# DOMSTOLENS DOM
10. juli 1985 *

I sag 16/84

**Kommissionen for De europæiske Fællesskaber**, ved juridisk konsulent D. Gilmour som befuldmægtiget, bistået af advokat H. J. Bronkhorst med møderet for Nederlandenes Hoge Raad, og med valgt adresse i Luxembourg hos G. Kremlis, Kommissionens juridiske tjeneste, Jean Monnet-bygningen, Kirchberg,

sagsøger,

mod

**kongeriget Nederlandene**,ved juridisk konsulent A. Bos for udenrigsministeriet som befuldmægtiget, og med valgt adresse i Luxembourg på Nederlandenes Ambassade, 5, rue C.-M.-Spoo,

sagsøgt,

hvori der er nedlagt påstand om, at det statueres, at kongeriget Nederlandene har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EØF-traktaten, idet det ikke inden for de fastsatte frister ved lov eller administrativt har truffet de nødvendige foranstaltninger til gennemførelse af artikel 11 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 Mackenzie Stuart, afdelingsformændene G. Bosco og O. Due, dommerne T. Koopmans, U. Everling, K. Bahlmann, Y. Galmot, R. Joliet og T. F. O'Higgins,

generaladvokat: M. Darmon
justitssekretær: P. Heim

efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 28. marts 1985,

afsagt følgende

* Processprog: Nederlandsk.

DOM

(Sagsfremstillingen udelades)

## Præmisser

1 Ved stævning, indgivet til Domstolens justitskontor den 18. januar 1984, har Kommissionen for De europæiske Fællesskaber i medfør af EØF-traktatens artikel 169 anlagt sag med påstand om, at det statueres, at kongeriget Nederlandene har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EØF-traktaten, idet det ikke inden for de fastsatte frister ved lov eller administrativt har truffet de nødvendige foranstaltninger til gennemførelse af artikel 11 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) (herefter benævnt sjette direktiv).

2 Nærmere bestemt har Kommissionen påtalt, at kongeriget Nederlandene har opretholdt artikel 8, stk. 3, i den nederlandske lov om almindelig omsætningsafgift »Wet op de omzetbelasting 1968«, som vedrører beskatningsgrundlaget ved levering af et rørligt gode med samtidig overtagelse af et gode af samme art, hvorefter værdien af det gode, som tages i bytte, under visse omstændigheder ikke indgår som del af købers modydelse.

3 Kommissionen har anført, at bestemmelsen er i strid med sjette direktivs artikel 11, pkt. A, stk. 1, litra a), hvorefter beskatningsgrundlaget er den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af køberen eller tredjemand for den pågældende leverance.

4 Det bemærkes, at spørgsmålet om at bringe en brugt genstand i omsætning igen allerede har været behandlet i adskillige forslag på fællesskabsniveau. Således indeholdt forslaget til sjette direktiv (EFT 1973, C 80, s. 1) en bestemmelse, der havde til formål at lette beskatningen af brugte genstande for ikke at straffe visse brancher. Da bestemmelsen ikke blev vedtaget af Rådet, foreskriver sjette direktivs artikel 32, at Rådet inden 31. december 1977 med enstemmighed på forslag af Kommissionen skal vedtage Fællesskabets afgiftsordning for bl.a. brugte genstande, og at de medlemsstater, som ved direktivets ikrafttræden anvendte en særordning

på dette område, indtil iværksættelsen af den nævnte fællesskabsordning kan opretholde særordningen. Den 11. januar 1978 forelagde Kommissionen Rådet et forslag til syvende direktiv (EFT C 26, s. 2) om en fælles merværdiafgiftsordning for det her omhandlede område, men forslaget er endnu ikke vedtaget.

5 Efter at have modtaget Kommissionens åbningsskrivelse af 23. februar 1981 anførte den nederlandske regering i en skrivelse af 4. juni 1981, at den omtvistede bestemmelse må anses for en særordning for brugte genstande, der kan opretholdes i henhold til sjette direktivs artikel 32. Regeringen erklærede imidlertid, at den var indstillet på at foretage visse ændringer af den nederlandske ordning med henblik på en tilnærmelse til de i forslaget til syvende direktiv anførte fællesskabsordninger.

6 I sin begrundede udtalelse af 11. januar 1983 bestred Kommissionen, at det ifølge sjette direktivs artikel 32 er tilladt at anvende en særordning ved salg af et nyt gode med samtidig overtagelse af et brugt gode som delvis betaling. Over for muligheden af at ændre den nederlandske ordning, som den nederlandske regering havde nævnt i sin skrivelse, anførte Kommissionen, at den »ikke kan godkende, at der for at bringe en bestående overtrædelse til ophør stilles accessoriske betingelser vedrørende et ganske vist beslægtet, men dog forskelligt problem« [1].

