En særlig 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 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.

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

— Den afgiftspligtige værdi er køretøjets katalogpris, uden moms, og når der skal betales moms, beregnes denne på grundlag af den af leverandøren faktisk opnåede pris, inklusive den særlige afgift.

— Den særlige afgift 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.

RETSMØDERAPPORT
i de forenede sager 93/88 og 94/88 *

I — Faktiske omstændigheder og skriftveksling

1. De to sager, som der her skal tages stilling til, vedrører hovedsagelig spørgsmålet, om den nederlandske stats opkrævning af en særlig afgift ved levering og indførsel af personbiler er forenelig med Fællesskabets momssystem.

2. Retsgrundlaget for den særlige forbrugsafgift af personbiler (Bijzondere Verbruiks-

* Processprog: nederlandsk.

belasting van personenauto's — herefter benævnt »BVB«) findes i artikel 50 i den nederlandske lov om omsætningsafgift af 28. juni 1968 (Wet op de Omzetbelasting — herefter benævnt »WOB«) og i artikel 25 i gennemførelsesbekendtgørelsen om omsætningsafgift af 1968 (Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting 1968). WOB, som trådte i stedet for loven om omsætningsafgift af 1954 — hvorefter der ved levering og indførsel af personbiler opkrævedes en omsætningsafgift til den forhøjede såkaldte luksussats på 25% — ophævede det kumulative flerledsafgiftssystem, som blev afløst af et merværdiafgiftssystem opbygget over den fællesskabsretlige læst. For at udligne forskellen mellem afgiften af personbiler før 1. januar 1969 — ikrafttrædelsesdatoen for WOB — og efter denne dato, indførtes, inden for rammerne af WOB, en såkaldt »udligningsafgift« (»egalisatieheffing«) ved levering og indførsel af personbiler; afgiften blev opkrævet sideløbende med momsen. Senere blev denne »udligningsafgift« ændret til ovennævnte »bijzondere verbruiksbelasting van personenauto's« eller BVB.

3. De væsentligste kendetegn for denne afgift er følgende: BVB er en forbrugsafgift, der i Nederlandene svares af personbiler. Afgiften opkræves af producenten ved leveringen af personbiler i Nederlandene samt ved indførsel. Beskatningsgrundlaget er det beløb, som er eller vil blive faktureret ved salg af bilen til en person, der ikke på tidspunktet for udstedelsen af registreringsattesten er selvstændig erhvervsdrivende. For nye biler fastsættes beregningsgrundlaget dog mindst til katalogprisen, dvs. den pris, som fabrikanten eller importøren senest ved levering eller indførsel af bilen anbefaler sine forhandlere med henblik på salg til den endelige forbruger, og for brugtvogne sættes beskatningsgrundlaget til en værdi, der beregnes på grundlag af katalogprisen. BVB opkræves kun én gang og overvæltes derefter fuldt ud på de følgende omsætningsled, uden at der sker nogen ny opkrævning af afgiften. Det er muligt at få BVB refunderet, hvis en indført fabriksny bil genudføres i ubrugt stand. Når en bil har været registreret i Nederlandene, betragtes den ikke desto mindre som værende bragt i omsætning, og BVB kan derfor ikke refunderes.

4. Ifølge Rådets første direktiv 67/227 af 11. april 1967, senere suppleret med Rådets andet direktiv 67/228 af 11. april 1967 og med virkning fra 1. januar 1979 med Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977, var medlemsstaterne forpligtet til at ophæve deres omsætningsafgiftssystemer og i stedet indføre det fælles merværdiafgiftssystem. Yderligere bestemmer sjette direktivs artikel 2, at der skal svares merværdiafgift af levering af goder, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, samt af indførsel af goder. Artikel 17 indeholder bestemmelser om fradragsrettens indtræden og omfang. Artikel 33 er affattet som følger:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører afgifter på forsikrings-

kontrakter og spil og væddemål, punktafgifter, indregistreringsafgifter og i det hele taget alle former for afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift.«

Sag 93/88

5. Kassationsappellanten Wisselink en Co. BV (herefter benævnt »Wisselink«) er et anpartsselskab, hvis deltagere udøver deres virksomhed som skatterådgivere. I december 1983 erhvervede de i selskabets navn en bil, der skulle anvendes i erhvervsøjemed. De anmodede leverandøren om separat på fakturaen at angive den af bilen opkrævede særlige forbrugsafgift, BVB. Fakturaen angiver således separat nettosalgsprisen, BVB og moms.

6. På momsopgørelsen for december 1983 fradrog Wisselink herefter ikke blot momsbeløbet, men også den fakturerede BVB. Afgiftsmyndighederne accepterede ikke sidstnævnte fradrag. Wisselink indbragte denne afgørelse for Gerechtshof, Amsterdam.

