

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
GIUSEPPE TESAURO

fremSAT den 30. januar 1992*

*Hr. præsident,
De herrer dommere,*

1. Den nationale ret har forelagt fire præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 33 i det sjette momsdirektiv¹, samt af traktatens artikel 9 ff. og artikel 95.

Spørgsmålene er blevet rejst under sager anlagt af to danske firmaer med krav om tilbagebetaling af den afgift, som blev indført af Kongeriget Danmark ved lov nr. 840 af 18. december 1987.

2. Den afgift, der er tale om, det såkaldte »arbejdsmarkedsbidrag«, blev indført for at opveje de større udgifter på statsbudgettet, som var en følge af, at staten overtog visse udgifter til sociale ordninger for de ansatte, som tidligere havde påhvilet arbejdsgiverne, med henblik på at forbedre de danske virksomheders konkurrenceevne — navnlig over for udlandet.

Det fremgår af forelæggelsesbeslutningen, at arbejdsmarkedsbidraget har følgende kendetegn.

* Originalsprog: italiensk.

1 — Rådets direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 (EFT L 145, s. 1).

Bidragspligten omfatter afsætningen af varer og tjenesteydelser, der er momspligtige, samt en række aktiviteter, som er undtaget fra momspligten (herunder navnlig tjenesteydelser i bank- og forsikringssektoren).

For momspligtige virksomheder anvendes samme beregningsgrundlag som for moms. Princippet om fradrag af den afgift, der er betalt i tidligere omsætningsled, finder derfor anvendelse.

For virksomheder, der er fritaget for moms, opgøres bidragsgrundlaget, hvor det er muligt, som værdien af virksomhedernes salg med fradrag af indkøb; ellers fastsættes det på grundlag af et forud opstillet kriterium, idet det fastsættes til virksomhedens samlede lønsum med tillæg af 90%.

Bidragsatsen er fastsat til 2,5% af bidragsgrundlaget.

I modsætning til momssystemet svares der ikke afgift ved import, men til gengæld ved importvirksomhedernes efterfølgende salg. Da der ikke svares bidrag ved import, foretages der heller ikke noget fradrag ved det første salg af de importerede varer.

Arbejdsmarkedsbidraget angives ikke særskilt ved fakturering.

3. Det første spørgsmål, der er forelagt af den nationale ret, vedrører den omhandlede afgifts forenelighed med sjette direktivs artikel 33. Jeg skal i øvrigt nævne, at Kommissionen har anlagt traktatbrudssag om det samme spørgsmål, og at denne sag for tiden verserer for Domstolen (det drejer sig om sag C-234/91).

4. Artikel 33, som hører til afsnit XVIII, »Diverse bestemmelser« i sjette direktiv, bestemmer følgende:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører afgifter på forsikringskontrakter og på spil og væddemål, punktagifter, indregistreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift.«

5. Det fremgår af bestemmelsens ordlyd, at selv om artikel 33 på den ene side tillader, at medlemsstaterne under udøvelsen af deres skattesuverænit kumulerer moms og andre afgifter eller skatter (jf. dom af 8.7.1986, sag 73/85, Kerrut, Sml. s. 2219), indeholder den på den anden side et præceptivt forbud mod indførelse af afgifter, som har »karakter af omsætningsafgift«.

Rækkevidden af dette forbud må ifølge Domstolens faste praksis (jf. dom af 27.11.1985, sag 295/84, Rousseau Wilmot, Sml. s. 3759, og af 13.7.1989, forenede sager 93/88 og 94/88, Wisselink, Sml. s. 2671) fastlægges i lyset af formålet med bestemmelsen inden for rammerne af den

ordning vedrørende omsætningsafgifter, der er harmoniseret i form af et fælles merværdiafgiftssystem.

Som det allerede fremgår af det første momsdirektiv², forudsatte den harmonisering, der er sket på dette område, at de kumulative flerledsaftssystemer blev afskaffet, og at alle medlemsstaterne antog et fælles merværdiafgiftssystem (jf. fjerde betragtning). Formålet med en sådan harmoniseret ordning er navnlig at sikre, at der gælder ensartede afgiftsbestemmelser for samme transaktion for så vidt angår omsætningsafgiften, uanset i hvilken medlemsstat transaktionen finder sted (jf. dom af 3.3.1988, sag 252/86, Bergandi, Sml. s. 1343).

