Spinnereien AG, Delmenhorst, sagsøgte i hovedsagen, efter opfordring fra Finanzamt Bentheim betalt et til sagsøgeren ifølge købekontrakt skyldigt beløb til afgiftsmyndigheden og over for sagsøgeren forlangt godskrivning af et tilsvarende beløb.

Dette ville firmaet F.O.R. imidlertid ikke affinde sig med. Det er af den opfattelse, at den tyske statskasse med urette kræver betaling af omsætningsafgift i forhold til de monterede anlægs samlede værdi; en sådan afgiftspligt består i virkeligheden ikke for firmaet F.O.R. Det henvendte sig derfor til præsidenten for retten i Biella, og indgav i henhold til den italienske retsplejelovs artikel 633 ff. incassostævning mod firmaet Vereinigte Kammgarn-Spinnereien for således at gennemtvinge betaling af sit af den tyske statskasse udpantede krav på købesummen. Som begrundelse for sit standpunkt gør det gældende, at opkrævningen af omsætningsafgift af værdien af det samlede anlæg må betragtes som dobbeltbeskatning, fordi de importerede maskiner allerede ved indførslen var underkastet udligningsafgift. Dette kan ikke forenes med Fællesskabsretten eller mere nøjagtigt: med den umiddelbart gældende artikel 95 i EØF-traktaten. Desuden må dette, at sagsøgeren er undergivet en tysk omsætningsafgifts-ordning, betragtes som en begrænsning af den frie vareudveksling, altså som en krænkelse af EØF-traktatens artikler 30 og 31. Endelig gøres det også gældende, at en be-

1 — Oversat fra tysk.

skatning af montageleveringer i forhold til den udenlandske eksportør heller ikke er tilladelig efter omsætningsafgiftsloven fra 1967, der med virkning fra 1. januar 1968 har indført merværdiafgift i forbundsrepublikken Tyskland, thi denne strider mod Rådets direktiver 67/227 og 67/228 af 11. april 1967 (EFT 1967) om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter.

Under hensyn til denne argumentation, som er taget fra Fællesskabsretten, udsatte præsidenten for retten i Biella efter anmodning fra sagsøgeren sagen ved kendelse af 27. juli 1972 og forelagde følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

1. Forbyder artikel 95 i Traktaten opkrævning af omsætningsafgift af værdien af et indført industrielt anlæg, som efter installeringen anses for en ny enhed, når en udligningsafgift, som også omfatter den omsætningsafgift, som skattemyndighederne vil pålægge værdien af samme anlæg, efter at det er installeret (naturligvis bortset fra de rene installationsomkostninger), allerede er betalt ved indførslen af de forskellige dele, som udgør nævnte anlæg?
2. Er det — i tilfælde, hvor et industrielt anlæg, som består af forskellige maskiner af hvilke den importerende virksomhed allerede har betalt merværdiafgift ved indførslen — på grundlag af artiklerne 2, 5, 7, 8 og 10 i Rådets direktiv nr. 228/67 af 11. april 1967 muligt ikke at betragte indførslen af de forskellige maskiner i staten, men derimod monteringen af dem på importlandets grund, som afgiftskriterium, hvilket medfører, at eksportvirksomheden i et fællesskabsland bliver pligtig at betale merværdiafgift af værdien af det monterede anlæg?
3. I tilfælde af, at spørgsmål 2 besvares bekræftende: Udgør det forhold, at en eksportvirksomhed (som kontraktsmæssigt har begrænset sig til at foretage en eksport frit grænsen) er undergivet den importerende stats skatteregler, en krænkelse af det forbud, som omhandles i artiklerne 30 og 31 i Rom-traktaten, derved, at det begrænser varebevægelserne inden for det fælles marked?

Jeg vil herefter undersøge, hvad der kan siges til disse spørgsmål, efter at jeg har gjort mig bekendt med de erklæringer, som sagsøgeren i hovedsagen, Den italienske Republiks regering, regeringen for forbundsrepublikken Tyskland og Kommissionen for De europæiske Fællesskaber har fremsat.

