

med traktaten skal bedømmes ud fra artikel 95.

Denne merværdiafgift udgør en intern afgift, som er højere end den afgift, der pålægges lignende indenlandske varer, jf. traktatens artikel 95, såfremt der ikke tages hensyn til den residuelle merværdiafgift, der er betalt i den eksporterende medlemsstat, og som stadig udgør en del af varens værdi på indførselstidspunktet. Det påhviler importøren at føre bevis for de forhold, ifølge hvilke denne residuelle afgift kan tillægges betydning.

2. Artikel 2, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388, hvorefter »indførsel af goder« pålægges merværdiafgift, er i overensstemmelse med traktaten og derfor gyldig. Det er herved forudsat, at artiklen ikke kan fortolkes som indeholdende en hindring for opfyldelsen af forpligtelsen ifølge traktatens artikel 95 til — ved opkrævning

af merværdiafgift ved indførsel af varer fra en anden medlemsstat, der leveres af en privatperson, uden at en tilsvarende afgift opkræves ved levering i den indførende medlemsstat af lignende varer ved en privatperson — at hense til den residuelle merværdiafgift, der er betalt i den eksporterende medlemsstat, og som på indførselstidspunktet stadig udgør en del af varens værdi.

3. Artikel 95 i traktaten indeholder et forbud mod, at medlemsstaterne pålægger indførsel af varer fra andre medlemsstater, der leveres af en privatperson, merværdiafgift, når en sådan afgift ikke opkræves ved levering af lignende varer ved en privatperson i den indførende medlemsstat, i det omfang der ikke henses til den residuelle merværdiafgift, der er betalt i den udførende medlemsstat, og som endnu udgør en del af varens værdi på indførselstidspunktet.

I sag 15/81

angående en anmodning, som Gerechtshof 's-Hertogenbosch, i medfør af EØF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den nævnte ret verserende sag

GASTON SCHUL DOUANE EXPEDITEUR BV

mod

INSPECTEUR DER INVOERRECHTEN EN ACCIJNZEN, ROOSENDAAL,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af EØF-traktatens artikler 13 og 95 samt gyldigheden af artikel 2, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten J. Mertens de Wilmars, afdelingsformændene G. Bosco, A. Touffait og O. Due, dommerne P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe, T. Koopmans, U. Everling, A. Chloros og F. Grévisse,

generaladvokat: S. Rozès

justitssekretær: A. Van Houtte

afsagt følgende

DOM

Sagsfremstilling

Sagens faktiske omstændigheder, retsforhandlingernes forløb og de indlæg, der er indgivet i henhold til artikel 20 i protokollen vedrørende statuten for EØF-Domstolen kan sammenfattes som følger:

a) levering af varer og tjenesteydelser, som foretages i indlandet af erhvervsdrivende inden for rammerne af deres virksomhed;

b) indførsel af varer«.

I — Faktiske omstændigheder og skriftveksling

1. Den nederlandske lov om omsætningsafgift af 1968, ændret i 1978, bestemmer, at omsætningsafgiften opkræves på grundlag af merværdiafgiftssystemet.

I henhold til denne lovs artikel 1 forstås ved omsætningsafgift »en afgift, der påhviler:

I henhold til artikel 2 kan den erhvervsdrivende fra den afgift, han skal betale for levering af varer og tjenesteydelser fradrage den afgift, der opkræves for varer, som leveres ham, og tjenesteydelser, som han modtager, samt importafgiften for varer, som sendes til ham. Ved erhvervsdrivende forstås i henhold til lovens artikel 7 enhver, som udøver selvstændig virksomhed.

I henhold til artikel 9 hhv. artikel 20 er afgiften fastsat til 18 % for såvel levering af varer og tjenesteydelser i indlandet som for indførsler.

Det fremgår af oplysningerne fra den forelæggende ret, at omsætningsafgiften ikke opkræves i Nederlandene, hvis leveringerne foretages i indlandet af en privat, som ikke er erhvervsdrivende eller handlende, mens denne afgift i princippet altid opkræves for indførsel af varer fra tredjelande eller medlemsstater, altså uafhængigt af, hvem leverandøren er, og uanset om der er tale om levering af varer.

2. Den ovennævnte lovgivning er blevet indført for at bringe den nederlandske afgiftsordning i overensstemmelse med fællesskabsdirektiverne om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter. Artikel 2 i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1) bestemmer følgende:

»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«.

Direktivets artikel 4 bestemmer:

- »1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses blandt andet transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter«.

3. Hovedsagen verserer mellem anpartsselskabet Gaston Schul Douane Expéditeur BV, toldspeditør, og Inspecteur der invoerrechten en accijnzen, Roosendaal. Schul har importeret en brugt lyst- og sportsbåd efter ordre fra en privatperson bosat i Nederlandene og for dennes regning, idet denne havde købt båden i Cannes af en privatperson bosat i Monaco. Inspecteur der invoerrechten en accijnzen afkrævede Schul omsætningsafgift for denne indførsel.

Schul indgav klage til Inspecteur over, at der blev pålagt indførslen omsætningsafgift, og påberåbte sig, at båden allerede var blevet pålagt omsætningsafgift inden for Fællesskabet, nemlig i Frankrig, og at der ikke var sket nogen afgiftsgodtgørelse ved udførslen. Inspecteur forkastede imidlertid klagen med den begrundelse, at afgiften blev pålagt i overensstemmelse med den nederlandske lov om omsætningsafgift.

Schul indbragte denne afgørelse for Gerechtshof, 's-Hertogenbosch. Selskabet har i det væsentlige gjort gældende, at afgiftspåleggelsen er i strid med EØF-traktatens artikel 13 og i givet fald artikel 12. Selv om den omtvistede afgift hører til en almindelig intern afgiftsordning, som er gældende i Nederlandene, og som systematisk omfatter

indenlandske og indførte varer, står det ikke desto mindre fast, at afgiftspåleggelsen ikke er sket efter de samme kriterier eller på samme handelstrin. Schul har endvidere anført, at EØF-traktatens artikel 95 kan spille en rolle for tvistens afgørelse.

Da Gerechtshof, 's-Hertogenbosch, mente, at en afgørelse fra Domstolen var nødvendig for at kunne afsige dom, udsatte den sagen og forelagde i medfør af EØF-traktatens artikel 177 Domstolen følgende spørgsmål:

»1. Skal en medlemsstats opkrævning af omsætningsafgift ved indførsel af varer fra en anden medlemsstat, som er leveret af en privatperson, anses for en afgift med tilsvarende virkning som indførselstold, jf. artikel 13, stk. 2, i traktaten om oprettelse af Det europæiske økonomiske Fællesskab, såfremt der ikke finder opkrævning af omsætningsafgift sted ved levering ved en privatperson af varer, som allerede befinder sig i denne medlemsstat?

2. Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende, skal en medlemsstats opkrævning af omsætningsafgift ved indførsel af varer fra en anden medlemsstat, som er leveret af en privatperson, betragtes som en intern afgift, som er højere end de afgifter, der pålægges lignende indenlandske varer, jf. traktatens artikel 95, såfremt der ikke opkræves omsætningsafgift ved levering af varer, der allerede befinder sig i denne medlemsstat, hvis denne levering foretages af en privatperson?

3. Såfremt et af de to foregående spørgsmål besvares bekræftende, må det da antages, at artikel 2, stk. 2, i det sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter fra Rådet for De europæiske Fællesskaber er uforenelig med traktaten og derfor ugyldig, for så vidt det i denne bestemmelse er foreskrevet, at medlemsstaterne skal pålægge indførsel af varer fra andre medlemsstater merværdiafgift, uden derved at gøre undtagelse for varer leveret af privatpersoner, som ikke er underkastet den nævnte afgift ved levering inden for den pågældende medlemsstat?

4. Medfører et bekræftende svar på spørgsmål 3, at det er forbudt en medlemsstat at pålægge indførsel af varer fra en anden medlemsstat, leveret af en privatperson, merværdiafgift, hvis levering af disse varer gennem en privatperson inden for medlemsstaten ikke er pålagt denne afgift?»

4. Forelæggelsesdommen er registreret på Domstolens justitskontor den 30. januar 1981.

I henhold til artikel 20 i protokollen vedrørende statuten for EØF-Domstolen er der indgivet skriftlige indlæg af anpartsselskabet Gaston Schul, herved repræsenteret af advokaterne Barents, Gasille & Mout, Haag, af den nederlandske regering ved F. Italianer som befuldmægtiget for udenrigsministeriet, af Rådet for De europæiske Fællesskaber ved Raffaello Fornasier som befuldmægtiget samt af Kommissionen for De europæiske Fællesskaber ved D. Gilmour som befuldmægtiget, bistået af T. van Rijn.