I lyset af dette formål bestemmer det første og det andet momsdirektiv³, at medlemsstaterne erstatter deres omsætningsafgiftssystem med det fælles merværdiafgiftssystem, som er omhandlet i de ovennævnte direktiver.

Set i denne sammenhæng har artikel 33 netop til formål at sikre, at det fælles system kommer til at fungere rigtigt, idet den udtrykkeligt forbyder medlemsstaterne — som samtidig tillægges kompetence til at indføre *andre* afgifter *end* moms — ensidigt at indføre eller opretholde afgifter, som har momsens væsentligste kendetegn, og som opkræves ud over denne og således ændrer systemets enhed.

2 — Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11.4.1967 (EFT 1967, s. 12).

3 — Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11.4.1967 (EFT 1967, s. 14).

At dette er artikel 33's *ratio* fremgår klart af Domstolens afgørelser. I den nævnte Rousseau Wilmot-dom fremhæves det nemlig, at den omhandlede bestemmelse, hvorefter medlemsstaterne frit kan opretholde eller indføre visse indirekte afgifter, som f.eks. punktafgifter, på betingelse af, at der ikke er tale om afgifter, der har »karakter af omsætningsafgift«, har til formål at forhindre, at det fælles merværdiafgiftssystem bringes i fare pga. afgifter i en medlemsstat, som pålægges omsætningen af varer og tjenesteydelser, og som rammer den erhvervsmæssige omsætning på tilsvarende måde som moms.

Domstolen udtrykte sig i lignende vendinger i Bergandi-dommen, hvori det hedder, at artikel 33 skal fortolkes således, at medlemsstaterne efter indførelsen af det fælles merværdiafgiftssystem er afskåret fra at opkræve skatter eller afgifter, der har karakter af omsætningsafgift, af momspligtig levering af goder, udveksling af tjenesteydelser eller indførsel.

6. Idet jeg nu vil gå over til at undersøge rækkevidden af artikel 33, skal jeg først gøre opmærksom på, at begrebet afgift, der har »karakter af omsætningsafgift«, ikke defineres i bestemmelsen.

Begrebet har naturligvis — som det præciseres i Bergandi-dommen — et fællesskabsretligt indhold, eftersom det er relevant i forbindelse med gennemførelsen af artikel 33's formål, som er at sikre, at det fælles merværdiafgiftssystem får fuld virkning.

Merværdiafgiftssystemet bygger i henhold til artikel 2 i Rådets første direktiv på den grundsætning, at der, til og med detailhandelsleddet, på goder og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med godernes og tjenesteydelsernes pris, uanset hvor mange gange de er omsat i de produktions- og handelsled, der ligger før beskatningsleddet. Dog skal der for hver transaktion kun svares moms med fradrag af det momsbeløb, der direkte er blevet svaret af priserne på de forskellige elementer, der indgår i prisdannelsen. Fradragsmekanismen er ifølge sjette direktivs artikel 17, stk. 2, udformet således, at afgiftspligtige personer kan fradrage den moms, der er blevet pålagt varerne i det foregående omsætningsled, i den moms, de skal betale (jf. dommene Rousseau Wilmot, Bergandi, Wisselink og senest dom af 19.3.1991, sag C-109/90, Giant, Sml. I, s. 1385).

På baggrund af disse bestemmelser har Domstolen hidtil været af den opfattelse, at begrebet afgift, der har »karakter af omsætningsafgift«, i det væsentlige skal defineres på grundlag af tre elementer (jf. Giant-dommen):

— At afgiften har generel karakter, det vil sige, at den i princippet gælder for alle transaktioner, der vedrører levering af goder og udførelse af tjenesteydelser.

— At afgiften opkræves i hvert produktions- og omsætningsled.

— At afgiften alene svares af merværdien, idet der sker fradrag af den afgift, der er betalt i det tidligere omsætningsled.

For det tredje er det ligeledes åbenbart, at bidraget kun svares af merværdien i det enkelte omsætningsled, eftersom den afgift, der skal betales ved hver transaktion, i princippet beregnes med fradrag af den afgift, der er betalt i det tidligere omsætningsled.

