FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT CARL OTTO LENZ

fremsat den 5. marts 1985 *

Høje Domstol.

A. Sagsøgeren i den præjudicielle sag, jeg i dag skal redegøre for, driver virksomhed med køb og salg af brugte og nye skolebøger. Sagsøgeren har også en afdeling, der på anmodning fra tredjemand foretager — efter omstændighederne gennemgribende — istandsættelser af skolebøger. En sådan »gennemgribende« istandsættelse består efter det i den nederlandske retssag (af Gerechthof Arnheim) fastslåede faktum i, på en bog i laser at fjerne resterne af bogbindet, at skære ryggen af, at indbinde de løse blade på ny, at lime disse, at påsætte nyt omslag eller bind og endeligt at tilskære bogens sider.

Af de fakturerede beløb for dette arbejde har sagsøgeren erlagt omsætningsafgift med den nedsatte sats på 4%, som i tabel I i den nederlandske lov om omsætningsafgift er hjemlet for *levering af bøger.* Efter et kontroleftersyn hos virksomheden i 1981 fandt told- og afgiftsmyndighederne i Zwolle imidlertid, at der med det pågældende arbejde — da den gamle bog også bestod efter en omfattende istandsættelse og intet nyt gode blev fremstillet — ikke var tale om levering af en genstand af den, der havde fremstillet den, og således heller ikke om en levering som omhandlet i nederlandske lov om omsætningsafgift af 1968, men om tjenesteydelser, for hvis vedkommende der — på dagældende tidspunkt — skulle svares omsætningsafgift med 18%. Told- og afgiftsmyndighederne forhøjede i overensstemmelse hermed sagsøgerens afgiftstilsvar for årene 1976-1979, hvilket — som det fremgår af en beslutning fra maj 1982 — blev fastholdt, også efter påklage.

Sagsøgeren anlagde sag ved Gerechthof Arnheim, men fik ikke medhold i sin påstand om, at forhøjelsen af momstilsvaret var uretmæssig derved, at der i virkeligheden var tale om fremstilling og levering af bøger. I sin dom af 14. april 1983 fandt den nævnte ret derimod, at, uanset den før beskrevne bogistandsættelse, bestod den gamle bog fortsat med samme tekst, og at der således ikke blev fremstillet et nyt gode, hvorfor der ikke var tale om levering af goder i merværdiafgiftsmæssig henseende.

Dommen blev — med en kassationsanke — indbragt for Hoge Raad. Sagsøgeren er af den opfattelse, at en omfattende istandsættelse af en bog — hvorom det yderligere forklaredes, at uanvendelige dele af de slidte bøger fjernes, således at der foreligger et antal løse ark, og at tilsvarende ark fra andre bøger indsættes i stedet for de uanvendelige ark — resulterer i fremstillingen af en ny bog, da den gamle bog — selv om teksten forblev den samme — ikke længere består. Når de nederlandske afgiftsmyndigheder ikke kunne anerkende, at der var tale om levering af et gode, beroede dette på en urigtig anvendelse af den nederlandske lov om omsætningsafgift af 1968, sammenholdt med artikel 5, stk. 2, litra d), i Rådets andet direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsæt-

* Oversat fra tysk.

ningsafgifter (for så vidt angår afgiften for årene 1976 og 1977), henholdsvis med artikel 5, stk. 5, litra a), i Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (for så vidt angik afgiften for årene 1978 og 1979). Disse bestemmelser — lad mig nævne det her — lyder således:

»Som levering efter stk. 1, anses endvidere:

...

d) afleveringen af en rørlig genstand, der er fremstillet i løn- forarbejdning, dvs. overgivelsen til ordregiveren af en rørlig genstand, som bestillingstageren har fremstillet af materialer, der af ordregiveren er udleveret ham til dette formål, uanset om bestillingstageren selv har fremskaffet en del af de anvendte materialer;«

og

»Medlemsstaterne kan anse følgende som levering i henhold til stk. 1:

a) levering af lønarbejde, dvs. overgivelse fra ordremodtageren til ordregiveren af en rørlig genstand, som ordremodtageren har fremstillet eller samlet af materialer og genstande, der af ordregiveren er udleveret ham til dette formål, uanset om ordremodtageren selv har fremskaffet en del af de anvendte materialer;«

