DOMSTOLENS DOM
13. juli 1989 *

I de forenede sager 93 og 94/88,

angående anmodninger, som Nederlandenes Hoge Raad i medfør af EØF-Traktatens artikel 177, afsnit 1 og 3, har indgivet til Domstolen for i de for nævnte ret verserende sager

Wisselink en Co. BV, Amsterdam,

mod

Staatssecretaris van Financiën,

samt

den afgiftspligtige enhed Abemij BV, Hart Nibbrig og Greeve BV m.fl., Sassenheim,

mod

Staatssecretaris van Financiën, Nederlandene,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af Rådets første direktiv 67/227 af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12), af Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 14) og af 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

* Processprog: nederlandsk.

DOMSTOLEN,

sammensat af præsidenten O. Due, afdelingsformændene T. Koopmans og R. Joliet, dommerne Sir Gordon Slynn, G. F. Mancini, C. N. Kakouris, F. A. Schockweiler, G. C. Rodríguez Iglesias og M. Díez de Velasco,

generaladvokat: J. Mischo
justitssekretær: ekspeditionssekretær D. Louterman

efter at der er afgivet indlæg af:

— kassationsappellanterne i hovedsagen, Wisselink og Abemij, ved advokat D. G. van Vliet, Amsterdam,

— den nederlandske regering ved E. F. Jacobs, Udenrigsministeriet,

— Det Forenede Kongeriges regering ved advokat J. A. Gensmantel, Teasury Solicitor's Department,

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved ledende juridisk konsulent H. Etienne og B. J. Drijber, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten og efter mundtlig forhandling den 12. april 1989,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 27. april 1989,

afsagt følgende

Dom

1 Ved to domme af 9. marts 1988, indgået til Domstolen den 17. marts s.å., har Nederlandenes Hoge Raad i medfør af EØF-Traktatens artikel 177 forelagt en række præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af Rådets første direktiv 67/227 af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12), af Rådets andet direktiv 67/228 af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 14) og af 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 hhv. »første, andet og sjette direktiv«).

2 Spørgsmålene 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 vedrørende en særlig afgift, som Nederlandene opkræver ved levering og indførsel af personbiler.

3 Det fremgår af sagen, at der i Nederlandene forud for indførelsen den 1. januar 1969 af systemet med merværdiafgift (herefter benævnt »moms«) anvendtes en omsætningsafgift, der var indrettet som en kumulativ flerledsafgift med forskellige satser. Den højeste sats på 25% blev anvendt ved levering og indførsel af personbiler (Wet op de omzetbelasting 1954 — den nederlandske lov om omsætningsafgift af 1954). Dette system blev afløst af en ordning, som ud over den i EF-direktiverne foreskrevne omsætningsafgift omfattede en særlig 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 benævnt »WOB«) og af artikel 25 i gennemførelsesbekendtgørelse om omsætningsafgift af 1968.

4 Da sagsøgerne i hovedsagen gjorde gældende, at den særlige forbrugsafgift er i strid med fællesskabsretten, har den nationale ret besluttet at forelægge Domstolen to præjudicielle spørgsmål i hver af de to sager.

Det første spørgsmål, som er ens i de to sager, lyder således:

»Er bestemmelserne i første, andet og sjette momsdirektiv til hinder for opkrævning af den (i det præjudicielle spørgsmål) beskrevne særlige forbrugsafgift af personbiler?«

Det andet spørgsmål i sag 93/88 lyder således:

»Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, kan en afgiftspligtig da i henhold til sjette direktivs artikel 17 fradrage en særlig forbrugsafgift af personbiler, som han ... skal betale, i den ham påhvilende afgift, også såfremt der i henhold til national lovgivning ikke består en sådan fradragsret?«

Det andet spørgsmål i sag 94/88 lyder således:

»Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, måtte en særlig forbrugsafgift af personbiler, som skulle betales i henhold til nederlandsk lovgivning ved indførsel af personbiler i det tidsrum, sagen vedrører, da slet ikke opkræves eller opkræves på et andet beskatningsgrundlag?«

5 Vedrørende hovedsagernes faktiske og retlige baggrund samt indlæggene for Domstolen henvises til retsmøderapporten. Disse omstændigheder omtales derfor kun i det følgende, såfremt det på de enkelte punkter er nødvendigt for forståelsen af Domstolens argumentation.