7. Arbejdsmarkedsbidraget svarer altså fuldstændig til de karakteristiske træk, der er skitseret i Domstolens afgørelser. For det første er det åbenbart, at det fremtræder som en generel afgift på levering af goder og udførelse af tjenesteydelser. Afgiftens anvendelsesområde er derimod endnu videre end momsens, for så vidt som den også omfatter sektorer, som er fritaget for moms. Den omstændighed, at der ikke svares afgift af import, er i den henseende uden betydning, for så vidt som de importerede varer under alle omstændigheder bliver belagt med afgift i de senere omsætningsled.

På denne baggrund mener jeg, at arbejdsmarkedsbidraget må betegnes som en omsætningsafgift i den betydning, der er forudsat i sjette direktivs artikel 33.

8. De af den danske regering fremsatte indvendinger kan — efter min opfattelse — ikke føre til nogen anden konklusion.

For det andet er bidraget, efter hvad den danske regering selv har anført, en »flerledsafgift« af omsætningen, som svares i hvert omsætningsled, og hvis grundlag, ligesom for momsens vedkommende, fastsættes på grundlag af de pågældende virksomheders indtægter. Hvad dernæst angår det forhold, at afgiften i nogle tilfælde fastsættes efter et forud fastsat kriterium (nemlig på grundlag af den samlede lønsum med tillæg af en bestemt procentsats), bemærkes, at dette kriterium i hvert fald opfylder det formål at nå frem til en »rekonstruktion« af de samlede indtægter, den pågældende virksomhed må formodes at have haft, og at en afgift, der svares med en fast sats, som det er fastslået i Domstolens praksis, navnlig i Bergandi-dommen, kan anses for at have karakter af omsætningsafgift i artikel 33's forstand, når den — som det netop er tilfældet i den foreliggende sag — er fastsat på grundlag af en objektiv vurdering af de indtægter, virksomheden kan forvente.

Den første af disse indvendinger vedrører fortolkningen af artikel 33. Den danske regering har anført, at bestemmelsen kun forbyder konkurrencefordrejende afgifter eller afgifter, som ændrer det fælles momssystem, enten fordi de helt eller delvis erstatter momsen, eller fordi de influerer på momssystemets funktion. Derimod forbyder artikel 33 ikke den blotte indførelse af en »flerledsafgift« af omsætningen, som har tilsvarende kendetegn som momssystemet.

Denne indvending må afvises, fordi den bygger på en fejlagtig fortolkning af artikel 33.

Det forbud, der er opstillet i den nævnte bestemmelse, omfatter nemlig ikke kun konkurrencefordrejende afgifter eller afgifter, der erstatter momsen. Sådanne afgifter ville i øvrigt under alle omstændigheder være

uforenelige med det fælles system, også selv om artikel 33 ikke fandtes. Som det klart kan udledes af de ovenfor nævnte afgørelser — navnlig dommene Rousseau Wilmot og Bergandi — opstiller artikel 33 derimod et absolut forbud mod kumulation af momsen og nationale afgifter, der, som det omtvistede bidrag, »pålægges omsætningen af varer og tjenesteydelser, og som rammer den erhvervsmæssige omsætning på tilsvarende måde som moms«.

I den forbindelse skal det også bemærkes, at den rolle som antikumulationsbestemmelse, som artikel 33 kommer til at spille inden for rammerne af det fælles system, vil få større og større betydning fremover. Efterhånden som harmoniseringen af momssatserne gennemføres, vil opretholdelsen af nationale afgifter, som i det væsentlige svarer til momsen, nemlig være ensbetydende med anvendelse af en særlig sats oven i de fælles satser, og således gøre det muligt at omgå den harmoniserede ordning.

I øvrigt må det også understreges, at det omhandlede arbejdsmarkedsbidrag, selv om det pålægges transaktionerne på tilsvarende måde som momsen, udelukkende reguleres af nationale bestemmelser, og at disse bestemmelser ikke falder sammen med bestemmelserne vedrørende det fælles system, f.eks. for så vidt angår antallet af former for virksomhed, der er fritaget. Disse mulige forskelle i reglerne for to afgifter, hvoraf den ene er en fællesskabsafgift og den anden en national afgift, men som dog har samme karakter, og som det har været tanken at pålægge de samme transaktioner efter de samme regler, viser, at det absolut ikke er uden betydning for det fælles systems ensartede funktion, at der lægges tilsvarende nationale afgifter oven i momsen.