I sagen har den nederlandske generaladvokat ved Hoge Raad gjort gældende, at udtrykket »fremstillet« i afgiftslovgivningen i overensstemmelse med almindelig sprogbrug betyder frembringelsen af et nyt gode. Dette kan der ikke være tale om ved istandsættelse af bøger af den omhandlede art, idet en bog måtte defineres ved sit indhold, som ikke forandres ved, at bogen er splittet i løse ark; indbindingen af arkene indebærer ikke fremstillingen af en bog. Da der imidlertid må formodes, at den nederlandske lov om omsætningsafgift er i overensstemmelse med de fællesskabsretlige direktiver, og da det ikke synes helt klart, hvorledes udtrykket »fremstillet« i denne forbindelse skal fortolkes, var det endvidere generaladvokatens opfattelse, at det ville være hensigtsmæssigt at indhente en bindende fortolkning ved en præjudiciel forelæggelse.

Med hensyn til sagsøgerens anbringender fandt Hoge Raad for det første, at der under kassationsanken måtte bortses fra den omstændighed, at uanvendelige ark blev erstattet af nye, og at der efter omstændighederne indsattes ark fra andre bøger, idet dette ikke var blevet gjort gældende for Gerechthof. Hoge Raad fandt dernæst, at udtrykket »fremstillet« i den nederlandske lov om omsætningsafgift af 1968 ikke havde nogen anden betydning end det tilsvarende udtryk i artikel 5 i andet direktiv, og at dette — da loven ikke var ændret efter tilkomsten af sjette direktiv — måtte forstås på samme måde som »fremstillet eller samlet« i artikel 5 i sjette direktiv. Herefter fulgte retten generaladvokatens opfordring og udsatte med dom af 16. maj 1984 sagen og har i medfør af EØF-traktatens artikel 177 forelagt følgende præjudicielle spørgsmål:

1) Skal de ydelser fra en afgiftspligtig, som på bestilling fra en anden gennemgribende istandsætter eller renoverer og derefter til denne overgiver en rørlig genstand, som den har udleveret ham,

kun anses for fremstilling af en rørlig genstand henholdsvis for fremstilling eller samling af en rørlig genstand, jfr. artikel 5, stk. 2, litra d) i det andet direktiv, henholdsvis artikel 5, stk. 5, litra a) i det sjette direktiv, såfremt resultatet af disse ydelser efter almindeligt sprogbrug eller ifølge den i samfundslivet gængse opfattelse udgør et nyt gode?

2) Såfremt det i ovenstående spørgsmål gengivne kriterium ikke er afgørende:

a) Hvilke mindstekrav skal da være opfyldt, for at sådanne ydelser kan anses for fremstilling henholdsvis fremstilling eller samling af en rørlig genstand?

b) Skal der i denne forbindelse sondres mellem goder, som hovedsagelig kendetegnes ved fysiske egenskaber, og goder, der — som f.eks. bøger — hovedsagelig kendetegnes ved ikke-fysiske egenskaber?

c) Skal der i denne forbindelse sondres mellem istandsættelse eller renovation af goder, som er faldet fra hinanden i løse dele, eller som af ordremodtageren først reduceres til løse dele, og istandsættelse eller renovation af varer, som endnu er og forbliver intakte?

d) Skal der i denne forbindelse sondres, alt efter, om ordremodtageren tilføjer flere eller færre nye materialer?

B. Min stillingtagen er følgende:

1. Den ønskede fortolkning er af betydning i et tilfælde, hvor de skolebøger, der istandsættes, forbliver *ordregiverens ejendom.* Dette har generaladvokaten ved Hoge Raad fremhævet under henvisning til stævningens indhold. »Udleveret« (»Zur Verfügung gestellt«) som det hedder i forelæggelsesdommen (i den tyske oversættelse) skal således ikke forstås som en overdragelse af rådighedsretten, men snarere som »overladelse«. Ellers ville leveringen af den reparerede bog — da den også ville indebære en ovedragelse af rådighedsretten — (jfr. artikel 5, stk. 1, i begge direktiver) — klart udgøre en levering efter begge de nævnte bestemmelser, og spørgsmålet om fortolkningen af artikel 5, stk. 2, litra d), i andet direktiv) og af artikel 5, stk. 5, litra a), (i sjette direktiv) ville slet ikke opstå.