7. Under henvisning til lovens tilblivelseshistorie anførte Wisselink, at BVB må betragtes som en delvis opretholdelse af omsætningsafgiften i form af en kumulativ flerledsafgift, der gjaldt før 1969, og BVB derfor kun er en skjult form for omsætningsafgift. Den bør derfor behandles som moms (med mulighed for at de erhvervsdrivende kan fradrage den indgående moms), hvilket er i strid med det fælles merværdiafgiftssystem. Heroverfor anførte afgiftsmyndighederne, at WOB foruden den kumulative flerledsafgift også omfattede en særlig afgift af personbiler, der kun blev opkrævet én gang til den såkaldte luksussats. Denne afgift svarede fuldstændig til en punktafgift. For så vidt angår den foreliggende sag, står det fast, at artikel 50 ikke indeholder mulighed for at fradrage skyldig, betalt eller faktureret BVB i den moms, der skal betales.

8. I frifindelsesdommen fastslog Gerechtshof navnlig, at BVB er en særlig afgift, »som har karakter af en særlig forbrugsafgift, der ikke udgør en del af momsen, der opkræves som en almindelig forbrugsafgift«. For så vidt angår anbringendet om, at BVB er uforenelig med Fællesskabets momsdirektiver, understregede Gerechtshof, at selv om dette måtte være tilfældet, i) kunne sagsøgeren ikke gøre det gældende over for den nationale ret, da det ikke var sagsøgeren (men importøren), der skulle svare BVB, og ii) at det ikke nødvendigvis heraf kan udledes, at BVB kan fradrages, selv om den ligestilles med moms.

9. Wisselink indgav ved Hoge Raad kassationsanke mod Gerechtshof's dom. Parterne har for Hoge Raad i det væsentlige fremført de samme argumenter som for Gerechtshof. Hoge Raad har i en mellemdom sammenfattet de væsentlige momenter i en sag af denne art. Da det for at træffe afgørelse i sagen er nødvendigt at besvare en række spørgsmål vedrørende fortolkningen af første, andet og sjette momsdirektiv, har Hoge Raad anmodet Domstolen om en præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål.

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

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, kan en afgiftspligtig da i henhold til sjette direktivs artikel 17 fradrage en særlig forbrugsafgift for biler, som han (som beskrevet i det præjudicielle spørgsmål) skal betale, i den ham påhvilende afgift, også såfremt der i henhold til national lovgivning ikke består en sådan fradragsret?«

Sag 94/88

10. Kassationsappellanten i hovedsagen, den afgiftspligtige enhed Abemij BV, Hart Nibbrig en Greeve BV m.fl. (herefter benævnt »Abemij«), importerer biler af mærket Mitsubishi og betaler selv BVB. Den 16. januar 1984 blev katalogpriserne for disse biler forhøjet. Abemij havde med sine forhandlere indgået en aftale om, at den tidligere katalogpris (altså en lavere pris) fortsat skulle anvendes for biler, som allerede var bestilt på dette tidspunkt, og som skulle leveres inden udgangen af februar 1984. Sagen vedrører spørgsmålet, om den BVB, der skal svares af disse biler, skal beregnes på grundlag af den nye katalogpris eller på grundlag af den gamle — og faktisk betalte — katalogpris.

11. På sin BVB-opgørelse anvendte Abemij den første løsning (dvs. den højeste af de to priser), men indgav senere en klage over denne opgørelse med henblik på tilbagebetaling af forskellen mellem afgiften beregnet på grundlag af den nye katalogpris og afgiften beregnet på grundlag af den gamle. Denne forskel androg 214,56 HFL. Afgiftsmyndighederne afviste klagen. Herefter indbragte Abemij afgørelsen for Gerechtshof, Haag.

12. Abemij gjorde gældende, at BVB måtte anses for en opretholdelse af den tidligere omsætningsafgift, der blev opkrævet som kumulativ flerledsafgift, og at den derfor burde være ændret til en moms undergivet de for denne gældende regler, navnlig reglen om, at momsen alene skal beregnes på grundlag af den for et gode eller en tjenesteydelse faktisk erlagte pris. Det betyder, at BVB i den foreliggende sag skulle beregnes på grundlag af den gamle katalogpris.

13. Gerechtshof, Haag, gav ikke Abemij medhold. Retten fandt, at WOB's artikel 50 ikke var i strid med Fællesskabets momsdirektiver og derfor ikke mistede sin bindende virkning, idet medlemsstaternes forpligtelse i henhold til direktiverne ikke gik ud over erstatningen af det nuværende omsætningsafgiftssystem med det fælles merværdiafgiftssystem, hvilket vedrørte det dengang gældende kumulative flerledsafgiftssystem som sådant, og ikke en forhøjet afgiftssats. Der bestod således ingen pligt til at erstatte denne forhøjede afgiftssats for omsætningsafgiften med momsen, og lovgiveren kunne frit, ved siden af momsen, indføre en forbrugsafgift af personbiler.