1. Vedrørende det første spørgsmål

Holder man sig udelukkende til spørgsmålets ordlyd, volder besvarelsen af det første spørgsmål åbenbart ingen vanskeligheder. Faktisk er det i andre sager forlængst klarlagt, at artikel 95 skal forstås som et forbud mod forskelsbehandling: Ifølge denne bestemmelse må der ikke pålægges importerede varer interne afgifter, som er højere end de afgifter, der pålægges lignende indenlandske varer (Se f.eks. sag 31/67, Sammlung der Rechtsprechung, 1968, s. 351. Forslag til afg. 54/72). Ud fra dette synspunkt er den antagelse meget nærliggende, at denne bestemmelse udelukker, at det tillades, at der efter opkrævning af udligningsafgift ved import af maskiner, dvs. efter opkrævning af en afgift, der bl.a. skal modsvare den indenlandske omsætningsafgift, endnu engang efter montering af maskinerne opkræves omsætningsafgift på grundlag af maskinernes værdi og monteringsudgifterne. Går man ud fra spørgsmålets ordlyd synes altså den besvarelse at trænge sig på, at sådanne dobbelte byrdepålæg ikke er forenelige med artikel 95.

Herimod kan det i øvrigt heller ikke indvendes, at det også i indlandet kan tænkes at forekomme, at sådanne maskiner først af fabrikanten leveres, til en mellemhandler og derefter af denne leveres videre til slutaftageren, altså situationer hvor der efter systemet med den flerledede omsætningsafgift ligeledes sker dobbelt afgiftsopkrævning. Denne indvending er i den forbindelse simpelthed uden betydning, fordi man på grund af ønsket om at spare unødvendige af-

giftsbyrder så godt som aldrig kommer ud for den slags transaktioner, altså fordi de er atypiske. Som Kommissionen ikke mindst under henvisning til EØF-traktatens artikel 97 (dvs. muligheden for fastsættelse af gennemsnitssatser ved opkrævning af udligningsafgift) med rette har fremhævet, kommer i det foreliggende tilfælde kun typiske afgiftsmetoder i betragtning, dvs. der må gås ud fra den indenlandske afgiftsbyrde for den fabrikant, der sælger umiddelbart til slutaftageren. Da det er sikkert, at der ved denne konstellation kun skal betales omsætningsafgift en gang, er — for at sige det endnu en gang — i virkeligheden den slutning nærliggende, at det, der efter den spørgende dommers beskrivelse ved første blik ser ud som en dobbeltbeskatning, skal anses for utilladeligt i henhold til EØF-traktatens artikel 95.

Imidlertid er løsningen på det fremlagte problem nøjere betragtet måske alligevel ikke så simpel, hvis man ser på den af forbundsregeringen fremførte argumentation. Som De ved, bestrider forbundsregeringen kraftigt, at omsætningsafgiften allerede var indeholdt i udligningsafgiften. Den gør gældende, at det eneste afgørende er en sammenligning af afgiftsbyrderne i det enkelte tilfælde. Gennemføres en sådan på tilstrækkelig konsekvent måde med hensyn til de omhandlede varer, vil det fremgå, hvilken påligning af omsætningsafgift tilsvarende i indlandet producerede og monterede industrianlæg måtte bære, hvorved det kan fastslås, at det ikke kun drejede sig om påligning af 4 % omsætningsafgift på salg og levering, men desuden (på baggrund af systemet med den flerledede omsætningsafgift) om påligning af afgift på de forud for fremstillingen liggende trin, dvs. afgiftspålæg på leveringer af råstoffer og halvfabrikata. Denne forudgående afgiftsbyrde har ved de fleste investeringsgoder andraget mere end 6 %, og den har ved de her omhandlede produkter, specialkartemaskiner, nået et niveau på 5,71 %. På denne måde kommer man imidlertid til en samlet afgiftsbyrde på omkring 10 %, og dermed viser det sig, navnlig når man betænker, at det med hensyn til udligningsafgiftssatsen på 6 % har drejet sig om en gennemsnitssats, at der trods dobbeltbeskatning af importerede industrianlæg ikke forekom forskelsbehandling af udenlandske produkter.

Man må altså spørge sig selv, om man uden videre kan forbigå disse argumenter, hvad sagsøgeren i hovedsagen og Kommissionen åbenbart mener, man kan. Det forekommer mig ikke ubetænkeligt, skønt man ikke kan lade være med at indrømme, at nogle af de af dem fremdragne argumenter ikke er betydningsløse.