En fortolkning er også kun nødvendig for så vidt angår *meget indgående reparationer* under anvendelse af materialer, som ordremodtageren fremskaffer, enten på den måde, der er anført i Gerechthofs dom, eller herudover på den måde, som yderligere af sagsøgeren er gjort gældende for Hoge Raad. Kun i sådanne tilfælde opstår nemlig spørgsmålet om afgrænsningen mellem »levering« og »tjenesteydelse«. Enkle almindelige reparationer kan derimod klart anses som tjenesteydelser. Dette fremgår af pkt. 9 i bilag A til andet direktiv, der lyder:

»Ad artikel 6, stk. 1

Den i dette stykke indeholdte definition af tjenesteydelser indebærer, at bl.a. følgende henhører under disse:

...

— Udførelse af et arbejde på en ting, når dette ikke efter artikel 5, stk. 2, litra d), og litra e) anses som en levering, som f.eks. *løbende vedligeholdelse*, vask af tøj m.v.«

2. Af det af generaladvokaten ved Hoge Raad anførte fremgår det — og det samme har den nederlandske regering gjort gældende under sagen — at en fortolkning af direktiverne ønskes, fordi bestemmelserne i den nederlandske lov af 1968 ikke afviger fra artikel 5, stk. 2, litra d), i andet direktiv, altså må forstås på samme måde. Det er endvidere klart, at den nederlandske lovgiver — da loven af 1968 ikke blev ændret ved tilkomsten af sjette direktiv — har gjort brug af den i artikel 5, stk. 5, litra a), i sjette direktiv hjemlede mulighed, således at spørgsmålet også er, hvad der skal forstås ved »lønarbejde« som omhandlet i denne bestemmelse.

3. Det forekommer mig ikke forsvarligt — og hermed kommer jeg til det egentlige fortolkningsproblem — at antage, at de nævnte direktiver og bestemmelser ved udtrykket »lønarbejde« blot henviser til *national ret* (en opfattelse, der kommer til udtryk i den franske regerings indlæg).

Imod en sådan opfattelse taler allerede den omstændighed, at begge bestemmelser ikke blot anvender udtrykket »lønarbejde«, men herudover i en med »dvs« begyndende sætning bringer en forklaring, der må være fastlæggelsen af en fællesskabsretlig, ensartet betydning. Hertil kommer, at den i nærværende sammenhæng relevante sondring mellem leveringer og tjenesteydelser også er afgørende i forbindelse med bestemmelsen om stedet for den afgiftspligtige transaktion, hvilken for leveringer findes i artikel 5 i andet direktiv og artikel 8 i sjette direktiv og for tjenesteydelser i artikel 6 i andet direktiv og artikel 9 i sjette direktiv. Skulle disse betemmelser og de anvendte begreber ikke fortolkes på ensartet måde, ville der være fare for dobbeltbeskatning eller afgiftsfrihed. At noget sådant skulle kunne være blevet taget med i købet i forbindelse med bestræbelser på at harmonisere omsætningsafgifter kan man næppe forestille sig.

Kommissionen har også med rette anført, at det ville være urigtigt, at antage noget andet om artikel 5, stk. 5, litra a), i sjette direktiv, fordi det er en kan-bestemmelse. Det er klart, at dette ikke indebærer, at medlemsstaterne fuldstændigt frit kan drage grænsen mellem levering og tjenesteydelse. Bestemmelsen går kun ud på at give en mulighed for, i en bestemt henseende at udvide området for leveringer, og når denne udnyttes, da kun inden for de af direktivet opstillede rammer.

4. For fortolkningen af den her omhandlede bestemmelse er det centrale udtryk »*fremstillet*« (hvorimod udtrykket »fabrikant« = bestillingstageren, som den nederlandske regering tillægger stor vægt, ikke kan være af afgørende betydning — da det kun forekommer i den nederlandske udgave af andet direktiv).

Ved afgørelsen af, om der, som omhandlet i bestemmelsen, som lønarbejde fremstilles en rørlig genstand af materiale, ordregiveren udleverer, er det Kommissionens og den nederlandske regerings opfattelse, at det efter *almindeligt sprogbrug* (som også andre

steder tillægges betydning — se dom i sag 295/82 [1] er nærliggende at antage, at der utvivlsomt ikke blot kan være tale om *arbejde på* en genstand, som principielt forbliver intakt, med derimod må virksomheden resultere i en *ny genstand.* Om en sådan ny genstand — eller vel bedre: en *anden* genstand med *andre afsætningsmuligheder* — tilvejebringes må afgøres efter den almindelige opfattelse i handelen. Dette vil være tilfældet, når genstandens anvendelsesmuligheder er andre, eller når der sker ændring af genstandens væsentligste kendemærker.