14. Abemij indgav ved Hoge Raad kassationsankestævning mod denne dom. Ligesom i den foregående sag anmodede Hoge Raad ved dom af samme dato Domstolen om en præjudiciel afgørelse af følgende to spørgsmål vedrørende foreneligheden af WOB's artikel 50 med Fællesskabets momsdirektiver:

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

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

Hoge Raad's domme i de to sager er registreret på Domstolens Justitskontor den 17. marts 1988.

I henhold til artikel 20 i protokollen vedrørende statutten for EØF-Domstolen er der indgivet skriftlige indlæg i sag 93/88 og i sag 94/88 af kassationsappellanterne i hver af de to hovedsager ved advokat D. G. van Vliet, Amsterdam, af den nederlandske regering ved E. F. Jacobs, Udenrigsministeriet, af Det Forenede Kongeriges regering ved J. A. Gensmantel, Treasury Solicitor's Department, og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved ledende juridisk rådgiver H. Etienne og B. J. Drijber, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede.

På grundlag af den refererende dommers rapport og efter at have hørt generaladvokaten har Domstolen besluttet at indlede den mundtlige forhandling uden forudgående bevisførelse.

II — Skriftlige indlæg for Domstolen

1. De indlæg, der er indgivet af de to kassationsappellanter i hovedsagerne (herefter benævnt »Wisselink og Abemij«), er stort set identiske. Med hensyn til Hoge Raad's første præjudicielle spørgsmål har de gjort gældende, at Rådet ved vedtagelsen den 11. april 1967 af første og andet direktiv ifølge betragtningerne var af den opfattelse, »at harmoniseringen må føre til afskaffelse af de kumulative flerledsafgiftssystemer og til, at alle medlemsstater antager et fælles merværdiafgiftssystem.« Følgelig var medlemsstaterne forpligtet til fuldt ud at lade deres omsætningsafgiftssystem afløse af det fælles merværdiafgiftssystem, jfr. første direktivs artikel 2, som skulle indføres i henhold til bestemmelserne i andet direktiv.

Wisselink og Abemij har yderligere anført, at den gamle nederlandske omsætningsafgift (ifølge WOB af 1954) havde til formål at ramme brug og forbrug af alle goder og tjenesteydelser. Afgiften blev opkrævet efter det såkaldte kumulative flerledsafgiftssystem af producenter og grossister, men ikke af detailhandlere, med en sats på 25% for personbiler. Derudover fandtes særlige forbrugsafgifter, herunder punktafgifter for bestemte forbrugsgoder. Der skulle hverken svares særlig forbrugsafgift eller punktafgift af personbiler, men udelukkende almindelig omsætningsafgift.

Ifølge Wisselink og Abemij fremgår det klart af Parlamentets behandling af WOB og den i artikel 50 nævnte BVB, at den særlige afgift af personbiler er i strid med direktiverne, da der i virkeligheden blot er tale om en forhøjet omsætningsafgiftssats, der blev indført for at udligne det afgiftstab, som skattevæsenet måtte lide, hvis der af personbiler udelukkende skulle svares afgift til den foreslåede almindelige momssats. Herved risikerede skattevæsenet at miste 300 mio. HFL om året. Det er grunden til, at man fandt på at anvende en særlig forhøjet momssats for disse goder, nemlig i virkeligheden en særlig afgift i form af en omsætningsafgift, der blev indført ved en særlig bestemmelse, og som skulle opkræves sideløbende med momsen.

Opkrævningen af denne afgift afviger, ifølge Wisselink og Abemij, på visse punkter fra det i første direktiv foreskrevne momssystem:

— Afgiften opkræves kun i producentleddet og ved import (og ikke ved enhver omsætning, jfr. første direktivs artikel 2, afsnit 2).

— Indgående afgift kan ikke fradrages.

— Beskatningsgrundlaget udgøres af den pris, privatpersoner normalt kan købe bilen til, dvs. katalogprisen.

Ifølge Wisselink og Abemij kan det heraf udledes, at Nederlandene ved at opretholde en del af den gamle omsætningsafgift uændret — eller i det mindste uden at ændre den på væsentlige punkter — ikke fuldt ud har opfyldt sine forpligtelser efter første og andet direktiv. Denne »reminiscens« af den gamle omsætningsafgift skulle derfor ikke længere kunne opkræves efter den 1. januar 1969, da Nederlandene gennemførte direktiverne i national ret. WOB's artikel 50 er derfor i strid med første og andet direktiv.