På grundlag af den refererende dommers rapport og efter at have hørt generaladvokaten har Domstolen besluttet at indlede den mundtlige forhandling uden forudgående bevisførelse. Den har imidlertid opfordret parterne i hovedsagen, medlemsstaternes regeringer samt Rådet og Kommissionen til inden retsmødet at udtale sig om grundene til ordningen i dette sjette direktiv, som foreskriver afgift ved indførsel, selv om afgiftsgodtgørelse ved udførsel er udelukket, som det er tilfældet ved leveringer mellem privatpersoner, samt om denne ordnings forenelighed med traktatens artikel 95 og almindelige principper.

Der er indgivet svar af selskabet Gaston Schul, den nederlandske regering, den italienske regering, herved repræsenteret af Avvocato dello Stato Marcello Conti, samt af Rådet og Kommissionen.

II — Skriftlige indlæg

De præjudicielle spørgsmål

1. Selskabet *Gaston Schul* har indledningsvis bemærket, at leveringen af den pågældende båd til den forrige ejer i Frankrig var blevet pålagt omsætningsafgift, og at den forrige ejer ikke i forbindelse med udførslen til Nederlandene har opnået godtgørelse af den af ham betalte afgift.

a) Vedrørende det første spørgsmål har Schul anført, at påbudet i traktatens artikel 13, stk. 2, i henhold til Domsto-

lens praksis i princippet gælder enhver ensidigt pålagt økonomisk belastning, uanset hvordan den benævnes eller anvendes, som rammer varer indført fra en anden medlemsstat, når de passerer grænsen. Kun de økonomiske byrder i forbindelse med et almindeligt indenlandsk afgiftssystem, der systematisk, efter samme kriterier og på samme handelstrin, omfatter indenlandske og indførte varer, er undtaget fra dette forbud.

I det foreliggende tilfælde må det bemærkes, at hvis den omsætningsafgift, som er blevet pålagt den indførte båd, i Nederlandene er et »led i en almindelig indenlandsk gebyrordning, som konsekvent omfatter nationale og importerede produkter« — jf. Domstolens dom af 28. juni 1978 (Simmenthal, sag 70/77, Sml., s. 1453) — pålægges denne afgift hverken efter samme kriterier eller på samme handelstrin. Kriterierne er forskellige, fordi de indenlandske varer ikke pålægges omsætningsafgift ved salg foretaget af privatpersoner; handelstrinnet er ikke det samme, fordi de indenlandske varer ikke pålægges afgift på det trin, hvor de sælges/leveres af private.

Følgelig må det første spørgsmål besvares således:

»Den omsætningsafgift, som en medlemsstat opkræver i tilfælde af indførsel af varer fra en anden medlemsstat, som leveres af en privatperson, skal anses for en afgift med tilsvarende virkning som indførselstold, jf. traktatens artikel 13, stk. 2, hvis omsætningsafgift ikke opkræves ved levering gennem en privatperson af varer, som allerede befinder sig i denne medlemsstat.«

b) Vedrørende det *andet spørgsmål* har Schul anført, at der ifølge Domstolens praksis ved anvendelsen af artikel 95 skal tages hensyn til såvel afgiftssatsen som bestemmelserne vedrørende beregningsgrundlaget og den nærmere fremgangsmåde ved opkrævningen af de forskellige afgifter, da det afgørende sammenligningskriterium er den faktiske virkning af hver afgift på den nationale produktion på den ene side og de indførte varer på den anden side.

Imidlertid fastsætter den nederlandske lovgivning et forskelligt beregningsgrundlag for opkrævningen af omsætningsafgift, idet de indenlandske varer kun rammes, når leveringen udføres mod vederlag for en afgiftspligtig person, mens indførte varer rammes, alene fordi de indføres. Denne forskel har en reel virkning på de indenlandske varer og på de indførte varer, da afgiftsbyrden er forskellig selv ved samme sats, fordi beregningsgrundlaget for den indførte vare også omfatter den omsætningsafgift, der er betalt i en anden medlemsstat.

Følgelig må det andet spørgsmål, som er stillet for det tilfælde, at det første besvares benægtende, besvares således:

»Den omsætningsafgift, som en medlemsstat opkræver ved indførsel af varer fra en anden medlemsstat, som leveres gennem en privatperson, skal anses for en højere indenlandsk afgift end den, som pålægges lignende indenlandske varer, jf. traktatens artikel 95, hvis der ikke opkræves nogen omsætningsafgift ved levering af varer, som allerede befinder sig i denne medlemsstat, når leveringen foretages af en privatperson«.

c) Hvad angår det *tredje spørgsmål* er artikel 2, stk. 2, i det sjette direktiv, i stedet for at fremme de frie varebevæ-

gelser, en hindring for disse, som kan sidestilles med afgifter med tilsvarende virkning. Denne bestemmelse er ugyldig i det omfang, den enten ikke fastsætter en fritagelse til fordel for indførsel i forbindelse med leveringer foretaget af privatpersoner, eller ikke på anden måde undgår pålæggelse af en dobbelt afgift, f.eks. ved at foreskrive, at ved udførsel fra en anden medlemsstat godtgøres den i denne medlemsstat opkrævede omsætningsafgift helt eller delvis.

Følgelig må det tredje spørgsmål besvares således:

»Artikel 2, stk. 2, i det sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter er uforenelig med traktaten og derfor ugyldig, for så vidt denne bestemmelse foreskriver, at medlemsstaterne skal pålægge indførsel af varer fra andre medlemsstater merværdiafgift:

— enten uden at der derved gøres undtagelse for varer leveret af privatpersoner, som ikke er underkastet den nævnte afgift ved levering inden for den pågældende medlemsstat,

— eller uden at der træffes andre foranstaltninger for at undgå en dobbelt afgiftspålæggelse ved cirkulation mellem medlemsstaterne af varer tilhørende privatpersoner«.

d) Vedrørende det *fjerde spørgsmål* må det fastholdes, at da artikel 2, stk. 2, i det sjette direktiv ikke er gyldig, kan den ikke ændre de forpligtelser, som er pålagt medlemsstaterne i henhold til traktatens artikler 13 og 95.

Følgelig må det *fjerde spørgsmål* besvares således:

»Svaret på det tredje spørgsmål indebærer, at det på fællesskabsrettens nuværende stade er forbudt en medlemsstat at pålægge indførsel af varer fra en anden medlemsstat, leveret af en privatperson, merværdiafgift, hvis levering af disse varer gennem en privatperson inden for medlemsstaten ikke er pålagt denne afgift«.

2. *Den nederlandske regering* har anført, at artikel 1 i den nederlandske lov om omsætningsafgift er i overensstemmelse med artikel 2 i det sjette direktiv. Formålet med dette direktiv er en delvis harmonisering af de nationale lovgivninger om omsætningsafgift i overensstemmelse med EØF-traktatens formål.

Denne harmonisering er nødvendig, fordi medlemsstaternes lovgivninger om omsætningsafgift hviler på det princip, at forbrugsafgifter, som f.eks. omsætningsafgift, skal opkræves i det land, hvor de pågældende varer og tjenesteydelser bruges (princippet om bestemmelseslandet). Anvendelsen af dette princip indebærer, at der er skatte- og afgiftsmæssige grænser, fordi forbruget af en vare i en medlemsstat pålægges den omsætningsafgift, som er gældende i denne medlemsstat. Afgiften rammer altså ikke blot leveringer af varer, som sker ved erhvervsdrivende i indlandet, men også indførsel af varer, uanset hvem der foretager indførslen, og uanset af hvilken grund indførslen sker.

a) Hvad angår det første spørgsmål mener den nederlandske regering, at opkrævning af omsætningsafgift ved indførsel af varer fra en anden medlems-

stat gennem en privatperson ikke er en afgift med tilsvarende virkning i den i traktatens artikel 13, stk. 2, forudsatte betyding.

