forfølges som led i bestræbelserne på at harmonisere bestemmelserne inden for området, nemlig at fremme de frie varebevægelser og den frie bevægelighed for personer samt forhindre dobbelt afgiftspåligning. Med hensyn til motorkøretøjer, som anvendes af studerende fra en anden medlemsstat, har en medlemsstats afgiftsmyndigheder derfor pligt til at anvende begrebet midlertidig indførsel på en sådan måde, at den frihed, statsborgere fra andre medlemsstater har til at studere i den medlemsstat, de ønsker, ikke begrænses i kraft af en dobbelt påligning af afgift for de pågældende køretøjer.

Fællesskabsretten og navnlig bestemmelserne i sjette direktiv er således til hinder for, at en medlemsstat opkræver merværdiafgift ved indførsel for et motorkøretøj, som er købt og indregistreret i en anden medlemsstat, og for hvilket der dér er betalt merværdiafgift, når køretøjet anvendes af en person, som har statsborgerskab og bopæl i sidstnævnte medlemsstat, men som studerer i førstnævnte medlemsstat, hvor han under sine studier er optaget i registeret for udlændinge. Det er i den forbindelse uden betydning, om den pågældende er gift.

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT PIETER VERLOREN VAN THEMAAT
fremsat den 10. juli 1985 *

Høje Domstol.

I. De relevante faktiske omstændigheder

I.1. *Indledende bemærkninger*

Den foreliggende sag drejer sig om, hvilke regler der med hensyn til merværdiafgift gælder for et køretøj tilhørende en luxemburgsk studerende, der bor i Luxembourg, men som midlertidigt er optaget i det belgiske register for udlændinge som følge af, at han læser ved et belgisk universitet. Han har boet i Belgien med sin ægtefælle (oprindelig fransk statsborger, siden ligeledes luxemburgsk statsborger), som arbejdede i Belgien. Efter afslutningen af sine studier vendte han tilbage til Luxembourg.

Indirekte har sagen betydning for alle studerende, som midlertidigt studerer i en anden medlemsstat, selv om betydningen er blevet mindre, efter at direktiv 83/182/EØF, som jeg vil gennemgå nedenfor, er trådt i kraft. Som bekendt har der på EF-plan i mange år været udfoldet bestræbelser i stigende grad for, at studerende i en periode skal læse i en anden medlemsstat. Indirekte har sagen dog særlig betydning for alle universitetsstuderende med *luxemburgsk* statsborgerskab. De gennemfører som bekendt normalt deres universitetsstudier i en anden medlemsstat og i almindelighed på et universitet, der ligger så nær Luxembourg, at de regelmæssigt (i week-ender og ferier) kan tage til Luxembourg.

Ofte foretager de turene mellem deres bopæl og universitetet i et køretøj indregi-

* Oversat fra nederlandsk.

streret i Luxembourg, og for hvilket merværdiafgift også er betalt dér. Som det fremgår af eksempler, Kommissionen nævnte i Abbink-sagen (sag 134/83), dom af 11. december 1984, Sml., s. 4097), kan en studerende på den måde blandt andet undgå at gøre sig skyldig i en strafbar handling i Luxembourg ved at anvende et køretøj indregistreret i Belgien.

Sagen her rejser i det væsentlige spørgsmålet om, i hvilket omfang det — uden at overtræde fællesskabsretten — er muligt ikke at yde den momsfritagelse, der i Belgien gælder for sådanne tilfælde af midlertidig indførsel, såfremt den studerende også midlertidigt har sekundær bolig (eller sædvanligt opholdssted) i Belgien med sin ægtefælle (som midlertidigt har arbejde dér). Andre konkrete omstændigheder er i den forbindelse af betydning for sagens afgørelse.

Der er væsentlige forskelle mellem den foreliggende sag og Carciati-sagen (sag 839/79, Sml. 1980, s. 2773), som også spillede en afgørende rolle i ovennævnte Abbink-sag, idet sagen ikke vedrører erhvervsmæssig brug af et køretøj, der midlertidigt indføres af en person med fast opholdssted i indførselslandet.

Ved afgørelsen af denne sag har såvel de gældende belgiske regler om merværdiafgift og deres anvendelse i praksis som de øvrige omstændigheder, der er lagt til grund i hovedsagen, betydning. Den drejer sig i øvrigt ikke om opkrævning af merværdiafgift for et køretøj, der er indført til Belgien. Der er imidlertid tale om en straffesag. Jeg vil gentage de væsentligste faktiske omstændigheder, som de fremgår af retsmøderapporten. Jeg har imidlertid også taget hensyn til de uddybende bemærkninger, den belgiske regering er fremkommet med.