Til støtte for deres opfattelse har Wisselink og Abemij henvist til Domstolens domme af 10. april 1984, 324/82, og 4. februar 1988, 391/85, navnlig til dommenes præmisser, hvoraf det fremgår, at det er ulovligt at erstatte en afgift, som skal bortfalde som følge af harmoniseringsforanstaltningerne for skatter og afgifter, med en anden afgift, der rammer samme goder, og som har til formål

at udligne virkningerne af ophævelsen af den gamle afgift. Det er imidlertid netop, hvad der skete i 1969 i Nederlandene, for så vidt angår personbiler. Den tidligere omsætningsafgift på 25% af personbiler skulle ifølge direktiverne falde bort. Det afgiftstab, som staten herved led, blev imidlertid ikke udlignet inden for rammerne af det tilladte momssystem, men ved opretholdelsen af en supplerende omsætningsafgift af personbiler, der skulle erstatte den tidligere afgift.

Såfremt medlemsstaterne ud over momsen kunne indføre andre former for omsætningsafgifter eller forbrugsafgifter af goder og tjenesteydelser (bortset fra de udtrykkelige undtagelser i henhold til sjette direktivs artikel 33), ville de formål, som ligger til grund for det fælles merværdiafgiftssystem, ifølge Wisselink og Abemij, blive bragt i fare. Det ville derved — som i det foreliggende tilfælde — blive umuligt at sikre »den faktiske gennemførelse af den frie bevægelighed for personer, goder, tjenesteydelser og kapital samt den økonomiske sammenhæng i Fællesskabet« (tredje betragtning).

Domstolen er allerede gentagne gange blevet anmodet om at tage stilling til fortolkningen af undtagelsesbestemmelsen i sjette direktivs artikel 33. Ved anvendelsen af denne bestemmelse er der navnlig tvivl om, hvorledes begrebet »karakter af omsætningsafgift« skal opfattes. Wisselink og Abemij har anført, at ifølge Domstolens praksis har en afgift karakter af omsætningsafgift, jfr. artikel 33, når den opkræves af prisen for goder og / eller tjenesteydelser, eller, med andre ord, når formålet med afgiften er, at den skal påvirke prisen for goder og / eller tjenesteydelser og overvæltes på forbrugeren.

Med hensyn til lovligheden af den særlige afgift af personbiler skal det således afgøres, om der er tale om en (tilladt) punktafgift eller om en (forbudt) afgift, der har karakter af omsætningsafgift. Ifølge Wisselink og Abemij skal udtrykket »punktafgifter« i artikel 33 opfattes som punktafgifter i formel betydning. Der kan således alene anlægges en snæver fortolkning af dette begreb i forbindelse med harmoniseringen af omsætningsafgifter. Wisselink og Abemij mener derfor, at der ikke ifølge artikel 33 kan indføres andre forbrugsafgifter end punktafgifter i formel betydning.

Det kan heller ikke hævdes, at den særlige afgift af personbiler rent materielt kan anses for en punktafgift. Der svares punktafgifter af en hel række forbrugsgoder, såsom benzin, sukker, øl, alkoholholdige drikkevarer og parfumerivarer. Der opkræves aldrig punktafgift af varige forbrugsgoder, hvilket derimod er tilfældet, for så vidt angår den særlige afgift af personbiler.

Yderligere kan den særlige afgift af personbiler, BVB, ikke betragtes som en punktafgift, da den opkræves på en anden måde end punktafgifter. Punktafgifter opkræves ved fremstillingen i Nederlandene eller ved import hertil af bestemte forbrugsgoder. Derimod opkræves BVB — nøjagtig som omsætningafgiften før 1979 — ved producentens levering af bilen eller ved importen heraf.

Ifølge Wisselink og Abemij har punktafgifter principielt altid været opkrævet som en specifik afgift, hvorimod BVB er en værdiafgift.

Wisselink og Abemij har anført, at BVB er en omsætningsafgift eller en forbrugsafgift, der rammer personbiler, og hverken formelt eller materielt en punktafgift. Da sjette direktivs artikel 33 ikke giver mulighed for at opkræve andre omsætningsafgifter eller forbrugsafgifter end punktafgifter (i formel betydning), er opkrævningen af BVB i strid med denne bestemmelse i direktivet.

Yderligere er BVB i strid med sjette direktivs ratio legis, jfr. direktivets tredje betragtning.

Formålet med direktivet er den faktiske gennemførelse af den frie bevægelighed for personer, goder, tjenesteydelser og kapital samt den økonomiske sammenhæng i Fællesskabet. Opkrævningen af BVB er en alvorlig hindring for gennemførelsen af dette formål, for så vidt angår personbiler, hvilket ikke gælder punktafgifter, da disse altid vedrører forbrugsgoder, som, pr. definition, aldrig kan eksporteres i »brugt« form.