Denne bestemmelse sigter, som Domstolen har fastslået i dommen af 19. juni 1973 (Capolongo, sag 77/72, Sml., s. 611), på enhver afgift, der opkræves ved eller på grund af import, og som, fordi den specielt rammer et importeret produkt og ikke det tilsvarende indenlandske produkt, ved at ændre dets kostpris har den samme restriktive virkning på de frie varebevægelser som told. Ifølge denne dom kan derimod afgifter, som f.eks. omsætningsafgift, der er et led i et almindeligt internt afgiftssystem, som konsekvent behandler indenlandske og importerede produkter efter samme kriterier, ikke anses for afgifter med tilsvarende virkning som told.

Beskatning af leveringer af varer udført af erhvervsdrivende i indlandet svarer til et skattertryk, som rettes mod disse varer, allerede før forbruget af dem indledes, og som senere rammer hele brugen eller forbruget. Det er følgelig ikke nødvendigt også at pålægge eventuelle leveringer foretaget af privatpersoner på et senere handelstrin omsætningsafgift, da den samlede brug er blevet beskattet, fordi den erhvervsdrivende har betalt omsætningsafgift af prisen på varen i ny stand på det tidspunkt, den blev leveret til den første privatperson. I øvrigt medfører en undladelse af at pålægge afgift ved indførslen en ulighed i forhold til den situation, som den samme privatperson ville have befundet sig i, hvis han havde købt den samme vare i medlemsstaten. Indførsel af varer pålægges i princippet altid den nationale afgift, netop med det formål at undgå en sådan fortrinsstilling.

b) Det *andet spørgsmål* må ligeledes besvares benægtende. Ved indførsel af varer, hvis forbrug allerede er påbegyndt uden for Nederlandenes område, påhviler afgiften den aftalte pris eller salgsprisen, som kan anses for at repræsentere varernes værdi under hensyn til, hvor længe de endnu kan bruges. Ved at lægge afgiften på salgsprisen eller handelsværdien opnår man altså, ved at referere til den periode, hvor disse varer endnu kan bruges, en situation, der fra et afgiftsmæssigt synspunkt svarer til situationen for varer, som allerede befinder sig i indlandet på samme handelstrin, eller som videresælges efter et tilsvarende delvist forbrug. Det følger heraf, at opkrævningen af omsætningsafgift ved indførsel af varer gennem privatpersoner heller ikke kan anses for en intern afgift, som er højere end den, der pålægges lignende indenlandske varer, jf. traktatens artikel 95.

c) I betragtning af det benægtende svar på de to første spørgsmål bliver *det tredje og det fjerde spørgsmål* uden genstand.

3. *Rådets* indlæg, som kun tager stilling til det *tredje spørgsmål* vedrørende det sjette direktivs gyldighed, kan sammenfattes således:

a) Det *sjette direktiv* har til formål at indføre en fælles momsordning. Det indførte imidlertid ikke en fuldstændig ordning omfattende alle de detailbestemmelser, der ville muliggøre dens ensartede anvendelse i alle medlemsstaterne, men harmoniserede blot delvis de nationale afgiftsordninger, således at medlemsstaterne stadig har en vid skønsmargen

ved fastsættelsen af afgiftssatserne og definitionen af de begreber, der benyttes ved afgiftens anvendelse. Det tager navnlig sigte på erhvervsdrivendes økonomiske virksomhed, men omfatter også samtlige transaktioner, selv ikke-erhvervsmæssige.

Denne harmonisering hviler dels på opretholdelsen af afgiftsmæssige grænser, dvs. adskillelse af medlemsstaternes afgiftsordninger, dels på en gradvis ensretning af disse ordninger. I mellemtiden udlignes forskellene mellem de nationale ordninger ved grænsen gennem en ordning med afgiftspålæggelse ved indførsel og afgiftsgodtgørelse ved udførsel. Udligningsordningen er imidlertid ufuldstændig i det omfang, forskellene mellem de endnu ikke harmoniserede lovgivninger kan give anledning til pålæggelse af afgifter uden tilsvarende godtgørelse af afgifter.

Hvad nærmere angår artikel 2 i det sjette direktiv, er medlemsstaterne forpligtet til for transaktioner foretaget i indlandet kun at lægge moms på de transaktioner, der udføres af en afgiftspligtig, jf. direktivets artikel 4. Denne artikel overlader medlemsstaterne en vid skønsmargen, navnlig hvad angår lejlighedsvis transaktioner. Til gengæld er medlemsstaterne forpligtet til for indførslernes vedkommende at lægge moms på alle indførsler af varer, uden at der er overladt dem nogen skønsmargen.

For at undgå, at den samme vare pålægges afgift to gange, nemlig i udførselslandet og i indførselslandet, forpligter direktivets artikel 15, stk. 1, udførselsmedlemsstaten til at fritage levering af

goder, som af sælgeren eller for hans regning forsendes eller transporteres ud over det nationale område, for afgift. Følgelig er der i normale tilfælde, og under alle omstændigheder for handels-transaktioners vedkommende, ikke tale om dobbelt afgift, men kun om pålæg-gelse af moms i indførselslandet. Det kan imidlertid forekomme, at sammenstil-lingen af nationale kun delvis harmonise-rede ordninger for transaktioner, hvori der ikke deltager afgiftspligtige, giver anledning til afgiftsbelastning ved indførsel, uden at der sker afgiftsgodtgø-relse ved udførsel.

b) Rådet har gjort gældende, at den her beskrevne ordning er *forenelig med EØF-traktatens bestemmelser*. Det har herved analyseret traktatens artikel 95 og artiklerne 12 og 13.

Traktatens artikel 95 berøres ikke af direktivets artikel 2, fordi denne bestem-melse ikke generelt forbyder anvendelse af afgifter ved indførsel, men kun anvendelse af afgifter, som er højere end dem, der pålægges lignende indenlandske varer.

En forpligtelse for medlemsstaterne til at pålægge afgift ved indførsel, hvortil der ikke svarer en afgiftsgodtgørelse ved udførsel, falder heller ikke inden for anvendelsesområdet for artiklerne 12 og 13, af den tredobbelte grund, at en sådan afgift er et marginalt fænomen, fordi den kun kan forekomme i de sjældne tilfælde, hvor der er uoverensstemmelse mellem de nationale ordninger, at den er midlertidig, fordi den svarer til en fase i

den delvise harmonisering af de natio-nale ordninger, og at den er uundværlig for ordningens funktion. Hvis transak-tioner mellem privatpersoner skulle behandles på samme måde, uanset om de foregik i indlandet eller over grænsen, ville de afgiftsmæssige grænser miste deres effektivitet, fordi en privatperson, der ønskede at købe en vare til den mest fordelagtige momssats, som var gældende i en anden medlemsstat, blot behøvede at lade den købe af en anden privatperson og lade den forsende til sig.

c) Følgelig har Rådet foreslået, at Domstolen besvarer det *tredje spørgsmål* således, at den forpligtelse, der pålægges medlemsstaterne i artikel 2 i det sjette direktiv til at pålægge indførsel af varer merværdiafgift, selv når de købes af privatpersoner, ikke berører overhol-delsen af traktatens artikel 95. Den kan heller ikke på grund af sit formål anses for at indebære anvendelse af en afgift med tilsvarende virkning som told, jf. traktatens artikler 12 og 13. Under alle omstændigheder må den være tilladt som overgangsbestemmelse som et middel, der er nødvendigt for at opnå en fremad-skridende afgiftsmæssig harmonisering, og som undgår de fordrejninger, der ellers kunne følge af denne harmonise-rings ufuldstændige karakter.

4. *Kommissionen* har erkendt, at den nederlandske momsordning medfører, at der opstår en hindring for de frie varebe-vægelser, da salg af brugte genstande mellem private i Nederlandene ikke er pålagt moms, mens varer, der købes under tilsvarende omstændigheder i en anden medlemsstat og indføres til Neder-landene, er pålagt denne afgift. Kommis-sionen har imidlertid anført, at hverken

det sjette direktiv eller opkrævningen af den omtvistede afgift er uforenelige med traktaten. I denne henseende har den først undersøgt den nederlandske ordnings forenelighed med direktivet for derefter at foretage en undersøgelse af direktivets forenelighed med traktatens artikler 13 og 95.

hvilke Rådet før den 31. december 1977 skulle have vedtaget en fællesskabsafgiftsordning. I henhold til denne artikel har de medlemsstater, som ved direktivets ikrafttræden havde anvendt en særordning på dette område, kunnet opretholde deres ordning indtil iværksættelsen af den nævnte fællesskabsordning.

a) Hvad angår spørgsmålet om den *nederlandske ordnings forenelighed med det sjette direktiv*, må udgangspunkt tages i afgiftens mekanisme. Afgiften opkræves på hvert produktions- og salgstrin indtil den endelige forbruger, således at hver afgiftspligtig, som optræder i omsætningskæden, er forpligtet til at opkræve den og indbetale den til statskassen efter fradrag af det beløb, der er betalt til den umiddelbart foregående afgiftspligtige. Afgiften opkræves efter ens kriterier og metoder i hver medlemsstat, idet medlemsstaterne dog stadig frit kan fastsætte deres egne afgiftssatser. Der opkræves ingen moms i tilfælde af salg ved private, for så vidt salget finder sted på en medlemsstats afgiftsområde, da private ikke er afgiftspligtige i direktivets forstand.