Endelig har jeg tilføjet de forklaringer, der blev afgivet som svar på et spørgsmål fra Domstolen vedrørende de udgifter, sagsøgte i hovedsagen har haft til studier og ophold.

En gentagelse af retsmøderapporten har den åbenbare fordel, at der lægges sådanne faktiske omstændigheder til grund, som både den refererende dommer og generaladvokaten er enige om, og som ligeledes tager hensyn til parternes bemærkninger vedrørende retsmøderapporten.

I.2. *Den omtvistede belgiske lovgiving*

I Belgien defineres merværdiafgiften, som blev indført ved lov om merværdiafgift af 3. juli 1969, i lovens artikel 2 som en afgift, der rammer »goder og tjenesteydelser leveret af afgiftspligtige person som led i udøvelsen af deres erhverv ...«. I henhold til artikel 3 »omfatter afgiftspligten også enhver indførsel af goder. Ved indførsel forstås i henhold til lovens artikel 23 »indførsel af et gode på belgisk område ...«. Merværdiafgiften forfalder på det tidspunkt, hvor godet indføres på området (lovens artikel 24, stk. 1).

Lovens artikel 40, stk. 1, hjemler mulighed for afgiftsfritagelse ved midlertidig indførsel af visse goder. Således bestemmes det i artikel 23 i bekendtgørelse (arrêté royal) nr. 7 af 27. december 1977 om opkrævning af merværdiafgift ved indførsel af goder (Moniteur belge af 31. 12. 1977), som blev

udstedt til gennemførelse af lovens ovennævnte artikel 40, at der kan indrømmes afgiftsfritagelse ved midlertidig indførsel af goder, der er nærmere specificeret i en liste som bilag til bekendtgørelsen; i listens afsnit 2 er anført »transportmidler«. I henhold til bekendtgørelsens artikel 23, stk. 2, indrømmes den nævnte afgiftsfritagelse på de samme betingelser som fastsat i bestemmelserne om afgiftsfritagelse ved indførsel.

I henhold til artikel 25, stk. 3, litra a), i bekendtgørelsen (arrêté ministériel) af 17. februar 1960 om afgiftsfritagelse ved indførsel indrømmes der kun afgiftsfritagelse for transportmidler, som »indføres af fysiske personer med sædvanligt opholdssted i udlandet, og som disse anvender til privat brug«. Ved anvendelsen af bestemmelsen antages bl.a. sådanne personer at have sædvanligt opholdsssted i udlandet, som udøver deres erhverv i Belgien, Luxembourg eller Nederlandene, men som mindst én gang om måneden tager til udlandet, såfremt deres hjem er dér, eller — hvis de ikke har deres hjem dér — de er tilmeldt det lokale folkeregister (artikel 25, stk. 3 a, litra d)). I henhold til stk. 3 c, litra a), i ovennævnte artikel 25 forstås ved hjem for gifte personers vedkommende det sted, hvor familien har bopæl.

Det er under sagen oplyst, at de belgiske myndigheder i henhold til artikel 25 i ovennævnte ministerialbekendtgørelse i almindelighed indrømmer luxemburgske studerende, der har sædvanligt opholdssted i Storhertugdømmet, og som studerer ved en læreanstalt i Belgien, midlertidig afgiftsfritagelse for deres motorkøretøjer, når de er indregistreret i Storhertugdømmet. Gifte studerende er imidlertid ikke omfattet af denne regel, idet de antages at have deres hjem og følgelig sædvanligt opholdssted i Belgien.

I.3. *Andre relevante omstændigheder*

Venceslas Profant, der er luxemburgsk statsborger, tog i 1976 til Belgien for at studere zoologi ved universitetet i Liège. Under studierne, som han afsluttede i 1981, var han fra den 21. oktober 1976 optaget i registret for udlændinge i Liège. Han var imidlertid også hele tiden tilmeldt folkeregistret i Diekirch kommune (storhertugdømmet Luxembourg) med oplyst bopæl hos sin mor, som boede i kommunen.

Den 15. september 1978 giftede han sig med Charlotte Kaiser, som var fransk statsborger, men som senere har fået luxembourgsk statsborgerskab; derefter boede han med sin ægtefælle i Liège, hvor hun havde været optaget i registret for udlændinge siden den 6. oktober 1977, og hvor hun havde arbejdet som sygeplejerske siden den 3. januar 1978. Begge ægtefæller er optaget i registret for udlændinge i Liège; han har hele tiden været tilmeldt folkeregistret i Diekirch kommune, på sin mors adresse. Som det fremgik af et spørgsmål stillet under retsmødet, har hans forældre desuden fortsat dækket hans udgifter til studium og ophold i Liège, efter at han var blevet gift (15 000 BFR pr. måned). De har også betalt den bil, han havde købt. Efter at have afsluttet studierne i 1981 vendte V. Profant og hans ægtefælle tilbage til Luxembourg.