For det andet har den danske regering bestridt, at det omtvistede bidrag har tilsvarende kendetegn som momsen, når henses til de angivne forskelle i reglerne for de to afgifter.

Denne indvending er allerede blevet imødegået i forslagets punkt 7. Her skal jeg blot ganske kort tilføje følgende:

- Den danske regering erkender, at den i stedet for arbejdsmarkedsbidraget simpelt hen ville have kunnet forhøje momssatsen; i øvrigt fremsatte regeringen dagen før retsmødet et lovforslag, hvorefter arbejdsmarkedsbidraget afløses af en momsforhøjelse, og den omstændighed, at de to instrumenter er substituerende, bekræfter ligheden mellem dem.
- Det var udelukkende økonomiske overvejelser (der hovedsagelig gik ud på, at en afgift, der ikke faktureres særskilt, skulle have mindre indflydelse på priserne), der på det pågældende tidspunkt var afgørende for, at regeringen foretrak at indføre arbejdsmarkedsbidraget i stedet for at forhøje momsen; det er imidlertid åbenbart, ligesom det i øvrigt bekræftes af Domstolens praksis, at »grundene til at indføre en national afgift i intern ret og omstændighederne i forbindelse hermed er uden betydning for afgiftens karakter i fællesskabsretlig henseende« (jf. Wisselink-dommen).
- Den omstændighed, at arbejdsmarkedsbidraget ikke faktureres særskilt, er ud-

tryk for et regnskabsteknisk valg, som ikke har nogen indflydelse på afgiftens karakter i betragtning af, at arbejdsmarkedsbidraget, som jeg netop har anført, er en flerledsafgift, som kun svares af merværdien, og som i den sidste ende overvælttes på den endelige forbruger (i det konkrete tilfælde var den eneste grund til, at indførelsen af arbejdsmarkedsbidraget ikke gav sig udslag i en tilsvarende prisforhøjelse, at regeringen samtidig med indførelsen af arbejdsmarkedsbidraget havde nedsat virksomhedernes bidrag til sociale ordninger og dermed produktionsomkostningerne).

9. På denne baggrund mener jeg, at sjette direktivs artikel 33 må fortolkes således, at den er til hinder for indførelse og opretholdelse af en afgift som det »arbejdsmarkedsbidrag«, der er hovedsagernes genstand.

10. Med det andet præjudicielle spørgsmål ønsker den nationale ret oplyst, om artikel 33 er umiddelbart anvendelig. Jeg har allerede anført, at bestemmelsen opstiller et absolut forbud mod at indføre eller opretholde afgifter, der svarer til moms. Der er altså tale om en undladelsesforpligtelse, hvis indhold er præcist og ubetinget, og som følgelig har direkte virkning i retsforholdet mellem medlemsstaterne og borgerne.

Generaladvokat Mancini's udtalelser i Bergandi-sagen gik i øvrigt i samme retning, og efter min mening fulgte Domstolen fuldt ud hans forslag, idet den i dommen fastslog, at »det sjette direktivs artikel 33 skal fortolkes

således, at medlemsstaterne efter indførelsen af det fælles merværdiafgiftssystem er afskåret fra at opkræve skatter eller afgifter, der har karakter af omsætningsafgift, af momspligtig levering af goder, udveksling af tjenesteydelser eller indførelse«.

11. Efter den fortolkning af sjette direktivs artikel 33, jeg her er gået ind for, er der ingen grund til at undersøge den nationale rets tredje og fjerde spørgsmål vedrørende anvendelsen af traktatens artikel 9 ff. og artikel 95. For det tilfælde, at Domstolen alligevel skulle anlægge en anden fortolkning af direktivbestemmelsen, skal jeg komme med følgende bemærkninger.