Heraf følger, at selv om der ubestrideligt består en ret til fradrag ved eksport af varer, der er nye — således at spørgsmålet om dobbelt afgiftspålæggelse ikke opstår — er direktivet ikke klart, hvad angår brugte genstande, der indføres af en privat efter at være købt i en handel med en anden privatperson. Vedrørende dette har Kommissionen først redegjort for rækkevidden af artikel 32 om salg af brugte genstande, hvorefter medlemsstaterne kan anvende deres gældende ordning indtil iværksættelsen af en fællesskabsordning. Kommissionen mener, at denne bestemmelse kun gælder for afgiftspligtige, og anfører, at salg i en medlemsstat af brugte genstande mellem privatpersoner henhører under ordningen i det sjette direktiv og ikke er pålagt afgift.

Direktivets artikel 15 fastsætter en ret til afgiftsfritagelse for eksport. De således eksporterede varer pålægges ved indførsel til en anden medlemsstat denne medlemsstats moms i henhold til direktivets artikel 12, stk. 5, med samme sats, som den, der gælder i indlandet for levering af samme vare.

Derefter har Kommissionen redegjort for den opfattelse, at moms kan opkræves ved indførsel af brugte genstande gennem en privatperson, når disse genstande er erhvervet som følge af en transaktion foretaget med en anden privatperson. Denne opfattelse kan støttes på den klare ordlyd af direktivets artikel 2, stk. 2, som bestemmer, at merværdiafgift pålægges indførsel af goder. Den således stiftede forpligtelse har absolut karakter, hvilket i øvrigt bekræftes af andre bestemmelser i direktivet, som indfører samme sondring

Imidlertid indeholder artikel 32 særlige bestemmelser for brugte genstande, for

mellem transaktioner afsluttet i indlandet og indførsler.

Det kan ikke herimod anføres, at den således beskrevne ordning giver anledning til dobbelt afgiftspålæggelse for brugte genstande, idet disse allerede pålægges afgift første gang hos den endelige forbruger, da dobbelt afgiftspålæggelse ikke er blevet ulovlig ved det sjette direktiv, der ikke har neutraliseret momsen i samhandelen inden for Fællesskabet for alle arter af transaktioner.

Kommissionen har tilføjet, at en anden fortolkning er mulig, som den imidlertid ikke tilslutter sig. Udgangspunktet for denne opfattelse er den antagelse, at indførelsen af momsordningen har til formål, såvel på nationalt plan som på fællesskabsplan, i konkurrencen at sikre afgiftsmæssig neutralitet, hvad angår opkrævningen af afgiften. Således fastslår direktivets artikel 10 den væsentlige ligestilling af den afgiftsudløsende begivenhed på indenlandsk plan, nemlig levering af varerne, med den afgiftsudløsende begivenhed ved indførsel, nemlig tilsvarende varers indførelse til det pågældende land, ligesom direktivets artikel 12, stk. 5, bestemmer, at »den sats, der finder anvendelse ved indførsel af et gode, er den samme som den, der skal anvendes ved levering af et tilsvarende gode i det pågældende land«. Men i det foreliggende tilfælde kunne man hævde, at der her hverken er tale om ligestilling af den afgiftsudløsende begivenhed eller så meget desto mindre af den sats, der anvendes ved indførsel, da en tilsvarende transaktion på det indenlandske marked, nemlig salg mellem privatpersoner, ikke giver anledning til opkrævning af nogen afgift.

Det må imidlertid mod denne fortolkning indvendes, at nøgleordene i direktivets artikel 12, stk. 5, er »levering af et tilsvarende gode«, mens disse ord i ovenstående argumentation fortolkes således, at de betyder en ligestillet transaktion, dvs. en privatpersons levering af en brugt genstand til en anden privatperson. Det må endvidere indvendes, at den forlangte pris for brugte genstande genspejler den oprindeligt pålagte moms, og at der derfor må kompenseres for den afgift, som overvæltet på priserne for brugte genstande på det indenlandske marked.

Følgelig har Kommissionen draget den slutning, at en afgift opkrævet ved indførsel af brugte genstande, som er købt af privatpersoner under en transaktion indgået med andre privatpersoner, er forenelig med det sjette direktiv.

b) Hvad angår *det sjette direktivs forenelighed med traktatens bestemmelser*, er det Kommissionens opfattelse, at de afgifter, der opkræves inden for rammerne af momsordningen, ikke ifølge Domstolens praksis kan anses for henhørende under artikel 13, stk. 2, men må bedømmes på grundlag af artikel 95. Den pågældende afgift er en del af momsordningen, som er en intern forbrugsafgift, der anvendes i hele Fællesskabet på grundlag af ens kriterier.

Domstolen har i dom af 31. maj 1979 (Denkavit, sag 132/78, Sml., s. 1923) antaget, at afgiften for at være et led i et generelt internt afgiftssystem »skal ... være pålagt et indenlandsk produkt og et tilsvarende importeret produkt med samme sats på samme stadium i omsæt-

ningen, og grundlaget for afgiftskravets stiftelse skal være det samme for de to produkter«. Imidlertid er det tvivlsomt, om denne betragtning kan overføres til det foreliggende tilfælde, idet der i Denkavit-dommen var tale om en skatte- og afgiftslignende gebyrordning i forbindelse med sundhedsbeskyttelse, som ikke kan sammenlignes med den omtvistede afgift.

Hvis man derfor lægger til grund, at traktatens artikel 95 og ikke artikel 13 finder anvendelse i det foreliggende tilfælde, er det væsentlige problem, om opkrævningen af afgiften medfører en afgiftsbyrde, der indebærer forskelsbehandling. Dette spørgsmål må besvares benægtende.

Artikel 95 gør det muligt at kompensere for alle afgifter, der direkte eller indirekte pålægges lignende indenlandske varer på ethvert trin af deres eksistens. Salg af brugte genstande gennem privatpersoner rammes indirekte af en intern afgift, jf. artikel 95, stk. 1, da den afgift, der opkræves ved levering af nye varer gennem afgiftspligtige på det indenlandske marked, overvælttes på markedsprisen for brugte genstande i forhold til den heri indeholdte afgiftsdel. Følgelig kompenserer den afgift, der opkræves ved indførsel, med rette for den afgift, der opkræves for nye varer.

c) Sammenfattende har Kommissionen foreslået, at Domstolen besvarer de stillede spørgsmål således, at Nederlandenes opkrævning af merværdiafgift ved indførsel gennem en privatperson af brugte genstande, som er købt under en transaktion med en anden privatperson, ikke kan anses for en afgift med tilsvarende virkning som told, men at den er en del af en intern afgiftsordning. Denne afgift er ikke udtryk for forskelsbehandling og er følgelig forenelig med trakta-

tens artikel 95, fordi en afgift svarende til den, der pålægges ved indførsel, indirekte rammer de varer, der forbruges i indlandet.

Spørgsmålene vedrørende det sjette direktivs gyldighed er derfor uden genstand.

De af Domstolen stillede spørgsmål

1. Vedrørende ordningens begrundelse og følger

a) Ifølge *Gaston Schul* er ordningen i det sjette direktiv, hvorefter omsætningsafgiften opkræves ved indførsel, også på leveringer foretaget af privatpersoner, mens afgiftsfritagelse ved udførsel kun er foreskrevet for leveringer foretaget af afgiftspligtige, snarere et resultat af forsømmelighed end af en bevidst hensigt. Det er fuldt ud muligt at fastsætte en ret til godtgørelse af afgiften for privatpersoner, som udfører varer, forudsat det godtgøres, at varen er blevet pålagt afgift ved indførsel til en anden medlemsstat.

b) Den *nederlandske* og den *italienske* regering samt *Rådet* og *Kommissionen* har samstemmende anført, at den dobbelte afgiftspåleggelse, som det sjette direktiv indebærer for leveringer mellem privatpersoner, er en følge af, at der kun er gennemført en delvis harmonisering på området, som lader de skatte- og afgiftsmæssige grænser bestå.