Første spørgsmål

6 Med det første spørgsmål ønsker den nationale ret afgjort, om bestemmelserne i første, andet og sjette momsdirektiv er til hinder for opkrævning af en særlig afgift som den her omhandlede af personbiler.

7 I denne forbindelse bemærkes indledningsvis, at medlemsstaterne ifølge Rådets første og andet direktiv af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter var forpligtet til at indføre et merværdiafgiftssystem.

8 Medlemsstaterne fik således forbud mod helt eller delvis at opretholde samt helt eller delvis at genindføre omsætningsafgifter indrettet som kumulative flerledsafgifter. Begrundelsen var, at hvis medlemsstaterne ud over momsen kunne indføre andre former for omsætningsafgift, ville de formål, som danner grundlaget for det fælles system for omsætningsafgift, ikke kunne gennemføres.

9 Sagsøgerne i hovedsagen har gjort gældende, at den nederlandske afgift af personbiler udgør en skjult form af den tidligere gældende nederlandske omsætningsafgift, der blev opkrævet som kumulativ flerledsafgift, og som derfor er i strid med det fælles momssystem. Til støtte herfor har sagsøgerne fremført en række 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 så henseende fremgår det, at den omhandlede særlige afgift ikke opkræves på en måde, der kan sammenlignes med det tidligere gældende kumulative flerledsafgiftssystem. Afgiften opkræves kun én gang i forbindelse med leveringen eller indførslen. Der er således ikke tale om delvis opretholdelse af det tidligere kumulative flerledsafgiftssystem.

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 merværdiafgiftssystem, 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 merværdiafgiftssystem 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 væddemål, 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/Finanzamt Mönchengladbach-Mitte, 73/85, Sml. s. 2219), fremgår det af denne bestemmelse, at fællesskabsretten giver mulighed for, at der ud over merværdiafgiftssystemet 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 omsætningafgifter, der er harmoniseret i form af et fælles merværdiafgiftssystem.

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 merværdiafgiftssystems funktion bringes i fare derved, at en stat opkræver skatter eller afgifter, der belaster omsætningen af varer og tjenesteydelser på samme måde som merværdiafgiften.

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 merværdiafgiftssystem 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 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 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 merværdiafgiftssystems 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 køretøjets 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 køretøjets 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 fornødne 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/Belgien, 324/82, Sml. s. 1861) og 4. februar 1988 (Kommissionen/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 combivogne, som opkræves på grundlag af katalogprisen, men som kun kan fradrages op til det beløb, som udgjorde den afgiftspligtige værdi ved momsens beregning, da køretøjet blev leveret eller importeret, idet en sådan ordning i virkeligheden indebærer, at katalogprisen opretholdes som beskatningsgrundlag for nye person- og combivogne. Den i denne sag omhandlede forbrugsafgift er derimod uafhængig af momsen og indgår altid som en del af beskatningsgrundlaget for denne.

23 Endelig har sagsøgerne 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 Følgelig skal det første spørgsmål, som Hoge Raad har forelagt i de to sager, besvares således, at bestemmelserne i første, andet og sjette direktiv om omsætningsafgift ikke er til hinder for, at der af personbiler opkræves en særlig forbrugsafgift som Bijzondere verbruiksbelasting van personenauto's.

Andet spørgsmål i de to sager

26 I betragtning af svaret på det første spørgsmål, bliver det andet spørgsmål i de to sager genstandsløs.

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

Bestemmelserne i første, andet og sjette direktiv om omsætningsafgift ikke er til hinder for, at der af personbiler opkræves en særlig forbrugsafgift som Bijzondere verbruiksbelasting van personenauto's.

Due Koopmans Joliet Slynn Mancini

Kakouris Schockweiler Rodríguez Iglesias Díez de Velasco

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 13. juli 1989.

J.-G. Giraud
justitssekretær

O. Due
præsident