Det er således utvivlsomt rigtigt at gå ud fra, at udligningsafgiften havde den funktion i almindelighed at sørge for en omsætningsafgiftsmæssig ligestilling af importerede varer og dette med et dobbelt formål: for det første med henblik på, at importvarer ikke ved udførslen blev underkastet omsætningsafgift (udligning af det umiddelbare omsætningsafgiftspålæg), og for det andet under hensyn til, at der ved eksport blev ydet en godtgørelse for de forudgående afgiftspålæg (udligning af den indirekte omsætningsafgiftsbelastning). Således betragtet kan den konstatering ikke med sikkerhed afvises, at omsætningsafgiften allerede er »indeholdt« i udligningsafgiften. Dette stemmer i øvrigt også overens med den opfattelse, der udtrykkes i kommentarer om emnet, og i den forbindelse kan der ikke mindst henvises til den af forbundsregeringen den 12. marts 1963 til Kommissionen afgivne erklæring, hvorefter den almindelige omsætningsafgiftssats på 4 % skal anses for indeholdt i udligningsafgiftssatsen på 6 %, og kun resten på 2 % skal betragtes som egentlig udligningsafgift, dvs. som udligning for den forudgående afgiftsbyrde. Endvidere må der give grund til overvejelser, når det i denne sammenhæng gøres gældende, at forbundsregeringens opfattelse indebærer, at der kun foreligger en fuld udligning i de forholdsvis sjældne tilfælde af montageleveringer, mens der ved de langt overvejende antal tilfælde af almindelig import ikke forekommer en sådan udligning.

På den anden side (og dette kan anføres imod Kommissionens opfattelse, hvorefter det må *formodes,* at udligningsafgiften fuldkommen svarer til den indenlandske afgiftsbyrde) kommer vi ikke uden videre uden om den erkendelse, at de pågældende kommentarer udtrykkeligt fremhæver, at der med en sats på 2 % ikke er opnået fuld udligning af det forudgående afgiftspålæg (jf. Kommentar zum Umsatzsteuergesetz af Hübschmann, Grabower, Beck, v. Wallis, Schwarz, Schmidt, Amn. 4 til § 7, stk. 4-7). Især er det bemærkelsesværdigt, hvad Schwarz (i sin Kommentar zur Umsatzausgleichsteuer, amn. 14 til omsætningsafgiftslovens § 7) anfører i denne forbindelse, nemlig at der under forhandlingerne om den tolvte omsætningsafgiftsændringslov blev lagt vægt på, at udligningsafgiften ikke forhøjes i alle tilfælde, hvor en udligningsafgiftssats er lavere end omsætningsafgiftsbelastningen af tilsvarende indenlandske varer, men kun, når forskellen har ført til en så vidtgående konkurrenceforstyrrelse for de indenlandske produkter, at der viser sig strukturelle virkninger for de pågældende erhvervsgrene. Desuden ved vi, at der i den allerede nævnte af forbundsregeringen overfor Kommissionen afgivne erklæring findes en tilsvarende bemærkning, hvori det i virkeligheden udtales, at de fleste produkter måtte bære en forudgående afgiftsbyrde på *over* 50 % af normalsatsen, og at den forudgående omsætningsafgiftsbelastning som følge heraf efter den tyske industrisammenslutnings opfattelse endog ved 96 % af alle produkter udgør 4 %. Endvidere er for så vidt den kendsgerning oplysende, at de ved *udførslen* gældende restitutionssatser (hvorom det i øvrigt i en af forbundsfinansministeren til Kommissionen rettet udtalelse af 13. november 1959 siges, at de er for lave og ikke yder fuld udligning af den forudgående afgiftsbyrde) var fastlagt til en højde af 3 %, hvilket sikkert ikke var blevet tilladt, hvis det skulle være lagt til grund, at andelen på 2 % af udligningsafgiften skulle udgøre en fuldkommen udligning af den forudgående afgiftsbyrde.