Den nederlandske regering har tilføjet, at antallet af tilfælde, hvor der pålægges dobbelt afgift, og deres betydning er meget begrænset. Fastsættelse af en ordning, som forhindrer enhver form for dobbelt afgiftspåleggelse, ville indebære

lovgivningsmæssige og praktiske vanskeligheder, som måske ikke ville stå i rimeligt forhold til de finansielle og økonomiske interesser, som knytter sig hertil.

Den italienske regering har anført, at mens opkrævning af afgift af indførte varer er nødvendig i alle tilfælde for at opnå konkurrenceneutralitet i samhandelen inden for Fællesskabet, ville en eventuel godtgørelse til den endelige forbruger af den afgift, der er betalt i tidligere omsætningsled, give denne forbruger en uberettiget fordel, som ville tilskynde ham til udførsel.

2. Foreneligheden med ånden i artikel 95 og de almindelige principper

a) *Gaston Schul* mener, at en ordning, som fører til en forskelsbehandling, når en privatperson køber en vare af en anden privatperson, som er bosat i samme medlemsstat eller i en anden medlemsstat, er i strid med såvel forbudet mod forskelsbehandling i artikel 95 som forbudet mod afgifter med tilsvarende virkning som told. Den er ligeledes uforenelig med harmoniseringens formål, som består i inden for Fællesskabet at sikre forhold svarende til forholdene på et nationalt marked og at undgå flere på hinanden følgende afgiftspålæg.

b) Den *nederlandske* og den *italienske* regering samt *Rådet* og *Kommissionen* mener, at det ikke er i strid med ånden i artikel 95 eller fællesskabsrettens almindelige principper, at pålægge en vare afgift, selv om afgiftsgodtgørelse ved udførsel er udelukket.

Den *nederlandske* regering har tilføjet, at artikel 95 ikke tager sigte på en afgift foreskrevet i en fællesskabsordning, som gælder på samme måde i alle medlemsstaterne og derfor ikke begunstiger en medlemsstats nationale produktion til skade for produktionen i andre medlemsstater. Fællesskabsrettens almindelige principper, navnlig ligebehandlingsprincippet, forbyder ikke generelt dobbelt afgiftsbelastning.

Den italienske regering har præciseret, at der netop ville opstå en urimelig, privilegeret stilling, hvis de privatpersoner, som leverer brugte genstande til udlandet, havde ret til godtgørelse af momsen, mens den private forbruger, som videre-sælger varen i indlandet, ikke opnåede nogen godtgørelse.

Ifølge Kommissionen er den omstændighed, at leveringer foretaget af privatpersoner over grænserne beskattes hårdere end de samme leveringer på en medlemsstats område, ganske vist en svaghed ved ordningen, men er ikke for så vidt ulovlig. Problemet med dobbelt afgiftsbelastning, som i øvrigt også opstår for afgifter på alkoholholdige drikkevarer, tobak og olieprodukter, skal løses ved harmonisering af skatte- og afgiftslovgivningerne.

III — Mundtlig forhandling

Anpartsselskabet *Gaston Schul*, ved advokat *W. Alexander*, Haag, den franske regering, ved *A. Cernelutti*, den italienske regering, ved *Conti*, Rådet for

De europæiske Fællesskaber, ved R. Fornasier, bistået af A. Brautigam, og Kommissionen for De europæiske Fællesskaber, ved D. Gilmour, T. van Rijn og G. Romoli Venturi, har afgivet mundtlige indlæg og besvaret spørgsmål fra Domstolen i retsmødet den 14. oktober 1981.

Generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 16. december 1981.

Præmisser

- 1 Ved dom af 19. december 1980, indgået til Domstolen den 30. januar 1981 har Gerechtshof, 's-Hertogenbosch, i medfør af artikel 177 i EØF-traktaten stillet fire præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af EØF-traktatens artikler 13 og 95 samt gyldigheden af artikel 2, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).
- 2 Toldspeditionsfirmaet, anpartsselskabet G. Schul, indførte den 16. februar 1979 til Nederlandene en brugt lystbåd efter ordre fra en privatperson bosat i Nederlandene og for dennes regning, idet denne havde købt båden i Frankrig af en anden privatperson. De nederlandske afgiftsmyndigheder opkrævede merværdiafgift af denne indførsel med 18 % af salgsprisen, hvilket er den sædvanlige sats ved erhvervsmæssig levering af varer og tjenesteydelser i indlandet. Tvisten i hovedsagen drejer sig om denne afgift.
- 3 De nederlandske myndigheder henviste til den nederlandske lov om omsætningsafgift af 1968 og specielt til dennes artikel 1. Ifølge denne bestemmelse svares der omsætningsafgift af dels varer og tjenesteydelser, som leveres i indlandet af erhvervsdrivende inden for rammerne af deres virksomhed, dels af varer, der indføres. Denne bestemmelse er udstedt på grundlag af artikel 2 i Rådets andet direktiv 67/228 af 11. april 1967 om harmonisering af

medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — det fælles merværdi-afgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14), og artiklen er stort set uden ændringer gentaget i Rådets føromtaltte sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977.

- 4 Da selskabet Gaston Schul's klage over den nævnte afgiftspålæggelse blev afvist med den begrundelse, at afgiften var i overensstemmelse med nederlandsk lov, indbragte selskabet denne afgørelse for Gerechtshof, 's-Hertogenbosch. Selskabet har herved gjort gældende, at afgiften strider mod EØF-traktatens bestemmelser, nemlig dels artiklerne 12 og 13, dels artikel 95.
- 5 Gerechtshof har med henblik på en stillingtagen til dette anbringende stillet følgende præjudicielle spørgsmål:
 - »1. Skal en medlemsstats opkrævning af omsætningsafgift ved indførsel af varer fra en anden medlemsstat, som er leveret af en privatperson, anses for en afgift med tilsvarende virkning som indførselstold, jf. artikel 13, stk. 2, i traktaten om oprettelse af Det europæiske økonomiske Fællesskab, såfremt der ikke finder opkrævning af omsætningsafgift sted ved levering ved en privatperson af varer, som allerede befinder sig i denne medlemsstat?
 2. Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende, skal en medlemsstats opkrævning af omsætningsafgift ved indførsel af varer fra en anden medlemsstat, som er leveret af en privatperson, betragtes som en intern afgift, som er højere end de afgifter, der pålægges lignende indenlandske varer, jf. traktatens artikel 95, såfremt der ikke opkræves omsætningsafgift ved levering af varer, der allerede befinder sig i denne medlemsstat, hvis denne levering foretages af en privatperson?
 3. Såfremt et af de to foregående spørgsmål besvares bekræftende, må det da antages, at artikel 2, stk. 2, i det sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter fra Rådet for De europæiske Fællesskaber er uforenelig med traktaten og derfor ugyldig, for så vidt det i denne bestemmelse er foreskrevet, at medlemsstaterne skal pålægge indførsel af varer fra andre medlemsstater merværdiafgift, uden derved at gøre undtagelse for varer leveret af privatpersoner, som

ikke er underkastet den nævnte afgift ved levering inden for den pågældende medlemsstat?

4. Medfører et bekræftende svar på spørgsmål 3, at det er forbudt en medlemsstat at pålægge indførsel af varer fra en anden medlemsstat, leveret af en privatperson, merværdiafgift, hvis levering af disse varer gennem en privatperson inden for medlemsstaten ikke er pålagt denne afgift?»

- 6 Den nationale ret ønsker med sine spørgsmål først og fremmest en afgørelse af, om en medlemsstat retmæssigt efter dels artiklerne 12 og 13 og dels artikel 95 i EØF-traktaten, i henhold til fællesskabsdirektiver kan opkræve omsætningsafgift i form af merværdiafgift (moms) ved indførsel af varer hidrørende fra en anden medlemsstat, når disse varer leveres af en person, der ikke er afgiftspligtig (i det følgende benævnt en privatperson).

- 7 Sagsøgeren i hovedsagen har bestridt, at denne afgiftspålæggelse er i overensstemmelse med traktaten, og har herved gjort gældende, at der ikke opkræves moms af tilsvarende leveringer fra en privatperson inden for en medlemsstat. Sagsøgeren har desuden gjort gældende, at moms-opkrævning i forbindelse med indførsel af varer, der hidrører fra en anden medlemsstat, og som leveres til en privatperson, betyder en afgiftskumulation, idet der ikke her som ved leveringer, der sker ved afgiftspligtige personer, bliver tale om momsfritagelse i den medlemsstat, hvorfra der eksporteres. Den moms, der opkræves ved indførsel af sådanne varer, må derfor anses for enten en afgift med tilsvarende virkning som told eller en intern afgift, der er udtryk for forskelsbehandling.