Til brug for sine ture mellem Liège og storhertugdømmet Luxembourg anvendte Profant siden 1978 to biler, som var købt og indregstreret i Storhertugdømmet, og for hvilke der var betalt luxemburgsk merværdiafgift. Den første bil, en Alfa Romeo, blev solgt i Storhertugdømmet i 1979; den anden bil, en Folkevogn, tog ægteparret Profant selv med sig, da de i 1981 vendte tilbage til Luxembourg.

I 1980 meddelte de belgiske afgiftsmyndigheder Profant, at da han havde haft bopæl i

Liège, siden han indgik ægteskab i 1978, skulle han betale merværdiafgift af begge nævnte køretøjer. Da hans Alfa Romeo imidlertid var blevet solgt i 1979, foreslog myndighederne ham at betale en bøde på 1 500 BFR Med hensyn til Folkevognen forlangte myndighederne, at han betalte merværdiafgift 25%, dvs. 42 238 BFR Han afslog dette, hvorefter han blev forelagt et krav om betaling af ca. 100 000 BFR. Da beløbet ikke blev betalt rettidigt, har afgiftsmyndighederne rejst sag ved Tribunal de première instance de Liège med påstand om konfiskation af de to biler, subsidiært om betaling af et beløb svarende til deres værdi, dvs. henholdsvis 61 565 BFR og 168 950 BFR. I første instans blev der afsagt dom efter sagsøgerens påstand. Dommen blev stadfæstet i december 1983 af Cour d'appel de Liège.

I maj 1984 omstødte Cour de cassation Cour d'appel de Liège dom, idet den anførte, at dommen hverken i sine egne præmisser eller ved henvisning til den appellerede dom angav de relevante lovbestemmelser. Sagen blev henvist til Cour d'appel de Bruxelles, som i juli 1984 afsagde udeblivelsesdom i henhold til Cour de cassations dom. Profant begærede sagen genoptaget ved nævnte ret. Ved dom af 26. september 1984 afviste Cour d'appel de Bruxelles afgiftsmyndighedernes søgsmål, for så vidt det vedrører brugen af Alfa Romeo'en i Belgien, idet den anførte, at det påtalte forhold var forældet den 14. august 1984.

Retten fandt, at for så vidt angik brugen af Folkevognen, gav tvisten anledning til fortolkningsspørgsmål vedrørende fællesskabsretten, og ved dom af 26. september 1984 udsatte Cour d'appel i medfør af EØF-traktatens artikel 177 at sagen på Domstolens besvarelse af følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er bestemmelserne i den belgiske lov af 3. juli 1969 om merværdiafgift, således som de i nærværende sag fortolkes af finansministeriet, i strid med de fællesskabsretlige bestemmelser om frie varebevægelsser og fri udveksling af tjenesteydelser, når der i loven, navnlig i artiklerne 23 og 24, under benævnelsen merværdiafgift er indført en egentlig told?«

Det fremgår af forelæggelsesdommens præmisser, at Cour d'appel de Bruxelles bl.a. har rejst det spørgsmål, om en dobbelt påligning af merværdiafgift, der rammer en luxemburgsk statsborger, som har købt sin bil i Luxembourg, men i det væsentlige anvendt den i Belgien, er i strid med fællesskabsretten.

II. Indlæg for Domstolen

V. Profant, tiltalte i hovedsagen, har gjort gældende, at den afgift, han er blevet pålagt at betale i den foreliggende sag, ikke kan betegnes som merværdiafgift. Efter hans opfattelse er der derimod tale om en afgift ved indførsel af et gode, og som følge deraf en skjult told. Når henses til de særlige omstændigheder i sagen, er en sådan afgift åbenbart i strid med de fællesskabsretlige bestemmelser om frie varebevægelser.

Den belgiske regering har først anført, at efter sagens begivenheder har Rådet den 28. marts 1983 udstedt direktiv 83/182/EØF om afgiftsfritagelse inden for Fællesskabet ved midlertidig indførsel af visse transportmidler (EFT 1983, L 105, s. 59). Ifølge direktivets artikel 10 skal medlemsstaterne sætte de nødvendige love og administrative bestemmelser i kraft for senest den 1. januar

1984 at efterkomme direktivet. I henhold til direktivets artikel 5, stk. 1, litra b), indrømmes der fritagelse for visse afgifter, herunder merværdiafgift, når en person under uddannelse benytter et privat køretøj, der er indregistreret i den medlemsstat, hvor han har sit sædvanlige opholdssted, på en anden medlemsstats område, hvor den pågældende udelukkende opholder sig i studieøjemed. Den belgiske regering har tilføjet, at en tilsvarende bestemmelse er indføjet i den belgiske lovgivning om merværdiafgift, men har anført, at den ikke kan finde anvendelse i dette tilfælde, idet Profant efter indgåelse af ægteskab ikke har opholdt sig i Belgien udelukkende i studieøjemed, og at han derfor må antages at have bopæl i Belgien.

