

|

## 61988J0093

DOMSTOLENS DOM AF 13. JULI 1989. - WISSELINK & CO BV OG ABEMIJ BV OG HART NIBBRIG EN GREEVE BV M. FL. MOD STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: HOGE RAAD - NEDERLANDENE. - FOERSTE, ANDET OG SJETTE DIREKTIV OM OMSAETNINGSAFGIFT - SAERLIG FORBRUGSAFGIFT PAA PERSONBILER. - FORENEDE SAGER 93/88 OG 94/88.

*Samling af Afgørelser 1989 side 02671*

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

## Nøgleord

++++

*Afgiftsbestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsaetningsafgift - faelles mervaerdiafgiftssystem - forbud mod at opkraeve andre nationale afgifter, der har karakter af omsaetningsafgift - formaal - begrebet "omsaetningsafgift" - raekevidde - saerlig forbrugsafgift som den nederlandske bijzondere verbruiksbelasting van personenauto' s - ikke omfattet*

*( Raadets direktiv 77/388, art . 33 )*

## Sammendrag

*Artikel 33 i sjette momsdirektiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter, hvorefter medlemsstaterne frit kan opretholde eller indfoere visse indirekte skatter, forudsat at der ikke er tale om afgifter, "der ... har karakter af omsaetningsafgift", har til formaal at forhindre, at det faelles mervaerdiafgiftssystems funktion bringes i fare derved, at en stat opkraever skatter eller afgifter, der belaster omsaetningen af varer og tjenesteydelser paa samme maade som mervaerdiafgiften . Den saerlige raekevidde af begrebet "omsaetningsafgift", jfr . artikel 33, maa fastlaegges i lyset af dette formaal .*

*En saerlig forbrugsafgift af personbiler som den nederlandske bijzondere verbruiksbelasting van personenauto' s, som ud over merværdiafgiften i henhold til fællesskabsdirektiverne opkræves af personbiler og motorcykler enten ved fabrikantens levering heraf eller ved importen til Nederlandene har af følgende grunde ikke karakter af omsætningsafgift i artikel 33' s forstand .*

*- Uanset at afgiften er en forbrugsafgift, hvis beskatningsgrundlag er proportionalt med varens pris, er der ikke tale om en almindelig afgift, idet den kun belaster helt bestemte varegrupper .*

*- Afgiften belaster ikke omsætningen af goder og tjenesteydelser, og den rammer ikke handelstransaktioner paa samme maade som moms, da den kun opkræves én gang, nemlig ved levering fra fabrikanten eller ved indførsel, og den overvæltes derefter fuldt ud paa det følgende omsætningsled, uden at der sker en ny opkrævning af afgift .*

*- Den betalte afgift kan ikke fradrages, men udgør en integrerende del af koeretojets kostpris, og der skal ikke svares afgift af brugte biler, medmindre de importeres .*

*- Den afgiftspligtige værdi er koeretojets katalogpris, uden moms, og naar der skal betales moms, beregnes denne paa grundlag af den af leverandoeren faktisk opnaaede pris, inklusive den saerlige afgift .*

*- Den saerlige afgift er heller ikke til hinder for, at det fælles merværdiafgiftssystem fungerer efter hensigten, idet den opkræves sideløbende med moms, som den hverken erstatter helt eller delvis .*

## **Dommens præmisser**

*1 Ved to domme af 9 . marts 1988, indgaaet til Domstolen den 17 . marts s.aa ., har Nederlandenes Høje Raad i medfør af EOEf-Traktatens artikel 177 forelagt en række præjudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af Raadets foerste direktiv 67/227 af 11 . april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter ( EFT 1967, s . 12 ), af Raadets andet direktiv 67/228 af 11 . april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter ( EFT 1967, s . 14 ) og af Raadets 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 ) ( herefter benaevnt hhv . "foerste, andet og sjette direktiv " ).*

*2 Spoergsmaalene er rejst under to sager anlagt af hhv . Wisselink & Co . BV ( sag 93/88 ) og den afgiftspligtige enhed Abemij BV m.fl . ( sag 94/88 ) mod Staatssecretaris van Financiën vedroerende en saerlig afgift, som Nederlandene opkræver ved levering og indførsel af personbiler .*