Men hvad kan der så sluttes af alle disse oplysninger, til støtte for hvilke forbundsregeringen efter min opfattelse har fremført indlysende handelspolitiske grunde? Det forekommer mig kun at kunne være følgende: Det er ved anvendelsen af EØF-traktatens artikel 95 ikke acceptabelt at lægge vægt på afgiftsproceduren, dvs. på den kendsgerning, at der i et givet tilfælde som f.eks. i hovedsagen forekommer en gentagen belastning af importerede varer med omsætningsafgift. I betragtning af forbundsregeringens forsøg på under angivelse af nøjagtige tal og under påberåbelse af sagkyndiges erklæringer at føre bevis for lige behandling af importerede varer er det snarere nødvendigt at foretage en sammenligning af afgiftsbyrden i det enkelte tilfælde. Alene af en sådan fremgår det, om artikel 95 er blevet krænket i det tilfælde, der er af interesse for hovedsagen. En sådan sammenligning kan naturligvis ikke gennemføres i den foreliggende sag, da der så ikke mere ville være tale om fortolkning, men snarere om retsanvendelse, som den kun kan praktiseres af Domstolen efter proceduren i artikel 169. En sådan retsanvendelse tilkommer i den foreliggende sagssammenhæng imidlertid alene den forelæggende dommer, som i givet fald må betjene sig af eksperters bistand ved løsningen af dette vanskelige problem.
Med dette kan jeg afslutte besvarelsen af det første spørgsmål, hvorved man fornuftigvis ikke bør holde sig strengt til ordlyden, og vende mig til forelæggelseskendelsens andet spørgsmål.

2. Det andet spørgsmål vedrører fortolkningen af rådsdirektiv 67/228 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter. I denne forbindelse skal det klarlægges, hvad der ved indførsel af et af forskellige maskiner sammensat industrianlæg skal anses for det afgørende afgiftskriterium, maskiners indførsel, maskiners ankomst til importstaten (i hvilket tilfælde importfirmaet skal betale merværdiafgift) eller maskinernes montering i indførselslandet (i hvilket tilfælde eksportfirmaet skulle be-

tale merværdiafgiften i forhold til værdien af det monterede anlæg med mulighed for at fratrække den ved indførslen betalte merværdiafgift). Dette spørgsmål er stillet med henblik på, at det gamle omsætningsafgiftssystem i forbundsrepublikken Tyskland med virkning fra 1. januar 1968 er blevet erstattet af merværdiafgiftssystemet, og at der i en skrivelse af 17. august 1971 fra Finanzamt Bentheim også forekommer visse bemærkninger med hensyn til anvendelsen af den nye lov på udenlandske firmaers salg og montering af maskiner i indlandet.

Til dette spørgsmål har Kommissionen som bekendt fra først af udtrykt den opfattelse, at det er uden relevans for afgørelsen, og den har derfor overhovedet ikke taget stilling under den skriftlige forhandling og kun subsidiært og kort under den mundtlige forhandling. Sagsøgeren i hovedsagen har derimod misbilliget denne indstilling. Det sagsøgende selskab indtager det standpunt, at den nationale dommer er frit stillet med hensyn til vurderingen af, hvad der er relevant for afgørelsen af den verserende sag. Domstolen, som har fået forelagt sagen som præjudicielt spørgsmål, har derfor ikke beføjelse til at prøve relevansen for afgørelsen; den er derimod begrænset til at besvare det stillede spørgsmål.

Lad os altså først se på, hvorledes det forholder sig hermed.

Hvad angår det principielle spørgsmål, om Domstolen kan prøve relevansen for afgørelsen af de spørgsmål, der er forelagt den, har jeg for så vidt allerede meget tidligt udtrykt min opfattelse, hvorefter Domstolen ikke i alle tilfælde kan være tvunget til i denne forbindelse at følge den nationale dommers synspunkt. Jeg henviser i den forbindelse til mit forslag til afgørelse i sagen 26/62 (Sammlung der Rechtsprechung, 1963, s. 40). Denne opfattelse har Domstolen i mellemtiden i hvert fald delvis gjort til sin egen, nemlig (i Salgoildommen — 13/68, Sammlung der Rechtsprechung, 1968, s. 679) med den konstatering, at den kan afholde sig fra at fortolke en bestemmelse, når den *åbenbart fejlagtigt* fremdrages af en national dommer med henblik på løsningen af en retstvist. Efter min overbevisning består der heller ikke efter den af sagsøgeren i hovedsagen afgivne redegørelse nu nogen anledning til at fravige denne retsopfattelse. Faktisk er det jo kun meningen med proceduren efter EØF-traktatens artikel 177 at sikre en ensartet *anvendelse* af Fællesskabsretten i medlemsstaterne og yde fortolkningsbistand herved. Der kan altså kun gøres brug af denne bestemmelse, for så vidt anvendelse af Fællesskabsretten overhovedet kommer på tale. Er en sådan anvendelse imidlertid klart udelukket, og kan dette fastslås uden indgreb i de på national ret grundede deduktioner (som selvfølgelig er forbeholdt den nationale dommer), må besvarelsen af de stillede spørgsmål undlades, da det ikke er Domstolens opgave at udfærdige afhandlinger af rent akademisk interesse.