På grundlag af disse betragtninger mener Wisselink og Abemij, at det første præjudicielle spørgsmål i det hele bør besvares bekræftende.

Med hensyn til det *andet præjudicielle spørgsmål* i sag 93/88, har Wisselink anført, at det tilsyneladende er i overensstemmelse med den nederlandske lovgivers hensigt med BVB, nemlig at indføre en omsætningsafgift til forhøjet sats, at BVB alene i det omfang, den fraviger momssystemet, erklæres ugyldig. Det betyder navnlig, at systemet skal tilpasses, således at de afgiftspligtige, som køber goder med henblik på at anvende dem i deres virksomhed, kan fradrage den indgående afgift. Således fjernes de indvendinger, der som følge af de fællesskabsretlige bestemmelser kan rejses mod BVB.

Wisselink mener derfor, at det andet spørgsmål skal besvares således: Da opkrævningen af BVB, jfr. WOB's artikel 50, er i strid med første, andet og sjette direktiv, kan den afgiftspligtige, jfr. sjette direktivs artikel 17, i skyldig moms fradrage den BVB, han skal betale, selv om et sådant fradrag ikke er tilladt ifølge national lovgivning.

I sag 94/88 har Abemij efter at have udtalt sig til fordel for et klart forbud mod BVB anført, at det må kunne antages, at afgiften kun er ugyldig i det omfang, den er i strid

med momssystemet, og at BVB bør være omfattet af systemets øvrige bestemmelser, som om der blot var tale om en moms til forhøjet sats. I så fald finder det i sjette direktivs artikel 11 fastsatte beskatningsgrundlag anvendelse.

2. Den *nederlandske regering* har anført, at det fremgår af sjette direktivs artikel 33, at medlemsstaterne har bevaret retten til at opretholde eller indføre punktafgifter og andre indirekte afgifter, som ikke har karakter af omsætningsafgift. Besvarelsen af det første præjudicielle spørgsmål afhænger således af, om BVB kan henføres til »alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift«, jfr. artikel 33. Spørgsmålet skal således besvares under hensyntagen til de fællesskabsretlige mål og til indholdet af begrebet »omsætningsafgift« i fællesskabsretlig henseende. Derimod er en afgifts plads i den nationale lovgivning uden betydning for besvarelsen af det forelagte spørgsmål.

I modsætning til de kendetegn, der adskiller momsen fra andre indirekte afgifter, jfr. opregningen i generaladvokatens forslag til afgørelse i sag 255/84, Rousseau Wilmot (Sml. 1985, s. 3759, 3760), har BVB ifølge den nederlandske regering følgende kendetegn:

— den rammer et bestemt produkt og ikke »det almindelige forbrug«,

— den opkræves kun én gang og skal således ikke »svares af hver enkelt transaktion«,

— den opkræves ikke af »merværdien«;

— derfor er der ikke i systemet givet mulighed for, at den afgiftspligtige kan fradrage den opkrævede afgift i den skyldige afgift.

Ifølge den nederlandske regering har BVB alle en punktafgifts kendetegn. Den har ikke karakter af en almindelig forbrugsafgift, der opkræves i form af moms.

Den nederlandske regering har tilføjet, at Domstolen på intet tidspunkt, end ikke i dommen af 4. februar 1988 i sag 391/85, har udtalt, at en særlig afgift, der opkræves ved udstedelsen af en registreringsattest for en bil, i sig selv er i strid med første, andet og / eller sjette direktiv, og navnlig ikke med sjette direktivs artikel 33. I denne dom fastslog Domstolen udelukkende, at det i Belgien i det pågældende tilfælde anvendte »substitutionstrick« var ulovligt.

Den nederlandske regering har herefter foreslået, at det første præjudicielle spørgsmål i de to sager besvares således:

»Bestemmelserne i første, andet og sjette direktiv er ikke til hinder for opkrævning af

en særlig afgift af personbiler, som i det væsentlige har følgende kendetegn:

— Afgiften opkræves ved producentens levering i Nederlandene og ved indførsel til Nederlandene af personbiler.

— Beskatningsgrundlaget er det beløb, som faktureres eller vil blive faktureret ved salg af bilen til en person, der ikke er erhvervsdrivende ved udstedelsen af registreringsattesten, med fradrag af den i prisen inkluderede omsætningsafgift (lovens artikel 50).

— For nye biler svarer beskatningsgrundlaget dog mindst til katalogprisen, nemlig den pris, som producenten eller importøren senest på tidspunktet for leveringen eller importen anbefaler sine forhandlere ved salg til den endelige forbruger; for så vidt angår brugte biler, fastsættes beregningsgrundlaget i forhold til katalogprisen.