Med henvisning til Domstolens dom af 19. juni 1973 (sag 77/72, Capolongo, Sml. 1973, s. 611) har den belgiske regering dernæst gjort gældende, at opkrævning af merværdiafgift ved indførsel ikke kan betragtes som en told, idet en sådan afgift er led i et almindeligt internt afgiftssystem, som konsekvent behandler indenlandske og importerede produkter efter samme kriterier.

Endelig har den belgiske regering bemærket, at fællesskabsretten, navnlig EØF-traktatens artikel 95, ikke i det foreliggende tilfælde er til hinder for, at der opkræves merværdiafgift for en bil, der allerede er belastet med merværdiafgift i oprindelseslandet. Ganske vist fastslog Domstolen i dommen af 5. maj 1982 (sag 15/81, Schul, Sml. 1982, s. 1409), at der ved beskatningen ved indførsel skal tages hensyn til den residuelle merværdiafgift, der er betalt i den eksporterende medlemsstat, men den tilføjede, at en sådan nedsættelse ikke skal foretages i det omfang, hvori den pågældende vare lovligt kan fritages for betalingen af merværdiafgift i anledning af eksporten. I den foreliggende sag kunne Profant have anmodet de luxembourgske afgiftsmyndigheder om fritagelse for merværdiafgift som følge af, at han øjeblikkeligt udførte varen.

På baggrund af det anførte har den belgiske regering foreslået, at det af Cour d'appel de Bruxelles forelagte spørgsmål besvares således: opkrævning af merværdiafgift ved indførsel af et motorkøretøj, som er købt i en anden medlemsstat, og for hvilken der i den pågældende medlemsstat er betalt merværdiafgift, er hverken en afgift med tilsvarende virkning som told eller en beskatning af en indført vare, der er højere end den afgift, der rammer en tilsvarende indenlandsk vare, for så vidt en dobbelt beskatning kan undgås, enten ved afgiftsgodtgørelse i oprindelseslandet ved udførsel eller ved afgiftsfritagelse i bestemmelseslandet ved indførsel.

Med henvisning til Domstolens dom af 5. maj 1982 (Schul-sagen, jfr. ovenfor) navnlig dommens præmisser 21 og 22, har *Kommissionen for De europæiske Fællesskaber* først bemærket, at merværdiafgift er en bestanddel af en almindelig intern afgiftsordning, hvis forenelighed med fællesskabsretten skal bedømmes ud fra traktatens fiskale bestemmelser og ikke ud fra dens bestemmelser om frie varebevægelser.

Kommissionen har dernæst gjort gældende, at sagen rejser følgende to principielle spørgsmål, som bør overvejes nærmere:

a) Antages en gift studerende at have opholdssted i det land, hvor han studerer, selv om han har til hensigt at vende tilbage til sit eget land efter afslutningen af studierne?

b) I hvilket omfang kan medlemsstaterne opkræve merværdiafgift ved midlertidig indførsel foretaget af personer, som ikke har fast opholdssted i landet?

I den forbindelse har Kommissionen understreget, at der i henhold til artikel 14, stk. 1, litra c), i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977 L 145, s. 1) (herefter benævnt »sjette momsdirektiv«), indrømmes fritagelse ved »midlertidig indførsel« af goder på en medlemsstats område. Kommissionen har anført, at begrebet har et indhold efter fællesskabsretten, som medlemsstaterne skal respektere ved gennemførelsen af sjette momsdirektiv, således at der ikke fra land til land bliver forskel mellem de tilfælde, hvor der indrømmes fritagelse. Det dermed sammenhørende begreb »midlertidigt opholdssted« kan derfor heller ikke fortolkes alene på grundlag af national ret.

Med henblik på at fastlægge det fællesskabsretlige indhold af de nævnte to begreber har Kommissionen henvist til Rådets ovennævnte direktiv 83/182 af 28. marts 1983. Mens direktivets artikel 5 bestemmer, at studerende midlertidigt kan indføre et køretøj i det land, hvor de studerer, bestemmes det i artikel 7, som indeholder almindelige regler om fastlæggelse af bopæl, at »at følge undervisningen på et universitet eller en skole medfører ikke overflytning af det sædvanlige opholdssted«. Efter Kommissionens opfattelse kan den blotte omstændighed, at en person er gift og bor sammen med sin ægtefælle, næppe antages at bevirke, at han mister sin status som studerende og følgelig også sit midlertidige opholdssted. Kommissionen har desuden anført, at definitionen af en studerendes opholdssted, således som den er givet i ovennævnte direktiv 83/182, allerede måtte finde anvendelse inden for rammerne af sjette momsdirektiv. I mange henseender er direktiv 83/182 nemlig kun konstaterende.