Ved anvendelse af dette princip, som sagsøgeren — som allerede sagt — ikke med sine argumenter formåede at omstøde, kommer jeg med henblik på kendsgerningerne i den foreliggende sag til følgende slutninger.

Det fremgår af de fra præsidenten for retten i Biella modtagne akter, at der af Finanzamt Bentheim udover afgiftsresolutioner for årene 1963 — 1967 (der klart vedrører den gamle tyske omsætningsafgiftslovgivning) også er blevet udstedt en »afgiftsresolution for 1968«, dateret den 18. januar 1971. Ved nærmere eftersyn bliver det imidlertid klart, at også den kun drejer sig om en afgiftsgæld i henhold til den ældre omsætningsafgiftslovgivning, eftersom der ikke er foretaget nogen indførelse i den for den nye omsætningsafgiftslov reserverede rubrik. Det står desuden fast, at det i sagen for den italienske dommer alene drejer sig om afgiftspligt i henhold til de opregnede afgiftsresolutioner, for hvilke der er foretaget udpantninger, thi sagsøgeren forlanger jo under bestridelse af udpantningens tilladelighed betaling af den heraf omfattede fordring på købesummen. Når der i en skrivelse fra Finanzamt Bentheim også indeholdes

visse bemærkninger om anvendelsen af den nye omsætningsafgiftslov, må de her lades ude af betragtning, fordi det kun drejer sig om udtalelser og opfordringer til afgivelse af afgiftserklæringer efter den nye omsætningsafgiftslovgivning, uden at det allerede var kommet til tilsvarende afgiftsfastsættelser og navnlig ikke til udpantningsforretninger, hvilke som sagt alene er af relevans for hovedsagen. Derfor kan det i virkeligheden med sikkerhed siges, at spørgsmålet om beskatning efter den nye tyske omsætningsafgiftsret ikke har nogen betydning i hovedsagen. Deraf kan det imidlertid også udledes, at der i det foreliggende tilfælde ikke består nogen nødvendighed af at gå ind på fortolkningen af det nævnte rådsdirektiv, da det alene angår den nye ret, dvs. den pr. 1. januar 1968 ikrafttrådte merværdiafgift.

På grund af *klart manglende* relevans for afgørelsen i hovedsagen kan der herefter bortses fra besvarelsen af det andet spørgsmål, og dette uden at det kommer an på, fra hvilket tidspunkt direktivet har retsvirkninger, nemlig allerede fra den effektive indførelse af merværdiafgiftssystemet i forbundsrepublikken eller først fra 1. januar 1972, dvs. fra det tidspunkt, hvor merværdiafgriften i henhold til direktiv 463/69 (ABl. nr. L 320 af 20. 12. 1969) senest skal være indført i alle medlemsstater.

3. Endelig med hensyn til det tredje spørgsmål, som vi nu vender os til, kunne man i og for sig gøre gældende, at der heller ikke skal gås ind herpå, da det kun er stillet for det tilfælde, at det første spørgsmål besvares bekræftende, og da — som vi har set — en sådan bekræftende besvarelse ikke kan gives. Efter spørgsmålets ordlyd og efter sagsøgerens redegørelser kan man imidlertid få det indtryk, at det tredje spørgsmål ikke kun angår tiden efter indførelsen af merværdiafgiften, men også den periode, hvor den gamle tyske omsætningsafgiftslov var gældende. Derfor forekommer det mig passende i hvert fald med denne begrænsning i emnet også at behandle det tredje spørgsmål, dvs. at prøve, om der kan ses en krænkelse af EØF-traktatens artikler 30 og 31 deri, at et udenlandsk firma, der eksporterer frit fabrikken eller frit grænsen, altså sørger for en overgang af ejendomsretten i udlandet, underkastes importlandets afgiftsprocedure.