7 Den 24. februar 1983 sendte det nederlandske finansministerium en skrivelse til en tjenestemand ved Kommissionen, som på det pågældende tidspunkt var ansat i det nederlandske medlems kabinet. Ministeriet forsøgte blandt andet i skrivelsen ved taleksempler at påvise, at den nederlandske ordning i praksis fører til samme resultater, som ordningerne ifølge forslaget til syvende direktiv; ministeriet gentog yderligere, at den nederlandske regering var indstillet på at foretage en mere dybtgående tilpasning til de nævnte ordninger; den meddelte endelig adressaten, at en samtale med en tjenestemand ved Kommissionens kompetente tjenestegren havde medført, at det nederlandske synspunkt igen ville blive gennemgået af Kommissionen, og at den i den begrundede udtalelse fastsatte frist på to måneder for at

1 — O.a.: Domstolens oversættelse.

gennemføre de nødvendige foranstaltninger indtil da ville blive suspenderet. Det er ubestridt, at ovennævnte skrivelse blev modtaget i Kommissionens kompetente tjenestegren; den blev imidlertid ikke besvaret.

## Formaliteten

8 Under henvisning til ovennævnte skrivelse af 24. februar 1983 har den nederlandske regering anført, at den på grundlag af samtaler med tjenestemænd ved Kommissionen var berettiget til at antage, at den i den begrundede udtalelse fastsatte frist på to måneder var suspenderet, indtil Kommissionen havde afsluttet gennemgangen af regeringens fremsendte taleksempler. Den nederlandske regering har rejst det spørgsmål, om betingelsen efter artikel 169 under de foreliggende omstændigheder er opfyldt, nemlig at sagen kun kan indbringes for Domstolen, såfremt den pågældende stat ikke retter sig efter den begrundede udtalelse inden for den af Kommissionen fastsatte frist.

9 Kommissionen har heroverfor anført, at dens tjenestemænd ikke afgav noget løfte vedrørende en suspension af den pågældende frist, og at de under alle omstændigheder ikke havde kompetence dertil. Ifølge Kommissionen krævede det nederlandske finansministeriums skrivelse, som ikke officielt var stilet til Kommissionen og ikke indeholdt nye momenter, intet svar.

10 Hertil bemærkes, at Kommissionen ved ikke at besvare skrivelsen af 24. februar 1983, hvoraf det klart fremgik, at den nederlandske regering anså fristen i den begrundede udtalelse for suspenderet, faktisk bidrog til at skabe denne misforståelse. En sådan undladelse, hvor beklagelig den end måtte være, er dog ikke i sig selv tilstrækkelig til at behæfte proceduren efter artikel 169 med en mangel. Det fremgår udtrykkeligt af bestemmelsen, at fristen fastsættes af Kommissionen, og det tilkommer denne institution som sådan at efterkomme eller afslå en medlemsstats anmodning om, at fristen suspenderes. Følgelig kan en medlemsstats regering ikke alene på grundlag af samtaler med tjenestemænd ved Kommissionen eller dennes manglende besvarelse af tilsendte skrivelser med rette antage, at den i den begrundede udtalelse fastsatte frist er suspenderet. Yderligere har den nederlandske regering ikke hævdet og da slet ikke godtgjort, at misforståelsen i denne henseende på nogen måde har begrænset dens mulighed for at tage til genmæle.

11 Sagen kan derfor antages til realitetsbehandling.

## Realiteten

12 Kommissionen har anført, at værdien af et gode, som tages i bytte af leverandøren af et andet gode, faktisk udgør en del af den modydelse, som køberen erlægger for det leverede gode. Ifølge sjette direktivs artikel 11 må denne værdi således indgå i beskatningsgrundlaget for det leverede gode. Artikel 32 vedrører de særlige ordninger, der gælder for brugte genstande, og kan ikke give mulighed for at fravige bestemmelserne vedrørende beskatningsgrundlaget for et nyt gode. Ingen af de af Kommissionen foreslåede bestemmelser med henblik på, at der indføres en fælles ordning for beskatning af brugte genstande, giver i øvrigt mulighed for en sådan undtagelse. Tværtimod ville den nederlandske ordning stille den endelige køber af den brugte genstand ringere end køberen af det nye gode, som i henhold til denne ordning direkte drager fordel af en momsnedsættelse.