Når henses til de mål, der søges tilgodeset ved artikel 14, stk. 1, litra c), i sjette momsdirektiv, må Profant derfor anses for at have foretaget en midlertidig indførsel af goder. Køretøjet burde følgelig fritages for belgisk merværdiafgift.

Såfremt Domstolen måtte være af den opfattelse, at Profant havde bopæl i Belgien og hæfter for betalingen af belgisk merværdiafgift, må han ifølge Kommissionen kunne henvise til den merværdiafgift, han allerede har betalt i Luxembourg. Enhver anden løsning vil være åbenbart uretfærdig og begrænse rækkevidden af Domstolens dom af 5. maj 1982 (Schul-sagen, jfr. ovenfor), i henhold til hvilken dobbeltbeskatning i det væsentlige skulle undgås.

Som konklusion har Kommissionen foreslået, at det af Cour d'appel de Bruxelles forelagte spørgsmål besvares således:

»Merværdiafgiften er en almindelig intern afgiftsordning, hvis forenelighed med fællesskabsretten afgøres på grundlag af EØF-traktatens fiskale bestemmelser og ikke af bestemmelserne om frie varebevægelser. Opkrævning af merværdiafgift for indførsler, der ikke er omfattet af én af undtagelserne i henhold til sjette direktiv, er kun forenelig med artikel 95 i det omfang, hvori der tages hensyn til den residuelle merværdiafgift, der allerede er betalt i udførselsmedlemsstaten.«

I forbindelse med besvarelsen af det forelagte spørgsmål vil jeg endnu en gang vende tilbage til visse uddybende oplysninger, som blev givet i retsmødet, og som vedrører indlæggene for Domstolen.

III. Ny formulering samt besvarelse af det forelagte spørgsmål

III.1. *Spørgsmålets formulering*

Som Kommissionen med rette har anført, er den forelæggende rets formulering af det forelagte spørgsmål ikke helt vellykket. Navnlig giver den det indtryk, at retten i denne sag anmoder Domstolen om kun at fortolke de relevante regler i EØF-traktatens afsnit I, nærmere bestemt artiklerne 12 og 13. Af de i præmisserne 18-21 i dommen i den første Schul-sag anførte grunde (sag 5/81, Sml. 1982, s. 1409), finder EØF-traktatens artikler 12 og 13 ikke anvendelse i et tilfælde som det foreliggende.

Når henses til de særlige omstændigheder omkring det spørgsmål, der er rejst ved den nationale ret, kan retten antages at anmode Domstolen om at tage stilling til, om en medlemsstats opkrævning af merværdiafgift ved indførsel af et privat køretøj fra en anden medlemsstat i et tilfælde som det foreliggende er i overensstemmelse med fællesskabsretten, herunder Rådets direktiver om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter.

Ved besvarelsen af spørgsmålet i sagen her må Domstolen derfor — henset til sagens akter — navnlig anlægge en abstrakt vurdering af følgende faktiske situationer:

a) et privat køretøj købt i medlemsstat B, hvor der også er betalt merværdiafgift, og hvor køretøjet er indregistreret, overskrider grænsen til medlemsstat A;

b) grænseoverskridelsen foretages af en statsborger i medlemsstat B, hvor han også har normal bopæl;

c) da han midlertidigt læser ved universitetet i medlemsstat A, er han også optaget i registret for udlændinge i den pågældende stat, men vender tilbage til medlemsstat B efter afslutningen af studierne;

d) inden han købte den pågældende bil, har han i medlemsstat B indgået ægteskab med en person, som er statsborger i medlemsstat C (efterfølgende naturaliseret statsborger i medlemsstat B), som ligeledes er optaget i registret for udlændinge i medlemsstat A, og som dér udøver erhvervsmæssig beskæftigelse, hvorfor hun i henhold til det pågældende lands skattelovgivning er indkomstskattepligtig i medlemsstat A.

e) den pågældende studerendes udgifter til studier og ophold i medlemsstat A afholdes såvel før som efter hans indgåelse af ægteskab helt eller for størstedelens vedkommende af hans forældre, der har bopæl i medlemsstat B.