*3 Det fremgaar af sagen, at der i Nederlandene forud for indførelsen den 1 . januar 1969 af systemet med merværdiafgift ( herefter benaevnt "moms " ) anvendtes en omsætningsafgift, der var indrettet som en kumulativ flerledsaft med forskellige satser . Den hoejeste sats paa 25% blev anvendt ved levering og indførsel af personbiler ( Wet op de omzetbelasting 1954 - den nederlandske lov om omsætningsafgift af 1954 ). Dette system blev afloest af en ordning, som ud over den i EF-direktiverne foreskrevne omsætningsafgift omfattede en saerlig forbrugsafgift af personbiler ( Bijzondere verbruiksbelasting van personenauto' s ), som blev opkrævet ved levering eller indførsel af personbiler . Denne afgift reguleres af artikel 50 i Wet op de omzetbelasting af 28 . juni 1968 ( lov om omsætningsafgift af 1968 - herefter benaevnt "WOB " ) og af artikel 25 i gennemfoerelsesbekendtgørelse om omsætningsafgift af 1968 .*

4 Da sagsoegerne i hovedsagen gjorde gaeldende, at den saerlige forbrugsafgift er i strid med faellesskabsretten, har den nationale ret besluttet at forelaegge Domstolen to praejudicielle spoergsmaal i hver af de to sager .

Det foerste spoergsmaal, som er ens i de to sager, lyder saaledes :

"Er bestemmelserne i foerste, andet og sjette momsdirektiv til hinder for opkraevning af den ( i det praejudicielle spoergsmaal ) beskrevne saerlige forbrugsafgift af personbiler?"

Det andet spoergsmaal i sag 93/88 lyder saaledes :

"Saafremt det foerste spoergsmaal besvares bekræftende, kan en afgiftspligtig da i henhold til sjette direktivs artikel 17 fradrage en saerlig forbrugsafgift af personbiler, som han ... skal betale, i den ham paahvilende afgift, ogsaa saafremt der i henhold til national lovgivning ikke bestaar en saadan fradragsret?"

Det andet spoergsmaal i sag 94/88 lyder saaledes :

"Saafremt det foerste spoergsmaal besvares bekræftende, maatte en saerlig forbrugsafgift af personbiler, som skulle betales i henhold til nederlandsk lovgivning ved indfoersel af personbiler i det tidsrum, sagen vedroerer, da slet ikke opkraeves eller opkraeves paa et andet beskatningsgrundlag?"

5 Vedroerende hovedsagernes faktiske og retlige baggrund samt indlaeggene for Domstolen henvises til retsmoder rapporten . Disse omstaendigheder omtales derfor kun i det foelgende, saafremt det paa de enkelte punkter er noedvendigt for forstaaelsen af Domstolens argumentation .

Foerste spoergsmaal

6 Med det foerste spoergsmaal oensker den nationale ret afgjort, om bestemmelserne i foerste, andet og sjette momsdirektiv er til hinder for opkraevning af en saerlig afgift som den her omhandlede af personbiler .

7 I denne forbindelse bemaerkes indledningsvis, at medlemsstaterne ifoelge Raadets foerste og andet direktiv af 11 . april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter var forpligtet til at indfoere et mervaerdiavgiftssystem .

8 Medlemsstaterne fik saaledes forbud mod helt eller delvis at opretholde samt helt eller delvis at genindfoere omsaetningsafgifter indrettet som kumulative flerledsaftgifter . Begrundelsen var, at hvis medlemsstaterne ud over momsens kunne indfoere andre former for omsaetningsafgift, ville de formaal, som danner grundlaget for det faelles system for omsaetningsafgift, ikke kunne gennemfoeres .

9 Sagsoegerne i hovedsagen har gjort gaeldende, at den nederlandske afgift af personbiler udgoer en skjult form af den tidligere gaeldende nederlandske omsaetningsafgift, der blev opkraevet som kumulativ flerledsaftgift, og som derfor er i strid med det faelles momssystem . Til stoette herfor har sagsoegerne fremfoert en raekke argumenter under henvisning til afgiftens plads i det nederlandske afgiftssystem og til Parlamentets behandling af forslaget til WOB' s artikel 50 .