Dertil kan der efter min opfattelse i korthed bemærkes følgende.

For det første er det nødvendigt med en vis modificering af det stillede spørgsmål. Ser jeg ret, blev der i de af sagsøgeren med hans udenlandske kunder afsluttede aftaler nemlig ikke vedtaget leveringer frit fabrikken eller frit grænsen, hvorimod der blev truffet aftale om montering i importlandet, altså præstation af en ydelse i dette land.

Opfattet således er det ikke overraskende, at sagsøgeren også blev underkastet importlandets afgiftsprocedure (kun herom drejer det sig nu, ikke om afgiftens *størrelse).* Det må dog indrømmes, at dette medfører en vis ulempe for eksportøren, fordi han i et fremmed land med et fremmed sprog må affinde sig med en efter omstændighederne fremmedartet procedure. Ved benyttelse af assistance af skatte-konsulenter, som heller ikke indenlandske virksomheder kan undvære, kan en sådan besværlighed ved den grænseoverskridende handel dog næppe føre til indskrænkninger i handelen, der kan sammenlignes med dem, der følger af kvantitative restriktioner.

Ser man — hvad forbundsregeringen gør — i EØF-traktatens artikel 30 kun et særligt udtryk for diskrimineringsforbudet, er det desuden betydningsfuldt, at der ikke for udenlandske virksomheder gjaldt nogen speciel, kompliceret afgiftsprocedure, men at de på samme måde som de indenlandske producenter var undergivet den normale afgiftsprocedure. Endelig må man også erindre, at hvis man anerkendte den opfattelse, at artikel 30 forbyder at underkaste den, som præsterer arbejdsresultater inden for en anden medlemsstat en fremmed skatteprocedure, ville den frie udveksling af tjenesteydelser, som er et af Traktatens grundlæggende formål være vanskelig at gennemføre. Derfor synes da også det

allerede nævnte omsætningsafgiftsdirektiv, som der ikke her skal gås nærmere ind på, ikke at udelukke, at de i en anden medlemsstat præsterede ydelser omfattes af merværdiafgiften i den pågældende stat (jf. artikel 2 a i direktiv 67/228 af 11. april 1967).
Jeg vil derfor mene, at anvendelsen af tidligere tyske afgiftsprocedurer på de af sagsøgeren ved montering præsterede ydelser vanskeligt berettiger til at tale om en krænkelse af EØF-traktatens artikel 30 (her kommer det ikke an på særegenheder og komplikationer ved den nye merværdiafgiftslov).
Med disse bemærkninger er også med hensyn til det tredje spørgsmål, for så vidt det kan anses for værende af betydning for sagen, alt væsenligt sagt.

4. Lad mig herefter endnu engang sammenfatte min mening i forslaget til afgørelse. Jeg foreslår, at der på de af præsidenten for retten i Biella stillede spørgsmål svares følgende:

a) EØF-traktatens artikel 95 forbyder at lægge højere afgift på importerede varer end på lignende indenlandske varer. Dens anvendelse forudsætter en sammenligning af afgiftsbyrden i hvert enkelt tilfælde under hensyntagen til de på indenlandske varer liggende forudgående afgiftspålæg. Forbudet griber imidlertid ikke ind, blot fordi det konstateres, at der må svares omsætningsafgift af værdien af et industrianlæg efter montering, når der allerede i forvejen ved import af de enkelte maskiner blev opkrævet udligningsafgift, der også har til formål at etablere ligestilling med det indenlandske afgiftspålæg.

b) Besvarelsen af det andet spørgsmål, der vedrører problemer om opkrævning af merværdiafgift, er klart unødvendig for afgørelsen af den nationale tvist, da det i hovedsagen alene drejer sig om en efter den gamle tyske omsætningsafgiftslov fastsat afgiftsskyld. For så vidt kan Domstolen altså undlade at tage stilling.

c) EØF-traktatens artikel 30 og 31 forbyder ikke, at et i en medlemsstat hjemmehørende eksportfirma, når det i en anden stat udfører en handling, som i denne stat er afgiftskriterium, underkastes denne stats skatteregler under samme betingelser som indenlanske virksomheder.