— Der består ikke nogen fradragsret, jfr. den nederlandske lovs artikler 2 og 15, andet direktivs artikel 11 og sjette direktivs artikel 17.«

Med hensyn til det *andet spørgsmål* i de to sager har den nederlandske regering anført, at det ikke kan besvares ubetinget. Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, skal det således herefter i sag 93/88, Wisselink, afgøres, om der er mulighed for i den moms, den afgiftspligtige skal betale ifølge sjette direktivs artikel 17, at fradrage en indgående afgift som BVB.

Arten og opbygningen af fradragsreglen i sjette direktivs artikel 17 indebærer, at den ikke isoleret kan finde anvendelse på en erhvervsdrivende, som dels ikke ifølge loven er forpligtet til at betale den pågældende afgift til sin leverandør, og som dels ikke ifølge loven er forpligtet til at fakturere samme afgift, når han selv senere leverer det pågældende gode videre. Det er ikke foreneligt med arten og opbygningen af det fælles merværdiafgiftssystem at anvende en fradragsregel tilfældigt i en situation, hvor der ikke består sikkerhed for, at afgiften opkræves i hvert enkelt produktions- og omsætningsled. Efter den nederlandske regerings opfattelse er betingelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 1, end ikke opfyldt.

Herefter har regeringen foreslået at besvare det andet præjudicielle spørgsmål således:

»Fradragsretten efter sjette direktivs artikel 17 tilkommer ikke en person, som ifølge loven hverken er forpligtet til at betale den pågældende afgift til sin leverandør eller til at fakturere afgiften til sin eller sine kunder.«

Såfremt Domstolen imidlertid måtte besvare det andet præjudicielle spørgsmål bekræf-

tende, har den nederlandske regering under henvisning til, at sjette direktivs artikel 17, stk. 6, bestemmer, at »under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng erhvervsmæssig karakter« ikke adgang til fradrag, og til, at opkrævningen af BVB i virkeligheden svarer til en opretholdelse af en afgift på luksusudgifter i form af en luksusafgift, subsidiært foreslået at besvare spørgsmålet således.

»Sjette direktivs artikel 17, stk. 6, er til hinder for, at en særlig afgift af personbiler kan fradrages i det omfang, den svares af udgifter, der ikke er af strengt erhvervsmæssig karakter,«

eller i det mindste således.

»Sjette direktivs artikel 17, stk. 6, er til hinder for, at en særlig afgift af personbiler kan fradrages, såfremt der er tale om en luksusafgift.«

For så vidt angår besvarelsen af første del af det andet præjudicielle spørgsmål i sag 94/88, Abemij, har den nederlandske regering, såfremt det første præjudicielle spørgsmål besvares bekræftende, anført, at Nederlandene, når henses til betragtningerne til første direktiv samt direktivets artikel 1, havde ret til at opretholde den afgiftssats for personbiler på 25%, der gjaldt før 1968. Det fremgår yderligere af sjette direktivs artikel 33 samt af Domstolens praksis, at medlemsstaterne har bevaret retten til at indføre nye afgifter, forudsat at de ikke har karakter af omsætningsafgift.

Såfremt det antages, at den måde, hvorpå Nederlandene har opretholdt en del af omsætningsafgiften (nemlig BVB), kan indeholde visse kendetegn, der er uforenelige med første, andet og/eller sjette direktiv, kan der uddrages visse konklusioner med hensyn til disse kendetegn, men ikke med hensyn til afgiften som sådan.

Herefter har den nederlandske regering foreslået, at første del af det andet præjudicielle spørgsmål besvares således:

»Det kan ikke af besvarelsen af det første spørgsmål udledes, at den særlige afgift af personbiler slet ikke måtte opkræves.«

Med hensyn til anden del af det andet præjudicielle spørgsmål, muligheden for at opkræve den særlige afgift af personbiler »på et andet beskatningsgrundlag«, har den nederlandske regering anført, at BVB beregnes på grundlag af den katalogpris, der gælder på tidspunktet for udstedelsen af registreringsattesten. Såfremt BVB må antages at have karakter af omsætningsafgift, må de nationale regler anses for at være i strid med fællesskabslovgivningen. Beskatningsgrundlaget bør i så fald fastsættes på grundlag af artikel 11, stk. 1, litra b), nemlig som købsprisen for personbilerne.

Herefter har den nederlandske regering foreslået følgende besvarelse:

»Ved indførsel af personbiler skal den særlige afgift af personbiler, som i det væsentlige har de kendetegn, der er nævnt i besvarelsen af det første spørgsmål, beregnes på grundlag af købsprisen for personbilerne.«

Såfremt de forelagte spørgsmål besvares anderledes end foreslået ovenfor, har den nederlandske regering yderligere anmodet Domstolen om at begrænse retsvirkningerne af dommen til tiden efter afsigelsesdatoen.