10 Det bemærkes, 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 . Om en national afgift er forenelig med fællesskabsretten, beror nemlig hverken på dens betegnelse eller på den nationale lovgivningsprocedure, hvorved den er indført i national ret, men udelukkende på objektive kendetegn .

11 I saa henseende fremgår det, at den omhandlede særlige afgift ikke opkræves på en måde, der kan sammenlignes med det tidligere gældende kumulative flerledsaftssystem . Afgiften opkræves kun én gang i forbindelse med leveringen eller indførslen . Der er således ikke tale om delvis opretholdelse af det tidligere kumulative flerledsaftssystem .

12 Det skal imidlertid understreges, at en national afgift, selv om den ikke opkræves efter det gamle system, dog kan være i strid med fællesskabsretten, hvis afgiften hindrer den fulde gennemslagskraft af det fælles merværdiaftssystem, der blev indført ved første og andet direktiv af 11 . april 1967, og især udbygget ved sjette direktiv af 17 . maj 1977 . Sjette direktiv, der afløste andet direktiv, præciserede og forstærkede samtidig strukturen af det fælles merværdiaftssystem og betingelserne for dets anvendelse .

13 Imidlertid indeholder fællesskabsretten på sit nuværende udviklingstrin ingen særlige bestemmelser, der udelukker eller begrænser medlemsstaternes mulighed for at indføre andre afgifter end omsætningsafgifter . Det fremgår klart af sjette direktivs artikel 33, der lyder således : "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 væddemaal, punktafgifter, indregistreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift " .

14 Som Domstolen har fastslået i dommen af 8 . juli 1986 ( Kerrutt mod Finanzamt Moenchengladbach-Mitte, 73/85, Sml . s . 2219 ), fremgår det af denne bestemmelse, at fællesskabsretten giver mulighed for, at der ud over merværdiaftssystemet findes andre afgiftsordninger . Medlemsstaterne kan derfor indføre andre afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift, selv om det herved, som i hovedsagerne, kommer til kumulation med momsen på den enkelte transaktion .

15 Besvarelsen af det første spørgsmål afhænger således af, om den omhandlede særlige afgift, som beskrevet i forelæggelsesdommen, kan anses for en omsætningsafgift, jfr . sjette direktivs artikel 33 .

16 Det bemærkes i denne forbindelse, at ifølge Domstolens dom af 27 . november 1985 ( Rousseau Wilmot, 295/84, Sml . s . 3759 ) har begrebet "omsætningsafgift" en særlig rækkevidde i sjette direktivs artikel 33 . Domstolen udtalte, med henblik på det forelagte spørgsmål, at rækkevidden af artikel 33 må fastlægges i lyset af formålet med bestemmelsen inden for rammerne af den ordning om omsætningsafgifter, der er harmoniseret i form af et fælles merværdiaftssystem .

17 Det fremgår ligeledes af denne dom, at sjette direktivs artikel 33, hvorefter medlemsstaterne frit kan opretholde eller indføre visse indirekte afgifter, forudsat at der ikke er tale om afgifter, "der ... har karakter af omsætningsafgift", har til formål at forhindre, at det fælles merværdiaftsystems funktion bringes i fare derved, at en stat opkræver skatter eller afgifter, der belaster omsætningen af varer og tjenesteydelser på samme måde som merværdiaftgiften .

18 Som Domstolen har udtalt, bl.a . i dommene af 27 . november 1985 og 3 . marts 1988 ( Rousseau Wilmot, 295/84, se ovenfor, og Bergandi, 252/86, Sml . s . 1343 ), bygger det fælles merværdiaftssystem i henhold til første direktivs artikel 2 på den grundsætning, at der til og med detailomsætningsleddet svares en generel forbrugsafgift af varer og tjenesteydelser med en

sats, der udgør noejagtig 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 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 omsætningstrin, i den moms, de skal betale.

19 Det skal således afgøres, om den særlige nederlandske forbrugsafgift kan bringe det fælles merværdiafgiftssystemets funktion i fare på det nuværende trin af afgiftsharmoniseringen inden for Fællesskabet, for så vidt som afgiften - på samme måde som momsen - belaster personbiler.