13 Ifølge den nederlandske regering er formålet med den i Nederlandene gældende ordning netop i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 32 samt med de forslag, Kommissionen har forelagt rådet. Regeringen har ved taleksempler påvist, at ordningen i praksis fører til nøjagtigt samme resultater som de af Kommissionen foreslåede ordninger. Sagen støttes i virkeligheden udelukkende på en formalistisk fortolkning af sjette direktivs artikel 11. Hvis Kommissionen får medhold, vil kongeriget Nederlandene være tvunget til at ophæve enhver særordning for beskatning af brugte genstande, hvilket ville være i strid med formålet efter ovennævnte artikel 32 og de forslag, som Kommissionen selvhar fremsat. Antallet af direkte transaktioner mellem forbrugere ville således, navnlig for bilhandelens vedkommende, forøges til skade for forhandlerne.

14 For at afgøre denne tvist er det nødvendigt nærmere at gennemgå såvel de vanskeligheder, som momssystemet, jfr. fællesskabsdirektivernes almindelige bestemmelser, skaber for handelen med brugte genstande, som de forskellige foranstaltninger, som er foreslået eller gennemført for at overvinde disse vanskeligheder.

15 Efter det fælles momssystem skal der principielt, jfr. artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227 af 11. april 1967 (EFT 1967, s. 12) 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 uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsleddet. Dog skal der for hver transaktion kun svares moms med fradrag af det momsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer. For godernes vedkommende gælder, at afgiftspligten indtræder, når en afgiftspligtig person leverer et gode mod vederlag, og alene afgiftspligtige personer er berettigede til at fradrage den indgående afgift.

16 Følgelig skal der i hvert produktions- og fordelingsled i virkeligheden kun svares afgift på grundlag af merværdien i netop dette led. Efter at godet er solgt til den endelige forbruger, som ikke er afgiftspligtig, er godet fortsat behæftet med et momsbeløb, som er proportionalt med den pris, som denne forbruger har betalt til sin leverandør.

17 Hvis forbrugeren herefter sælger godet til en anden forbruger, som ikke er afgiftspligtig, giver denne transaktion hverken anledning til beskatning eller fradrag. Hvis forbrugeren sælger godet til en afgiftspligtig handlende, giver transaktionen heller ikke anledning til beskatning, men ved videresalg svarer den afgiftspligtige et momsbeløb, som er proportionalt med salgsprisen, uden at han har ret til noget som helst fradrag af den indgående moms.

18 Af brugte genstande, som igen bringes i omsætning, svares der således afgift endnu en gang, mens de brugte genstande, som omsættes direkte mellem forbrugere, fortsat udelukkende belastes af den afgift, der svares ved det første salg til en forbruger, som ikke er afgiftspligtig. Navnlig ved en høj momssats kan denne forskelsbehandling medføre en konkurrenceforvridning mellem direkte salg fra forbruger til forbruger og transaktioner via de normale salgskanaler, hvilket således er til skade for brancher med en stor omsætning af brugte genstande, herunder navnlig bilhandelen.

19 Ifølge sjette direktivs artikel 32 skal Rådet på et senere tidspunkt vedtage en fælles ordning for at undgå denne konkurrenceforvridning, og indtil iværksættelsen af denne fællesskabsordning kan bestående nationale særordninger, som forfølger samme mål, opretholdes.

20 Kommissionen har på sin side opfyldt kravet efter sjette direktivs artikel 32, idet den har forelagt Rådet et forslag til syvende direktiv, hvori der anføres to metoder til at nå det ønskede resultat. For brugte genstande i almindelighed udgøres beskatningsgrundlaget, når en afgiftspligtig handlende videresælger et gode, som han har erhvervet fra en ikke-afgiftspligtig person, ifølge forslaget af en fast procentsats af salgsprisen, idet denne procentsats skulle svare til den merværdi, som den afgiftspligtige handlende har tilført godet. For visse brugte goder, som spiller en betydelig rolle i omsætningen, navnlig i bilbranchen, indeholder forslaget en ordning, som giver et mere nøjagtigt resultat. Efter denne ordning har den afgiftspligtige handlende ved salget ret til et fradrag, som beregnes på grundlag af den pris, som ved købet er erlagt til den ikke-afgiftspligtige. De to foreslåede ordninger har således et fælles træk, idet der, når den brugte genstand videresælges, tages hensyn til den residualafgift, som allerede belaster genstanden.