III.2. *Besvarelse af det således præciserede spørgsmål*

III.2.1. *Argumenter udledt af de relevante fællesskabsretlige regler*

De problemer, der opstår i den foreliggende sag, skyldes efter min opfattelse i det væsentlige den særdeles vide definition af anvendelsesområdet for den harmoniserede merværdiafgift i henhold til artiklerne 2 og 7 i sjette momsdirektiv (77/388, EFT 1977, L 145, s. 1).

Direktivets artikel 2 bestemmer, at »merværdiafgift pålægges:

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

2) Indførsel af goder«.

I artikel 7 understreges det i den forbindelse, at »ved indførsel af et gode forstås dette godes ankomst til indlandet som fastlagt i artikel 3«.

For så vidt angår anvendelsen af motorkøretøjer bevirker denne vide definition således, at afgiften skulle pålægges ved enhver overskridelse af en medlemsstats grænse, hvis der ikke var hjemlet en række fritagelser, jfr. bl.a. sjette direktivs artikel 14. Henset til formålene med harmoniseringen af omsætningsafgifter, som jeg vil give en sammenfatning af nedenfor, må de nævnte fritagelser på grund af den meget vide definition af begrebet »indførsel« fortolkes så vidt, at de ikke medfører begrænsninger i den frie bevægelighed for personer mellem medlemsstaterne. Jeg vender derfor udførligt tilbage til dette udgangspunkt i relation til sagen.

Det er under alle omstændigheder med rette, at de skriftlige og mundtlige indlæg, der er indgivet under sagen, navnlig vedrører fortolkningen af netop artikel 14.

I henhold til *artikel 14, stk. 1*, skal medlemsstaterne bl.a. »med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser... på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug« fritage:

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

Den del af *artikel 14, stk. 2*, der er relevant i foreliggende sag, bestemmer:

»Kommissionen forelægger snarest Rådet forslag med henblik på indførelse af fællesskabsbestemmelser om skatter og afgifter, der præciserer anvendelsesområdet for de i stk. 1 nævnte fritagelser og de nærmere regler for disses praktiske gennemførelse.

Indtil disse reglers ikrafttræden kan medlemsstaterne:

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

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

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

Som det fremgår af den oversigt over de relevante belgiske lovbestemmelser, som jeg har givet ovenfor, finder de »gældende nationale bestemmelser« i henhold til artikel 14, stk. 2, første tankestreg, herunder bestemmelserne i ovennævnte ministerialbekendtgørelse af 17. februar 1960 om fritagelse for afgifter ved indførsel, anvendelse i sagen. Lad mig i parentes bemærke, at bekendtgørelsens titel sandsynligvis er årsagen til, at den forelæggende ret ikke har formuleret det præjudicielle spørgsmål helt så omhyggeligt.

Til støtte for sit synspunkt om, tiltalte i den foreliggende sag skulle betale merværdiafgift, har den belgiske regering i det væsentlige henvist til ovennævnte passus i sjette direktivs artikel 14, stk. 2.

Da den imidlertid kun bestemmer, at medlemsstaterne kan »opretholde gældende nationale bestemmelser *inden for rammerne af ovennævnte bestemmelser*« (understreget af mig), har Kommissionen med rette peget

på, at også artikel 14, stk. 1, må være af betydning ved besvarelsen af det forelagte spørgsmål. Der er her bl.a. tale om fortolkning af begrebet »midlertidig indførsel«.

I den forbindelse har Kommissionen peget på, at artiklerne 5 og 7 i Rådets direktiv 83/182 om afgiftsfritagelse inden for Fællesskabet ved midlertidig indførsel af visse transportmidler (EFT 1983 L 105, s. 59) også er af betydning. I henhold til direktivets artikler 5 og 7 kan studerende midlertidigt indføre et køretøj i det land, hvor de studerer, og artikel 7 bestemmer, at »at følge undervisningen på et universitet eller på en skole medfører ikke overflytning af det sædvanlige opholdssted«. Ifølge Kommissionen er de nævnte artikler rent konstaterende, hvorfor de også må kunne anvendes på faktiske omstændigheder, der ligger forud for direktivets ikrafttræden.

Selv om synspunktet efter min opfattelse til en vis grad er korrekt, mener jeg ikke, at Domstolen bør tilslutte sig det ved besvarelsen af det forelagte spørgsmål. Domstolen bør snarere i sine overvejelser tage hensyn til den belgiske regerings argumenter, som er lige så vigtige, hvis Domstolen udelukkende lægger begrebet »midlertidig indførsel« i artikel 14, stk. 1, til grund. Dette påpegede den belgiske regering da også under den mundtlige forhandling.