3. Det *Forenede Kongeriges regering* har gjort gældende, at medlemsstaterne ifølge første og andet direktiv kun var forpligtet til at erstatte deres gældende omsætningsafgiftssystemer til opkrævning af almindelig forbrugsafgift med det fælles merværdiafgiftssystem, der består i inden for hele Fællesskabet at anvende en generel forbrugsafgift på grundlag af og i overensstemmelse med de særlige bestemmelser i første og andet momsdirektiv. I øvrigt indeholder første direktivs artikel 1, stk. 3, et udtrykkeligt forbud mod, at medlemsstaterne med hensyn til omsætningsafgiften i handelssamkvemmet mellem medlemsstaterne opretholder eller indfører en udligningsordning for indførslen eller udførslen efter standardsatser.

Disse to direktiver er således på ingen måde til hinder for, at en medlemsstat, der har indført det fælles merværdiafgiftssystem, for en bestemt vare indfører eller opretholder en afgift, som ikke kan betegnes som omsætningsafgift, forudsat at EØF-Traktatens artikler 95 og 96 overholdes. Ifølge Det Forenede Kongerige er BVB — den i den foreliggende sag omtvistede afgift — en sådan selvstændig afgift. Hverken betegnelsen af afgiften eller den måde, hvorpå den er indført i national lovgivning, er afgørende for afgiftens art.

Fællesskabsretten er ikke til hinder for, at en medlemsstat gennemfører en fællesskabsretlig forpligtelse ved at vedtage en national lovgivning, som efterfølgende anvendes på et rent internt område. Det står medlemsstaterne frit for.

Det Forenede Kongerige har anført, at Nederlandene på trods af problemerne i forbindelse med den omtvistede afgifts form ikke har tilsidesat deres forpligtelser i henhold til fællesskabsretten ved at indføre og opretholde denne særlige forbrugsafgift, i det mindste ikke indtil vedtagelsen af sjette direktiv.

Det Forenede Kongerige har tilføjet, at fællesskabslovgiver fandt det nødvendigt i direktivet at indføje en udtrykkelig bestemmelse (artikel 33) vedrørende andre afgifter end omsætningsafgiften. Det forhold, at det fandtes nødvendigt, selv efter vedtagelsen af sjette direktiv, udtrykkeligt at give medlemsstaterne mulighed for i national ret at indføre eller opretholde de forskellige udtrykkelig nævnte afgifter og navnlig at udvide denne mulighed ved at tilføje en mere generel bestemmelse (artikel 33), tjener ifølge

Det Forenede Kongerige til at understrege, at hverken første eller andet direktiv forpligter medlemsstaterne til at ophæve eller undlade at indføre enhver anden national afgift, i det mindste ikke for så vidt som der er tale om afgifter, »der ikke har karakter af omsætningsafgift«.

Med henblik på besvarelsen af de første spørgsmål skal det derfor alene afgøres, om BVB er en punktafgift eller mere generelt en anden form for skat eller afgift, der ikke har karakter af omsætningsafgift.

Ifølge Det Forenede Kongerige har den afgift, som er genstand for forelæggelsesdommen, ikke de nødvendige kendetegn for at kunne anses for en omsætningsafgift. Den opkræves ikke af omsætningen. Der er ikke tale om en almindelig forbrugsafgift, men en særlig afgift, der belaster en bestemt vare. Den opkræves kun i et enkelt omsætningsled og kan ikke fradrages af den afgiftspligtige. Heraf følger, at en afgift af denne art, ifølge Det Forenede Kongerige, nærmest må betegnes som en punktafgift, der beregnes som en procentdel af værdien i et bestemt omsætningsled, nemlig enten ved producentens levering af varen eller ved import. Den falder derfor uden for forbuddet i den nævnte bestemmelse.

Det Forenede Kongerige har derfor foreslået, at det *første spørgsmål* i sagerne 93 og 94/88 besvares således:

»Bestemmelserne i første, andet og sjette direktiv indeholder ikke noget forbud mod opkrævning af en særlig afgift af personbiler som den i forelæggelsesdommen beskrevne.«

Det *andet* præjudicielle *spørgsmål* i sag 93/88 skal ifølge Det Forenede Kongerige kun besvares, såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende. Da Det Forenede Kongerige mener, at det første spørgsmål skal besvares benægtende, er det således ufornødent at besvare det andet spørgsmål. Såfremt Domstolen måtte komme til et andet resultat, mener Det Forenede Kongerige, at det må kunne udledes af et bekræftende svar på det første spørgsmål, at BVB er i strid med fællesskabsretten, idet den er omfattet af forbuddet i sjette direktivs artikel 33. Heraf følger, at Nederlandene ved at opretholde en sådan afgift efter gennemførelsen af sjette direktivs bestemmelser i hele Fællesskabet har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til fællesskabsretten.