Det anførte og følgeslutningen, at afleveringen af en i lønarbejde fremstillet rørlig genstand kun. udgør en levering i afgiftsmæssig forstand, under de anførte omstændigheder, finder jeg i det hele overbevisende. Der kan endvidere gås ud fra, at denne antagelse ikke er ændret ved sjette direktiv, i hvilken der til udtrykket »fremstillet« er tilføjet »eller samlet«. Man synes faktisk ikke hermed at have ønsket en ændring i form af et udvidet område for »aflevering«; det må derimod antages, at forholdet allerede var indeholdt i udtrykket »fremstillet«, og at sjette direktiv for så vidt kun er udtryk for en tydeliggørelse.

Herefter kan det faktisk kun foreslås — og det er for så vidt af interesse, at dette også — (som retspraksis og lovens forarbejder lader formode) svarer til den i Nederlandene gældende fortolkning af afgiftsbestemmelserne — at Hoge Raad's første og væsentligste spørgsmål besvares bekræftende.

1 — Dom af 9. februar 1984 i sag 295/82, Groupement d'intérêt économique »Rhône Alpes Huiles« m.fl. mod Syndicat national des fabricants raffineurs d'huile de graissage m.fl., Sml. 1984, s. 575.

Det kan tilføjes — men afgørelsen heraf tilkommer fuldt ud den nationale ret — at der med en — selv gennemgribende — reparation af bøger, således som denne beskrives i den af Gerechthof Arnheim afsagte dom, vanskeligt kan tales om fremstillingen af en ny genstand. Noget andet kan måske antages, når man tager hensyn til det af sagsøgeren yderligere for Hoge Raad anførte og det pågældende arbejde kommer til at minde om bogbindervirksomhed med fremstilling af nye bøger på grundlag af leverede løse sider, hvilket efter nederlandsk retspraksis vel anses som levering).

5. Herefter behøver jeg egentlig ikke at komme ind på det andet spørgsmål med forskellige underspørgsmål, som kun stilles for det tilfælde, det første spørgsmål besvares benægtende. Jeg skal dog kort anføre følgende.

a) Jeg kan ikke se — og også her er jeg enig med Kommissionen — hvorledes der skulle kunne opstilles mindstekrav som omhandlet i underspørgsmål a), som gik videre end det ovenfor anførte, og som på nogen måde kunne gøre det afgørende kriterium tydeligere.

b) Jeg finder det også uhensigtsmæssigt, generelt at skelne mellem genstande, som hovedsagelig kendetegnes ved fysiske egenskaber, og genstande, der hovedsagelig kendetegnes ved ikke-fysiske egenskaber. Rent faktisk kan vanskelighederne ved en sådan afgrænsning — og dette har særlig den franske regering fremhævet — ikke overskues.

c) Derimod kan de i underspørgsmålene c og d nævnte omstændigheder spille en rolle

ved bedømmelsen efter opfattelsen i handelen. For så vidt angår det i underspørgsmål c anførte kriterium har jeg allerede antydet dette i besvarelsen af det første spørgsmål. Herudover kan det sikkert være af betydning, om ordremodtageren i betydeligt omfang har tilføjet eget nyt materiale — altså ikke blot biting — idet hans ydelse i så fald i det mindste minder om ydelsen i forbindelse med en værkslejekontrakt, og der kan i så fald tales om en levering som ved en sådan ydelse.

C. Sammenfattende foreslår jeg således, at de af Hoge Raad stillede spørgsmål besvares med, at ydelser fra en afgiftspligtig, som på bestilling fra en anden gennemgribende istandsætter eller renoverer og derefter til denne overgiver en rørlig genstand, som denne anden har udleveret ham, kan anses for fremstillingen af en rørlig genstand som omhandlet i artikel 5, stk. 2, litra d), i andet direktiv, henholdsvis artikel 5, stk. 5, litra a), i sjette direktiv, når resultatet af ydelsen efter såvel sprogbrug som almindelig opfattelse i handelen er en ny genstand med andre omsætningsmuligheder.