Ifølge Domstolens faste praksis gælder artikel 9 ff. og artikel 95 ikke kumulativt (jf. f.eks. dom af 22.3.1977, sag 78/76, Steinike, Sml. s. 595). Det væsentlige kendetegn for en afgift med tilsvarende virkning som told, hvorved den adskiller sig fra en intern afgift, er, at den udelukkende rammer indførte produkter, mens den interne afgift rammer såvel indførte som indenlandske produkter (jf. Steinike-dommen).

Arbejdsmarkedsbidraget rammer — som jeg flere gange har understreget — såvel indenlandske produkter som importerede produkter. Det skal derfor udelukkende bedømmes efter bestemmelserne i traktatens artikel 95.

I den forbindelse har sagsøgerne i hovedsagerne gjort gældende, at det omtvistede arbejdsmarkedsbidrag diskriminerer mod indførte varer, fordi beskatningsgrundlaget beregnes efter regler, der til dels er forskellige fra dem, der gælder for indenlandsk fremstillede varer.

reglerne om arbejdsmarkedsbidraget er udformet således, at de i alle tilfælde udelukker, at der kan ske forskelsbehandling af importerede varer. Ved en sådan undersøgelse skal der tages hensyn til incidensen dels af arbejdsmarkedsbidraget i sig selv, dels af andre afgifter, navnlig momsens, hvis incidens kan variere pga. arbejdsmarkedsbidragets eksistens.

Domstolen har allerede fastslået, at der foreligger en overtrædelse af artikel 95, »når afgifterne på henholdsvis det indførte og det tilsvarende indenlandske produkt beregnes forskelligt og efter forskellige regler, således at det — selv om det kun måtte ske i visse tilfælde — fører til en højere afgift for det indførte produkt« (jf. dom af 17.2.1976, sag 45/75, Rewe, Sml. s. 181).

12. Endelig er der et sidste punkt, som ikke er omtalt i forelæggelsesbeslutningen.

Heraf følger, at en fiskal ordning kun kan anses for at være forenelig med artikel 95, hvis det godtgøres, at den er opbygget på en sådan måde, at det er helt udelukket, at der kan ske en forskelsbehandling af importerede varer. Domstolen har desuden i forbindelse med fiskale ordninger, hvorefter der anvendes forskellige kriterier på indenlandske og på importerede varer, fastslået, at det, når reglerne herfor ikke er gennemskuelige, påhviler den stat, der har indført ordningen, at bevise, at den ikke i noget tilfælde har diskriminerende virkninger (jf. dom af 26.6.1991, sag C-152/89, Kommissionen mod Luxembourg, Sml. I, s. 3141). En sådan afkræftelig formodning må efter min opfattelse også gælde under en sag for en national ret vedrørende anvendelsen af artikel 95.

Den danske regering har anmodet Domstolen om at begrænse dommens tidsmæssige virkninger, såfremt det fastslås, at arbejdsmarkedsbidraget er uforeneligt med fællesskabsretten.

I den forbindelse skal jeg henvise til de bemærkninger, jeg havde lejlighed til at fremsætte i Karella-sagen (jf. dom af 30.5.1991, forenede sager C-19/90 og C-20/90, Sml. I, s. 2691), hvori jeg mindede om, at det fremgår af Domstolens praksis, at den fortolkning, Domstolen foretager af en fællesskabsretlig regel under udøvelse af sin kompetence i henhold til artikel 177, i nødvendigt omfang belyser og præciserer betydningen og rækkevidden af den pågældende regel, således som den skal forstås og anvendes, henholdsvis burde have været forstået og anvendt fra sin ikrafttræden. Det følger heraf, at den således fortolkede regel kan og skal anvendes af retten endog i forbindelse med retsforhold, der er stiftet og består, før der afsiges dom vedrørende fortolkningsanmodningen, såfremt betingelserne for at forelægge en tvist om anvendelsen af den

I lyset af disse principper påhviler det den nationale ret in concreto at undersøge, om

nævnte regel i øvrigt er opfyldt (jf. dom af 27.3.1980, sag 61/79, *Denkavit italiana*, Sml. s. 1205, og af 27.3.1980, forenede sager 66/79, 127/79 og 128/79, *Salumi*, Sml. s. 1237).

tvivl om, at arbejdsmarkedsbidraget var forbudt i henhold til denne bestemmelse.