Det fælles merværdiafgiftssystem

- 8 Disse anbringenders og argumenters betydning og dermed det nødvendige grundlag for en besvarelse af de præjudicielle spørgsmål kan mest hensigtsmæssigt behandles efter en kort omtale af de i det foreliggende tilfælde relevante særegenheder ved omsætningsafgiftssystemet i den udformning, det har fået i det fælles merværdiafgiftssystem.

- 9 Dette fælles system er i henhold til traktatens artikler 99 og 100 blevet indført ved Rådets første direktiv 67/227 af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12). Systemet blev udbygget ved Rådets andet direktiv 67/228 af samme dato, hvilket sidste direktiv blev afløst af Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977, der er omtalt ovenfor.
- 10 Efter det fælles system skal der principielt, jf. artikel 2 i første direktiv, til og med detailomsætningsleddet svares en almindelig forbrugsafgift af varer og tjenesteydelser med en sats, der udgør nøjagtig samme andel af disse varers og tjenesteydelsers pris uden hensyn til, hvor mange gange de tidligere i produktions- og omsætningsforløbet er omsat. Dog skal der for hver transaktion kun svares moms med fradrag af det moms-beløb, der direkte er blevet svaret af priserne på de forskellige elementer, der indgår i prisdannelsen. Fradragsmekanismen er efter artikel 17, stk. 2, i sjette direktiv, således udformet, at kun afgiftspligtige personer i den moms, de skal betale, kan fradrage den moms, der er blevet pålagt varerne i det foregående omsætningsstrin.
- 11 Inden for rammerne af denne almindelige ordning findes i artikel 2 i sjette direktiv en bestemmelse om, at merværdiafgift pålægges »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab« (stk. 1) samt »indførsel af goder« (stk. 2). Ifølge artikel 4 i samme direktiv anses som »afgiftspligtig person« enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved »levering af et gode« forstås ifølge artikel 5 »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«, mens »indførsel af et gode« ifølge artikel 7 betyder »dette godes ankomst til indlandet«.
- 12 Ved det sjette direktiv er der desuden gennemført en harmonisering af begreberne afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald (artikel 10), ligesom der er sket en harmonisering af beskatningsgrundlaget (artikel 11). Der er

fastsat regler om afgiftsfritagelse såvel for forretninger i indlandet som for indførsler (artiklerne 13 og 14). Eksporttransaktioner og dermed ligestillede transaktioner er fritaget for afgift (artikel 15).

- 13 Det må fremhæves, at der ved de omtalte direktiver kun er sket en delvis harmonisering af merværdigiftssystemet. Medlemsstaterne kan på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin bl.a. frit fastsætte momssatsen, idet dog forudsættes, at satsen for en vare er den samme ved indførsel og ved levering i indlandet (artikel 12 i sjette direktiv).
- 14 Det kan på grundlag af den netop foretagne gennemgang af det fælles merværdiafgiftssystems særegenheder for det første fastslås, at afgiftspligten for så vidt angår forretninger i en medlemsstat indtræder ved levering mod vederlag ved en afgiftspligtig person i denne egenskab, mens den for så vidt angår importforretninger indtræder i og med et godes ankomst til en medlemsstat uden hensyn til, om der sker omsætning, overdragelse mod eller uden vederlag ved en afgiftspligtig person eller ved en privatperson.
- 15 For det andet kan det fastslås, at selv om leveringer til eksport er fritaget for moms uden hensyn til om de sker ved en afgiftspligtig person eller ved en privatperson, er det kun afgiftspligtige personer, der har adgang til at fradrage momsen. Kun varer, der leveres til eksport af afgiftspligtige personer eller for afgiftspligtige personers regning kan altså fritages for moms i den stat, hvorfra de eksporteres, mens varer leveret til eksport af private eller for private regning forbliver momsbelagte i forhold til deres værdi på udførselstidspunktet. Da der i alle tilfælde af indførsel opkræves moms i importstaten, bliver der i denne sidste situation tale om afgiftskumulation, idet der skal erlægges moms i såvel eksport- som importstaten.
- 16 De præjudicielle spørgsmål skal undersøges i lyset af de bestanddele i det fælles system, der her er omtalt.

Det første spørgsmål: Fortolkningen af traktatens artikler 12 og 13

- 17 Gerechtshof har med sit første spørgsmål først og fremmest ønsket en afgørelse af, om moms-tilsvar ved indførsel af varer fra en anden medlemsstat, som er leveret af en privatperson, er retmæssig i henhold til traktatens artikler 12 og 13, når der ikke svares afgift ved levering ved en privatperson af tilsvarende varer inden for den importerende stat.
- 18 Domstolens faste praksis går ud på, at forbudet medlemsstaterne imellem mod afgifter med tilsvarende virkning som told omfatter enhver afgift, der opkræves i anledning eller på grund af indførslen, og som rammer specielt en indført vare som en forhøjelse af dennes kostpris, men ikke den lignende indenlandske vare, således at afgiften indvirker på de frie varebevægelser på samme restriktive måde som told.
- 19 En afgift med tilsvarende virkning som told er til forskel fra en intern afgift først og fremmest kendetegnet ved, at den udelukkende belaster den indførte vare som sådan, mens den interne afgift rammer såvel indførte som indenlandske varer.
- 20 Domstolen har dog anerkendt, at en økonomisk byrde, der pålægges en vare indført fra en anden medlemsstat uden at belaste den samme eller den lignende nationale vare, ikke skal anses for en afgift med tilsvarende virkning, men for en intern afgift, jf. traktatens artikel 95, når denne afgift er en del af en almindelig intern afgiftsordning, der systematisk omfatter forskellige vareprodukter efter objektive kriterier, der anvendes uden hensyn til varernes oprindelse.
- 21 Af det anførte fremgår, at en afgift som den af den nationale ret omtalte ikke er af samme beskaffenhed som en afgift med tilsvarende virkning som indførselstold, jf. traktatens artikler 12 og 13, stk. 2. Den omhandlede afgift er en bestanddel i det fælles merværdiafgiftssystem, hvis struktur og hovedtræk er fastlagt i Rådets harmoniseringsdirektiver. Ved disse direktiver er der indført

en ensartet afgiftsordning, der systematisk og efter objektive kriterier omfatter både transaktioner inden for medlemsstaterne og indførselsforretninger. Det må herved navnlig fremhæves, at afgiften efter det fælles system skal opkræves med samme sats af indførsler og leveringer i en medlemsstat af ét og samme gode. Den omtvistede afgift må derfor anses for at udgøre en uadskillelig bestanddel i en almindelig intern afgiftsordning, jf. traktatens artikel 95, og dens forenelighed med fællesskabsretten skal bedømmes ud fra sidstnævnte artikel, ikke ud fra artiklerne 12 ff. i traktaten.

- 22 Det første spørgsmål skal derfor besvares således, at den merværdiafgift, der opkræves af en medlemsstat ved indførsel af varer fra en anden medlemsstat, som er leveret af en privatperson, ikke udgør en afgift med tilsvarende virkning som indførselstold, jf. artikel 12 og artikel 13, stk. 2, i traktaten, ej heller selv om der ikke opkræves en tilsvarende afgift ved levering ved en privatperson af lignende varer i den indførende medlemsstat.

Det andet spørgsmål: Fortolkningen af traktatens artikel 95

- 23 Gerechtshof har med sit andet spørgsmål først og fremmest ønsket en afgørelse af, om opkrævning af moms ved indførsel af varer fra en anden medlemsstat, som er leveret af en privatperson, er retmæssig efter traktatens artikel 95, såfremt der ikke opkræves sådan afgift ved levering af lignende varer, der sker ved en privatperson i den indførende medlemsstat.
- 24 Sagsøgeren i hovedsagen har anført, at en sådan forskellig behandling er i strid med artikel 95 i traktaten, idet der dermed dels bliver tale om ulemper for levering af varer mellem private med bopæl i forskellige medlemsstater i sammenligning med den levering, der sker ved private hjemmehørende i den indførende medlemsstat, dels opstår en afgiftskumulation for så vidt angår varer leveret af privatpersoner over grænserne, idet der ikke her som for varer leveret af afgiftspligtige personer bliver tale om afgiftsfritagelse i anledning af eksporten.
- 25 De medlemsstater, der har afgivet indlæg for Domstolen samt Rådet og Kommissionen har anført, at en fjernelse, den være sig nok så ønskelig, af

den afgiftskumulation, der forekommer i Fællesskabet, kun kan ske gennem en gradvis harmonisering af de nationale afgiftssystemer i henhold til artiklerne 99 eller 100, og ikke artikel 95 i traktaten. Det er til støtte herfor blevet anført, at afgiftskumulationen følger af den omstændighed, at afgiftsgrænserne er bibeholdt i kraft af traktatens bestemmelser om, at kompetencen til at pålægge interne afgifter er forbeholdt medlemsstaterne.