21 I den nederlandske ordning tages der allerede hensyn til residualafgiften ved købet i form af den afgiftspligtiges overtagelse af en brugt genstand. Ordningen indebærer nemlig kun tilsyneladende en nedsættelse af beskatningsgrundlaget for den nye genstand. Nedsættelsen er fuldstændig proportional med den pris, den afgiftspligtige betaler for den brugte genstand, som han køber af den ikke-afgiftspligtige person, og i virkeligheden er der tale om en kompensation for den residualafgift, som allerede belastede den brugte genstand. Da denne således renses for moms, allerede når den erhverves af den afgiftspligtige handlende, kan der opkræves moms på ganske normal vis, når genstanden videresælges, uden at der herved opstår en konkurrenceforvridning i forhold til transaktioner mellem forbrugere.

22 Det er herved uden betydning, at denne kompensation, rent formelt, umiddelbart er til fordel for køberen af det nye gode, som ligeledes er sælger af den brugte genstand, hvorimod momsnedsættelsen ved videresalg i henhold til de af Kommissionen foreslåede ordninger udgør en direkte fordel for den ikke-afgiftspligtige køber af en brugt genstand. Som påvist ved taleksempler fremlagt af den neder-

landske regering, har de priser, der aftales mellem kontrahenterne i de to transaktioner, en tendens til at tilpasse sig den gældende ordning for således generelt at føre til samme resultat såvel for de tre parter som for skattevæsenet, idet forskellen alene består dels i det tidspunkt, hvor den brugte genstand renses for residualafgiften, dels i de elementer, priserne består af. De tre gennemgåede ordninger sikrer ligeledes den nødvendige neutralitet, for så vidt angår konkurrencen mellem direkte transaktioner mellem forbrugere og den erhvervsmæssige omsætning.

23 I lyset heraf skal det således afgøres, om den nederlandske ordning som hævdet af Kommissionen kan anses for en fravigelse af sjette direktivs artikel 11, som ikke kan støttes på direktivets artikel 32. Det fremgår imidlertid af ovenstående gennemgang af spørgsmålet, at ordningen ikke har til formål at fritage en del af det beløb, som den afgiftspligtige handlende har modtaget som modydelse for levering af det nye gode, for afgift, og den har heller ikke en sådan virkning. Formålet med og virkningen af den nederlandske ordning er derimod at udligne den residualafgift, som allerede belastede den brugte genstand, som tages i bytte, således at der ved videresalg kan svares afgift efter det normale momssystem. Heraf følger, at den nederlandske ordning principielt i kraft af sit formål og sine retsvirkninger er omfattet af sjette direktivs artikel 32, og at der således ikke foreligger en overtrædelse af direktivets artikel 11.

24 Kommissionen har fremført en række andre klagepunkter mod den nederlandske ordning. Den omfatter ifølge sagsøgeren ikke alle de brugte genstande, som en afgiftspligtig køber af en ikke-afgiftspligtig med henblik på videresalg; principielt om ikke i praksis gælder ordningen for overtagelse af et nyt gode og fører til et momstab og således til en nedsættelse af Fællesskabernes egne indtægter, såfremt salgsprisen for den brugte genstand er lavere end købsprisen.

25 Det er ufornødent at gennemgå de anførte klagepunkter i den foreliggende sag. Netop med hensyn til dette område har den nederlandske regering under den administrative sag erklæret sig villig til at overveje en tilpasning af ordningen, hvilken mulighed Kommissionen på det bestemteste afviste. Kommissionen er således ubeføjet til under sagen at påberåbe sig disse aspekter af den nederlandske

ordning. For så vidt angår det argument, som Kommissionen for første gang fremførte i besvarelse af et spørgsmål fra Domstolen, og hvorefter det ifølge sjette direktivs artikel 32 er forbudt at ændre bestående indenlandske ordninger, bemærkes, at dette ikke kan gælde en tilpasning, som kun har til formål at bringe den indenlandske ordning i fuld overensstemmelse med artikel 32 uden at ændre selve principperne i ordningen, således som den blev anvendt af den pågældende medlemsstat ved sjette direktivs ikrafttræden.

26 Følgelig vil sagsøgte i det hele være at frifinde.

**Sagens omkostninger**

27 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, dømmes den tabende part til at betale sagens omkostninger. Da Kommissionen har tabt sagen, dømmes den til at betale omkostningerne.

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

DOMSTOLEN

**1) Sagsøgte frifindes.**

**2) Kommissionen betaler sagens omkostninger.**

Mackenzie Stuart Bosco Due Koopmans

Everling Bahlmann Galmot Joliet O'Higgins

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 10. juli 1985.

P. Heim
Justitssekretær

A. J. Mackenzie Stuart
Præsident