Når henses til disse principper kan virkningerne af den fortolkende dom kun rent undtagelsesvis begrænses (jf. dommene *Denkavit italiana* og *Salumi*). Domstolen har benyttet sig af denne mulighed, når der har foreligget visse nærmere bestemte omstændigheder, nemlig når der har været risiko for alvorlige økonomiske følger, der navnlig skyldes det store antal retsforhold, som er indgået i god tro på grundlag af bestemmelser, som ansås for at være gyldige og i overensstemmelse med gældende ret, og når borgerne og de nationale myndigheder er blevet tilskyndet til en adfærd, som ikke er i overensstemmelse med fællesskabsbestemmelserne, fordi der hersker en objektiv og relevant tvivl om fællesskabsbestemmelsernes rækkevidde, en tvivl, som andre medlemsstater eller Kommissionen eventuelt har bidraget til (jf. dom af 17.5.1990, sag C-262/88, *Barber*, Sml. s. 1889, af 2.2.1988, sag 24/86, *Blaizot*, Sml. s. 379, og af 8.4.1976, sag 43/75, *Defrenne*, Sml. s. 455).

I øvrigt meddelte Kommissionen allerede få dage efter indførelsen af arbejdsmarkedsbidraget den danske regering, at den anså arbejdsmarkedsbidraget for at være uforeneligt med artikel 33, og Kommissionen har senere indledt en traktatbrudssag i henhold til artikel 169.

Med hensyn til de økonomiske følger, det ville kunne få for den danske regering, hvis arbejdsmarkedsbidraget kendes ulovligt, bemærkes, at dette forhold i sig selv absolut ikke kan begrunde en begrænsning af retsvirkningerne af Domstolens dom. Ellers ville der være en risiko for, at netop de grovere overtrædelser blev behandlet mere fordelagtigt, eftersom det er dem, som kan få økonomiske følger af større betydning for medlemsstaterne; denne løsning ville være forkastelig og klart uacceptabel.

Herefter mener jeg, at en begrænsning af dommens tidsmæssige virkninger kategorisk må udelukkes i den foreliggende sag.

Hertil kommer i øvrigt, at sager, der vedrører spørgsmålet om, hvorvidt nationale afgifter er lovlige efter fællesskabsretten, ofte kan have betydelige økonomiske følger, for så vidt angår tilbagebetalingen af de afgifter, der er erlagt i urigtig formening om skyld. At tillade en begrænsning af dommens virkninger alene på grundlag af disse følgers store betydning ville derfor — ud over at være i strid med Domstolens tidli-

Fortolkningen af artikel 33 er klar og støttes af en omfattende og entydig praksis. Der kunne derfor ikke objektivt set være nogen

gere praksis (jf. f.eks. dom af 25.5.1989, sag 15/88, Maxi-Di, Sml. s. 1391, vedrørende en afgift, som havde stor økonomisk betydning) — skabe en farlig præcedens, for så

vidt som det ville kunne føre til, at beskyttelsen af de rettigheder, de afgiftspligtige personer har i henhold til Fællesskabets afgiftsbestemmelser, blev stærkt forringet.

13. Jeg skal derfor sammenfattende foreslå, at den nationale rets spørgsmål besvares således:

- »1) Artikel 33 i det sjette momsdirektiv er til hinder for indførelse og opretholdelse af en national afgift som det 'arbejdsmarkedsbidrag', som er indført ved lov nr. 840 af 18. december 1987.
- 2) Artikel 33 i det sjette momsdirektiv, som forbyder indførelse og opretholdelse af afgifter, der har karakter af omsætningsafgift, tillægger borgerne rettigheder, som kan gøres gældende for de nationale retter.
- 3) En national afgift som det omtvistede arbejdsmarkedsbidrag, der rammer såvel indenlandske som importerede varer, er ikke omfattet af anvendelsesområdet for traktatens artikel 9 ff.
- 4) En national fiskal ordning kan kun anses for at være forenelig med traktatens artikel 95, hvis det godtgøres, at den er opbygget på en sådan måde, at det er helt udelukket, at der kan ske forskelsbehandling af importerede varer. Det påhviler den nationale ret at undersøge, om reglerne om det omtvistede arbejdsmarkedsbidrag er udformet således, at de i alle tilfælde udelukker, at der kan ske forskelsbehandling af importerede varer.«