- 26 Formålet med traktatens artikel 95 og i forbindelse hermed bestemmelserne om afskaffelse af told og afgifter med tilsvarende virkning er ifølge traktatens system at sikre fri bevægelighed for varer i Fællesskabet under normale konkurrencevilkår, hvilket skal ske ved en fjernelse af enhver form for beskyttelse, der måtte følge af anvendelse af diskriminerende interne afgifter på varer fra andre medlemsstater.
- 27 Ifølge artikel 95 i traktaten skal der navnlig foretages en sammenligning af de interne afgifter, der pålægges indførte varer, og de afgifter, der direkte eller indirekte pålægges lignende indenlandske varer. Efter en korrekt anvendelse af denne bestemmelse skal disse varer afgiftsmæssigt sammenlignes således, at der for hvert trin i produktion eller omsætning henses såvel til afgiftens sats, dens beregningsgrundlag samt reglerne for dens opkrævning.
- 28 Artikel 95 er ikke til hinder for, at der pålægges moms ved indførsel af en vare, når levering af en tilsvarende vare i vedkommende land pålægges den samme moms. Det må derfor afgøres, om indførsel af en vare kan medføre opkrævning af moms, når levering af en tilsvarende vare i vedkommende land, nemlig som i det foreliggende tilfælde levering ved en privatperson, ikke pålægges moms.
- 29 De medlemsstater, der har afgivet indlæg til Domstolen samt Rådet og Kommissionen har i den forbindelse gjort gældende, at indførslerne retmæssigt kan pålægges moms, forudsat at såvel momssatsen som beregningsgrundlaget og de regler, hvorefter momsen opkræves, er de samme som dem, der gælder ved levering i vedkommende medlemsstat ved en afgiftspligtig person af en lignende vare. Ved afgiftspåleggelsen bliver den afgiftsmæssige stilling for indførte varer blot den samme, som den, der gælder for lignende inden-

landske varer. Efter disse parters opfattelse er indenlandske varer nemlig allerede blevet pålagt moms i medlemsstaten ved leveringen som nye varer. Da denne moms indvirker på markedspriserne for brugte varer, sker der ved momstilsvar ved indførsel ikke andet end en udligning af denne residualafgift, således at der med henblik på en fuldstændig neutralitet for så vidt angår handelen i Fællesskabet tilvejebringes ligebehandling af indenlandsk og udenlandsk produktion.

- 30 Sagsøgeren i hovedsagen har derimod gjort gældende, at der er tale om en overtrædelse af princippet om ligebehandling, eftersom de af private indførte varer i forvejen er belastet med moms i eksportstaten og ikke fritages i anledning af eksporten.
- 31 Det bemærkes, at medlemsstaterne på fællesskabsrettens nuværende stadium efter artikel 95 frit ved indførsel af varer kan opkræve den moms, der svares af tilsvarende indenlandske varer. En sådan opkrævning er imidlertid kun berettiget i det omfang, de indførte varer ikke allerede er belastet med moms, erlagt i den eksporterende medlemsstat, idet afgiftstilsvaret ved indførslen ellers faktisk bliver en ekstra byrde, ved hvilken indførte varer beskattes hårdere end lignende indenlandske varer.
- 32 Dette følger først og fremmest af ordlyden af traktatens artikel 95, hvorefter det er forbudt ikke blot direkte, men også indirekte at pålægge varer fra andre medlemsstater interne afgifter, som er højere end de afgifter, der pålægges lignende indenlandske varer. Dette forbud overholdes ikke, når indførte varer kan pålægges den moms, der pålægges lignende indenlandske varer, uden at den moms, hvormed de stadig på indførselstidspunktet er belastet, tillægges nogen betydning.
- 33 Med denne fortolkning er der taget hensyn til nødvendigheden af at respektere traktatens formål, således som disse er formuleret i traktatens artikler 2 og 3, bl.a. først og fremmest oprettelsen af et fælles marked. Begrebet et fælles marked betyder efter Domstolens faste praksis, at der skal ske en fjernelse af alle hindringer for handelen i Fællesskabet med henblik på at sammensmelte de nationale markeder i et enkelt marked, der frembyder

størst mulig lighed med et egentligt hjemmemarked. Det er vigtigt, at de fordele, dette marked giver, sikres ikke blot den erhvervsmæssige handel, men også sådanne private, der har mulighed for at afslutte forretninger over landegrænserne.

- 34 Ved afgørelsen af, om opkrævning af merværdiafgift for varer leveret af private fra en anden medlemsstat er retmæssig i henhold til artikel 95, når levering af lignende varer i den indførende medlemsstat ikke pålægges merværdiafgift, må følgelig også den merværdiafgift, der opkræves i den eksporterende medlemsstat, tillægges betydning. I det omfang den indførte, af en privat leveret, vare, for hvilken afgiften ikke efter reglerne kan godtgøres i anledning af eksporten, faktisk fortsat ved indførslen bærer en del af den i den eksporterende medlemsstat betalte merværdiafgift, skal det merværdiafgiftsbeløb, der opkræves ved indførslen, derfor nedsættes med den residualmoms fra den eksporterende medlemsstat, der stadig udgør en del af produktets værdi på indførselstidspunktet. Det beløb, der således skal fradrages, kan dog ikke overstige det momsbeløb, der faktisk er blevet betalt i den eksporterende medlemsstat.
- 35 De medlemsstater, der har afgivet indlæg for Domstolen, har imødegået denne fortolkning under henvisning til, at det er vanskeligt at opgøre den moms, der er betalt i den eksporterende medlemsstat, idet såvel momssatsen som beregningsgrundlaget har kunnet undergå ændringer i tidens løb.
- 36 Det må i så henseende fremhæves, at det påhviler den person, der anmoder om fritagelse for eller nedsættelse af den moms, der sædvanligvis opkræves ved indførsel, at godtgøre at betingelserne herfor er opfyldt. Den indførende medlemsstat kan derfor af importøren kræve fremlagt de dokumenter, der er nødvendige som bevis for den moms, der er betalt i den eksporterende medlemsstat, og som stadig belaster varen på indførselstidspunktet.
- 37 Medlemsstaterne har endvidere gjort gældende, at en ordning, der kan skabe fuldstændig neutrale interne afgifter i handelen i Fællesskabet, kun kan indføres ved nøje at anvende princippet om afgiftens erlæggelse i bestemmelsesmedlemsstaten, hvilket forudsætter fuldstændig afgiftsfritagelse for alle varer til eksport. Men en løsning af denne art er udtryk for et politisk valg, som det tilkommer Fællesskabets politiske institutioner at træffe.

- 38 Selv om indførelsen af en ordning, der giver fuldstændig konkurrenceneutralitet og indebærer fuldstændig afgiftsfritagelse ved eksport er en opgave, der påhviler fællesskabslovgiveren, er traktatens artikel 95 dog, så længe der ikke er indført en sådan ordning, til hinder for, at en indførende medlemsstat anvender sin momsordning på indførte varer på en måde, der principielt strider mod denne bestemmelse.
- 39 Endelig må også de indvendinger, der er fremført vedrørende eventuelle tekniske og administrative vanskeligheder som følge af en hensyntagen til den i den eksporterende medlemsstat betalte moms, forkastes, og det samme gælder de indsigelser, der er fremført vedrørende nødvendigheden af at forhindre afgiftsunddragelser samt konkurrencefordrejninger inden for Fællesskabet. Indsigelser af førstnævnte art må reelt forkastes, idet det påhviler den person, der ønsker fritagelse for eller nedsættelse af momsen som følge af indførslen, at godtgøre, at betingelserne herfor er opfyldt. Indsigelser af sidstnævnte art er uden betydning, fordi opkrævningen af momsforskelsbeløbet fjerner tilskyndelsen til unddragelser.
- 40 Det *andet spørgsmål* skal derfor besvares således, at den merværdiafgift, som en medlemsstat opkræver ved indførsel af varer fra en anden medlemsstat, der leveres af en privatperson, når en tilsvarende afgift ikke opkræves ved levering af lignende varer ved en privatperson i den indførende medlemsstat, udgør en intern afgift, som er højere end den afgift, der pålægges lignende indenlandske varer, jf. traktatens artikel 95, såfremt der ikke tages hensyn til den residuelle merværdiafgift, der er betalt i den eksporterende medlemsstat, og som stadig udgør en del af varens værdi på indførselstidspunktet. Det påhviler importøren at føre bevis for de forhold, ifølge hvilke denne residualafgift kan tillægges betydning.