20 I så henseende kan det fastslås, at uanset at den i sagen omhandlede afgift er en forbrugsafgift, hvis beskatningsgrundlag er proportionalt med prisen for personbiler, er der ikke tale om en almindelig afgift, idet den kun belaster helt bestemte varegrupper, nemlig personbiler og motorcykler. Afgiften belaster heller ikke omsætningen af goder og tjenesteydelser, og den rammer ikke handelstransaktioner på samme måde som momsen, da den kun opkræves én gang, nemlig ved levering fra fabrikanten eller ved indførsel, og den overvæltes derefter fuldt ud på det følgende omsætningsled, uden at der sker en ny opkrævning af afgift. Yderligere kan den betalte afgift ikke fradrages, men udgør en integrerende del af koeretojets kostpris; der skal heller ikke svares den særlige afgift af brugte biler, medmindre de importeres. Afgiften er heller ikke til hinder for, at det fælles merværdiafgiftssystem fungerer efter hensigten, idet den opkræves sideløbende med momsen, som den hverken erstatter helt eller delvis. Endelig er den afgiftspligtige værdi koeretojets katalogpris, uden moms; når der skal betales moms, beregnes denne på grundlag af den af leverandøren faktisk opnåede pris, inklusive den særlige afgift.

21 Det fremgår af ovenstående, at en afgift som den i forelæggelsesdommene omhandlede ikke har de for omsætningsafgift fornuddne kendetegn, jfr. direktivs artikel 33.

22 Det bemærkes desuden, at problemerne i de foreliggende sager afviger stærkt fra de problemer, som lå til grund for Domstolens domme af 10. april 1984 (Kommissionen mod Belgien, 324/82, Sml. s. 1861) og 4. februar 1988 (Kommissionen mod Belgien, 391/85, Sml. s. 579). I dommen af 10. april 1984 fastslog Domstolen, at sjette direktiv er til hinder for, at katalogprisen opretholdes som beskatningsgrundlag for momsen for biler. I dommen af 4. februar 1988 udtalte Domstolen, at det var uforeneligt med pligten til at opfylde den første dom at indføre en registreringsafgift for nye person- og kombivogne, som opkræves på grundlag af katalogprisen, men som kun kan fradrages op til det beløb, som udgjorde den afgiftspligtige værdi ved momsens beregning, da koeretojet blev leveret eller importeret, idet en sådan ordning i virkeligheden indebærer, at katalogprisen opretholdes som beskatningsgrundlag for nye person- og kombivogne. Den i denne sag omhandlede forbrugsafgift er derimod uafhængig af momsen og indgår altid som en del af beskatningsgrundlaget for denne.

23 Endelig har sagsoegerne i hovedsagen også under henvisning til bestemmelsen i artikel 33 "med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser" gjort gældende, at den særlige forbrugsafgift er i strid med Traktatens artikel 95.

24 Det bemærkes i denne forbindelse, at det fremgår af de af den nationale ret beskrevne faktiske omstændigheder, at afgiften, som i samme omfang rammer indførte og indenlandsk fremstillede biler, ikke har nogen diskriminerende eller beskyttende virkning. En sådan afgift er derfor ikke i strid med Traktatens artikel 95.

*25 Foelgelig skal det foerste spoergsmaal, som Hoge Raad har forelagt i de to sager, besvares saaledes, at bestemmelserne i foerste, andet og sjette direktiv om omsaetningsafgift ikke er til hinder for, at der af personbiler opkraeves en saerlig forbrugsafgift som Bijzondere verbruiksbelasting van personenauto' s .*

*Andet spoergsmaal i de to sager*

*26 I betragtning af svaret paa det foerste spoergsmaal, bliver det andet spoergsmaal i de to sager genstandsloes .*

## **Afgørelse om sagsomkostninger**

*Sagens omkostninger*

*27 De udgifter, der er afholdt af den nederlandske regering, af Det Forenede Kongeriges regering og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke godtgoeres . Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgoer et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger .*

## **Afgørelse**

*Paa grundlag af disse praemisser*

*kender*

**DOMSTOLEN**

*vedroerende de spoergsmaal, som Nederlandenes Hoge Raad har forelagt ved domme af 9 . marts 1988, for ret :*

*Bestemmelserne i foerste, andet og sjette direktiv om omsaetningsafgift ikke er til hinder for, at der af personbiler opkraeves en saerlig forbrugsafgift som Bijzondere verbruiksbelasting van personenauto' s .*