III.2.2. *Vurdering af den belgiske regerings opfattelse af begrebet »midlertidig indførsel«*

Under retsmødet henviste den belgiske regering bl.a. til følgende omstændigheder som afgørende for, at der skulle betales afgift af det indførte køretøj:

a) i indkomstskattemæssig henseende har ægtefællerne valgt at tage bopæl i Belgien;

b) for begge ægtefællernes vedkommende var Belgien familiens bopæl, og det har efter belgisk ret forrang for en eventuel sekundær bopæl, som den studerende ægtemand måtte opretholde i en anden medlemsstat;

c) det antages, at de to ægtefæller ved ægteskabets indgåelse er blevet økonomisk uafhængige af deres respektive forældre; på det pågældende tidspunkt blev den i sagen tiltalte studerende (som er ejer og »importør« af køretøjet) navnlig understøttet økonomisk af sin ægtefælle.

På den anden side har den belgiske regering såvel under sagens behandling ved den forelæggende ret som under dens behandling ved Domstolen indrømmet, at den belgiske ordning om fritagelse ikke ville finde anvendelse, hvis den pågældende studerende ikke havde indgået ægteskab, men havde levet papirløst. Som det fremgår af præmis 2 i forelæggelsesdommen (s. 4) har også den forelæggende ret tillagt denne omstændighed betydning.

Ovennævnte tre argumenter, som den belgiske regering har fremført til støtte for sit synspunkt, finder jeg ikke overbevisende.

Efter min opfattelse kan begrebet opholdssted i indkomstskattemæssig henseende ikke være af betydning for begrebets indhold i relation til spørgsmålet om merværdiafgift (i denne sag er det i øvrigt ikke selve dette begreb, men begrebet »midlertidig indførsel«, der omtvistes). Grunden til, at alle de, der har erhvervsmæssig beskæftigelse i et land og af den grund også normalt opholder sig i det pågældende land, betragtes som indkomstskattepligtige efter det pågældende lands lovgivning, er formentlig, at indkomsten i videst muligt omfang skal undergives beskatning i det land, hvor kilden til indkomsten er. Af den omstændighed, at en studerendes hustru, som udøver erhvervsmæssig beskæftigelse, af den grund — med rette eller urette — er

af den opfattelse, at hun selv eller hendes studerende mand er indkomstskattepligtige i det land, hvor indkomsten udbetales, kan det ikke udledes, at den studerende mand derfor også har bopæl i det pågældende land i relation til spørgsmålet om forfalden merværdiafgift som følge af midlertidig indførsel af et køretøj, et kriterium, som ville bevirke, at den fritagelse, der indrømmes udenlandske studerende, pludselig ikke længere ville kunne finde anvendelse.

For så vidt angår den belgiske regerings andet argument, er det for det første vanskeligt at se, hvorfor en gift studerende, hvis hustru udøver erhvervsmæssig beskæftigelse (begge ægtefæller er statsborgere i en anden medlemsstat), skal behandles anderledes end en studerende, hvis hustru også var studerende (og begge stadig er statsborgere i en anden medlemsstat). Dernæst er det vanskeligt at se, hvorfor faren for unddragelse af merværdiafgift (jfr. artikel 14, stk. 1, i sjette direktiv) skulle være større for en gift studerende end for en studerende, der lever papirløst.

Den belgiske regerings tredje og formentlig vigtigste argument er faktisk henseende forkert, hvilket fremgik af den studerendes indlæg i retsmødet, idet udgifterne til hans ophold (og til bilen) helt eller delvis afholdtes af hans forældre og ikke af hans hustru, der har erhvervsmæssig beskæftigelse. I en præjudiciel afgørelse kan Domstolen naturligvis ikke tage stilling til, om sådanne faktiske omstændigheder er rigtige. For at undgå at udvide besvarelsen af det forelagte spørgsmål ud over, hvad der er nødvendigt i den foreliggende sag, skal jeg derfor foreslå, at Domstolen i sin besvarelse som en betingelse indføjer en teoretisk forudsætning på grundlag af disse oplysninger.

III.2.3. *Afsluttende bemærkninger og konklusion*

I de afsluttende bemærkninger til sagen vil jeg tage som udgangspunkt, at der er tale om en straffesag. Det må antages, at den kompetente belgiske ret ved afgørelsen af spørgsmålet om skyld og straffens størrelse vil tage hensyn til alle de særlige omstændigheder i sagen, herunder den tvivl, der ud fra fællesskabsretten samt Kommissionens synspunkt er rejst med hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt tiltalte har begået en strafbar handling. Eftermin opfattelse må dette også gælde, såfremt Domstolen i sidste instans tiltræder den belgiske regerings synspunkt. I modsætning til Kommissionen, som for det tilfælde desuden har henvist til det proportionalitetsprincip, Domstolen har udviklet, er det for mig at se således heller ikke nødvendigt at tage særskilt stilling til, om dette princip eventuelt finder anvendelse.