Det tredje spørgsmål: Gyldigheden af artikel 2, nr. 2, i det sjette direktiv

- 41 Det tredje spørgsmål drejer sig om gyldigheden af artikel 2, stk. 2, i sjette direktiv i det omfang, det heri er bestemt, at indførsler af varer fra en anden medlemsstat, der leveres af en privatperson, pålægges moms.

- 42 De krav, der gælder ifølge artikel 95, er ufravigelige og hjemler ikke mulighed for undtagelser ved en retsakt fra en af Fællesskabets institutioner. Af det anførte fremgår dog, at denne bestemmelse ikke indeholder et almindeligt forbud mod at pålægge indførsel af varer moms, når levering af lignende indenlandske varer i den indførende medlemsstat ikke pålægges moms, hvorimod den alene skaber en forpligtelse til at tage hensyn til den merværdiafgift i den eksporterende medlemsstat, der stadig belaster varen på indførselstidspunktet.
- 43 Det kan følgelig ikke antages, at artikel 2, stk. 2, i sjette direktiv, hvori det hedder, at »indførsel af goder« pålægges afgift, er ugyldig. Der må alene ske en fastlæggelse af bestemmelsens rækkevidde gennem en fortolkning, der stemmer overens med traktatens krav som beskrevet ovenfor.
- 44 Det *tredje spørgsmål* skal derfor besvares således, at artikel 2, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 er i overensstemmelse med traktaten og derfor gyldig, idet det herved er forudsat, at artiklen ikke kan fortolkes som indeholdende en hindring for opfyldelsen af den af traktatens artikel 95 følgende forpligtelse til — ved pålæggelse af merværdiafgift ved indførsel af varer fra en anden medlemsstat, der leveres af en privatperson, uden at en tilsvarende afgift opkræves ved levering i den indførende medlemsstat af tilsvarende varer ved en privatperson — at hense til den residuelle merværdiafgift, der er betalt i den eksporterende medlemsstat, og som på indførselstidspunktet stadig udgør en del af varens værdi.

Det fjerde spørgsmål: Den umiddelbare anvendelighed af traktatens artikel 95

- 45 Det fjerde spørgsmål vedrører efter sin ordlyd alene virkningerne af en eventuel ugyldighed af artikel 2, stk. 2, i sjette direktiv. Ved en gennemgang af spørgsmålet navnlig på baggrund af besvarelserne af de tre første spørgsmål vil det dog ses, at den nationale ret først og fremmest har tænkt på den umiddelbare anvendelighed af traktatens artikel 95 og denne anvendeligheds konsekvenser for de nationale lovgivninger og betingelserne for deres anvendelse.

- 46 Ifølge Domstolens faste praksis indeholder denne traktatbestemmelse et forbud mod forskelsbehandling, der er en klar og ubetinget forpligtelse, hvis opfyldelse eller virkninger ikke på nogen måde afhænger af udstedelsen af akter fra Fællesskabets institutioner eller fra medlemsstaterne. Dette forbud er altså umiddelbart anvendeligt og skaber rettigheder for private, som de nationale domstole skal beskytte.
- 47 I det omfang, denne bestemmelse efter Domstolens fortolkning indeholder en begrænsning af mulighederne for at pålægge moms ved indførsel af varer fra en anden medlemsstat, der leveres af en privatperson, er medlemsstaterne følgelig forpligtet til at overholde bestemmelsen og til at undlade at anvende enhver bestemmelse i den nationale lovgivning, der måtte stride herimod.
- 48 Det *fjerde spørgsmål* skal derfor besvares således, at artikel 95 i traktaten indeholder et forbud mod, at medlemsstaterne pålægger indførsel af varer fra andre medlemsstater, der leveres af en privatperson, merværdiafgift, når en sådan afgift ikke opkræves ved levering af lignende varer ved en privatperson i den indførende medlemsstat, i det omfang der ikke henses til den residuelle merværdiafgift, der er betalt i den udførende medlemsstat, og som endnu udgør en del af varens værdi på indførselstidspunktet.

Sagens omkostninger

De udgifter, der er afholdt af den nederlandske, franske og italienske regering samt af Rådet og Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke godtgøres. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt den af Gerechtshof, 's-Hertogenbosch, ved dom af 19. december 1980, for ret:

1. Den merværdiafgift, der opkræves af en medlemsstat ved indførsel af varer fra en anden medlemsstat, som er leveret af en privatperson, udgør ikke en afgift med tilsvarende virkning som indførselstold, jf. artikel 12 og artikel 13, stk. 2, i traktaten, ej heller selv om der ikke opkræves en tilsvarende afgift ved levering ved en privatperson af lignende varer i den indførende medlemsstat.
2. Den merværdiafgift, som en medlemsstat opkræver ved indførsel af varer fra en anden medlemsstat, der leveres af en privatperson, udgør, når en tilsvarende afgift ikke opkræves ved levering af lignende varer ved en privatperson i den indførende medlemsstat, en intern afgift, som er højere end den afgift, der pålægges lignende indenlandske varer, jf. traktatens artikel 95, såfremt der ikke tages hensyn til den residuelle merværdiafgift, der er betalt i den eksporterende medlemsstat, og som stadig udgør en del af varens værdi på indførselstidspunktet. Det påhviler importøren at føre bevis for de forhold, ifølge hvilke denne residualafgift kan tillægges betydning.
3. Artikel 2, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 er i overensstemmelse med traktaten og derfor gyldig, idet det herved er forudsat, at artiklen ikke kan fortolkes som indeholdende en hindring for opfyldelsen af den af traktatens artikel 95 følgende forpligtelse til — ved pålæggelse af merværdiafgift ved indførsel af varer fra en anden medlemsstat, der leveres af en privatperson, uden at en tilsvarende afgift opkræves ved levering i den indførende medlemsstat af tilsvarende varer ved en privatperson — at hense til den residuelle merværdiafgift, der er betalt i den eksporterende medlemsstat, og som på indførselstidspunktet endnu udgør en del af varens værdi.

4. Artikel 95 i traktaten indeholder et forbud mod, at medlemsstaterne pålægger indførsel af varer fra andre medlemsstater, der leveres af en privatperson, merværdiafgift, når en sådan afgift ikke opkræves ved levering af lignende varer ved en privatperson i den indførende medlemsstat, i det omfang der ikke henses til den residuelle merværdiafgift, der er betalt i den udførende medlemsstat, og som endnu udgør en del af varens værdi på indførselstidspunktet.

	Mertens de Wilmars	Bosco	Touffait
Due	Pescatore	Mackenzie Stuart	O'Keeffe
Koopmans	Everling	Chloros	Grévisse

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 5. maj 1982.

P. Heim
Justitssekretær

J. Mertens de Wilmars
Præsident

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT S. ROZÈS FREMSAT DEN 16. DECEMBER 1981 ¹

Høje Domstol.

Gerechthof, Den Bosch, har i medfør af Rom-traktatens artikel 177 anmodet Domstolen om en præjudiciel afgørelse vedrørende omsætningsafgift ved indførsel af varer, der er leveret af private i indlandet eller over grænsen.

Sagens faktiske omstændigheder er følgende:

Giovanni Nanni, Monaco, der er svensk statsborger, solgte ved kontrakt indgået i Cannes i 1978 eller i begyndelsen af 1979 til Han Van Zanten, Vuren (Nederlandene), der er nederlandsk statsborger, en lystbåd med en tonnage på over otte ton, af mærket »Nautor« og bygget i 1973-1974 og med sødygtighedsattest og fransk registreringsbevis, for 365 000 franske francs, der skulle betales kontant.

¹ — Oversat fra fransk.