Efter min opfattelse er det heller ikke ønskeligt, at Domstolen som foreslået af Kommissionen anvender det princip, den anvendte i dommene i de to Schul-sager, og hvorefter den også gav en subsidiær besvarelse af det forelagte spørgsmål. For det første vil en sådan alternativ besvarelse kun have begrænset interesse i den straffesag, der er baggrunden for det præjudicielle spørgsmål. Dernæst ville Domstolen være tvunget til at uddybe dommen i den første Schul-sag; dette kan efter min opfattelse kun ske i plenum, og vil derfor kræve en genåbning af retsforhandlingerne. Af ovennævnte grund vil jeg ikke foreslå en sådan genåbning.

Det endelige forslag til afgørelse i sagen bygger i første række på de to første betragtninger til Rådets første direktiv af 11. april 1967 om harmonisering af medlems-

staternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12). I den første betragtning hedder det, at »det er traktatens hovedformål inden for rammerne af en økonomisk union at etablere et fælles marked, hvor der hersker sunde konkurrenceforhold, og som har kendetegn, der svarer til dem i et internt marked«.

I den anden betragtning hedder det dernæst, at »det er en forudsætning for virkeliggørelsen af dette mål, at der forinden i medlemsstaterne findes lovgivning om omsætningsafgifter, der ikke fordrejer konkurrencevilkårene, og som ikke hindrer den frie bevægelighed for varer og tjenesteydelser inden for det fælles marked«.

I modsætning til de ovenfor nævnte Carciati- og Abbink-sager angår sagen her ikke handlinger, som er udført som led i erhvervsvirksomhed, og som i konkurrencemæssig henseende ville have opnået en kunstigt skabt fordel i forhold til konkurrenterne på grund af en afgiftsfri indførsel. I en sag som den foreliggende, der drejer sig om en studerende, er der ikke tale om en konkurrencefordel som forudsat i det første formål, der søges tilgodeset ved harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, og som er sammenfattet i den anden betragtning til første direktiv. Når der også er rejst spørgsmål om den frie bevægelighed for personer (konkret studerende), kan det andet ovennævnte hovedformål (fri bevægelighed for goder og tjenesteydelser) givetvis spille en afgørende rolle i tvivlstilfælde som det foreliggende, når det skal afgøres, hvilken medlemsstat der kan opkræve merværdiafgift.

Jeg mener derfor, at det i et tilfælde som det foreliggende er berettiget at anlægge en vid fortolkning af artikel 14 i sjette direktiv, et synspunkt, som også Kommissionen har forfægtet både i de skriftlige og de mundtlige indlæg. Som tidligere nævnt drejer det sig i den forbindelse dels om begrebet »midlertidig indførsel« i artikel 14, stk. 1, litra c), i sjette direktiv, dels om direktivets artikel 14, stk. 2, andet afsnit, første tankestreg. I henhold til sidstnævnte bestemmelse kan gældende nationale bestemmelser opretholdes »*inden for rammerne* af ovennævnte bestemmelser«. De kan derfor ikke være i strid med artikel 14, stk. 1, således som Domstolen har fortolket den.

Jeg skal derfor foreslå, at det forelagte spørgsmål, hvis ordlyd jeg har ændret, besvares som følger:

»Artikel 14, stk. 2, i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1977 L 145, s. 1), sammenholdt med direktivets artikel 14, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at det er til hinder for, at en medlemsstat anvender gældende nationale bestemmelser ved direktivets ikrafttræden på en sådan måde, at indførsel af et privat køretøj fra én medlemsstat til en anden ikke betragtes som midlertidig indførsel i henhold til artikel 14, stk. 1, litra c), på trods af, at:

a) ejeren, der samtidig er den, som indfører køretøjet, har købt det i en anden medlemsstat, og køretøjet er indregistreret og merværdiafgift er betalt dér;

b) ejeren af køretøjet har fast bopæl i den pågældende anden medlemsstat;

c) ejeren af køretøjet midlertidigt læser ved et universitetet i førstnævnte medlemsstat, har midlertidigt opholdssted dér alene i det øjemed, og siden vender tilbage til den anden medlemsstat, og

d) udgifterne til studium og ophold for køretøjets ejer i førstnævnte medlemsstat helt eller for størstedelens vedkommende afholdes af hans forældre eller ved hjælp af studiestøtte.

Hvis ovennævnte betingelser er opfyldt, er det uden betydning, om den pågældende studerende bor i førstnævnte medlemsstat og under sit ophold dér har indgået ægteskab med en statsborger fra et helt tredje EF-land, selv om ægtefællen i den førstnævnte medlemsstat oppebærer en indkomst, med hensyn til hvilken den pågældende studerende er indkomstskattepligtig.«