For så vidt angår sag 94/88 har Det Forenede Kongerige fremført de samme argumenter vedrørende det andet præjudicielle spørgsmål.

4. I sine indlæg, som er identiske i sagerne 93/88 og 94/88 har *Kommissionen* anført, at det centrale spørgsmål er, om BVB har karakter af omsætningsafgift. Besvarelsen af spørgsmålet afhænger af fortolkningen af

sjette direktivs artikel 33. Det er ubestrideligt, at BVB og moms har følgende kendetegn til fælles:

— Afgiftspligten indtræder i samme led. Denne omstændighed er imidlertid ikke afgørende, idet punktafgifter normalt også opkræves ved importen og leveringen, og det er alene gennemførelses- og kontroltekniske hensyn, der betinger, at afgiften opkræves i forbindelse med den indenlandske produktion og ikke ved leveringen.

— Afgiften belaster den endelige salgspris, idet den overvæltes på den endelige forbruger. Dette er imidlertid heller ikke et afgørende kendetegn, da det samme gælder punktafgifter.

— Beskatningsgrundlaget er varens værdi, idet den afgift, der skal betales, i begge tilfælde beregnes som en procentdel af varens pris.

Ifølge Kommissionen er der imidlertid langt flere og langt væsentligere forskelle. I modsætning til omsætningsafgiften rammer BVB ikke hele omsætningen af goder og tjenesteydelser. Den opkræves nemlig kun af personbiler og ikke af andre goder. BVB opkræves kun én gang, ikke i alle omsætningsled. Yderligere opkræves BVB ikke på grundlag af omsætningen i den afgiftspligtiges virksomhed, men udelukkende på grundlag af den solgte vare som sådan.

Derudover afviger BVB fra den i sjette direktiv beskrevne merværdiafgift på følgende punkter:

— Den betalte BVB kan ikke fradrages som indgående afgift.

— BVB refunderes ikke ved eksport af en brugt bil, der er solgt af en erhvervsdrivende.

— BVB udgør (i lighed med andre omkostninger) en integrerende del af bilens kostpris, mens momsen ikke indgår heri.

— Der opkræves moms af BVB, men ikke af selve momsen.

Når henses til BVB's specifikke karakter, kan denne afgift således ikke »sidestilles« med en omsætningsafgift, hvorfor den ikke, på nuværende tidspunkt, er i strid med fællesskabsretten.

Kommissionen har her anført, at der ikke er sket nogen tilsidesættelse af forbuddet efter første direktivs artikel 1, stk. 1. BVB opkræves nemlig ikke på samme måde som en kumulativ flerledsafgift. Den opkræves kun én gang og ikke på grundlag af omsætningen i flere omsætningsled. Selv om det måtte antages, at BVB blev indført for at udligne afgiftstab som følge af ophævelsen af det tidligere system med forhøjet sats, betyder det dog ikke, at BVB er en forbudt opretholdelse af det tidligere system. Det forhold, at

BVB i lovgivningsmæssig og administrativ henseende blev indføjet i det nederlandske omsætningsafgiftssystem, er uden betydning for den foreliggende præjudicielle sag, der alene vedrører en fortolkning af fællesskabsretten. Sjette direktivs artikel 33 er således ikke tilsidesat. BVB er ikke til hinder for, at momssystemet fungerer efter hensigten, da afgiften opkræves sideløbende med momsen og ikke helt eller delvis til erstatning heraf. Det kan heller ikke hævdes, at BVB fordrejer konkurrencevilkårene inden for fællesmarkedet. BVB udgør ifølge Kommissionen heller ikke en hindring for import af personbiler i strid med sjette direktiv. Endelig ser Kommissionen ikke, hvorledes opkrævningen af BVB kan have negativ betydning for Fællesskabets egne midler, da der, ved siden af BVB, opkræves moms af den faktisk erlagte købspris.

På grundlag heraf har Kommissionen foreslået, at det *første spørgsmål* besvares benægtende.

Med hensyn til det *andet spørgsmål* i de to sager, har Kommissionen anført, at det er ufornødent at besvare det, da spørgsmålet kun er rejst for det tilfælde, at det første spørgsmål besvares bekræftende. Det tilkommer den nationale domstol at anvende national ret.

Kommissionen har sammenfattende foreslået, at Domstolen besvarer de af Hoge Raad i de to sager forelagte præjudicielle spørgsmål således:

»Ingen fællesskabsretlig bestemmelse, navnlig hverken første direktivs artikel 1, stk. 1, eller sjette direktivs artikel 33 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, er til hinder for, at en medlemsstat opkræver en forbrugsafgift ved levering og import af personbiler (af samme art som den i Nederlandene gældende særlige forbrugsafgift af personbiler), som kun opkræves én gang, og som indgår i beregningsgrundlaget for merværdiafgiften.«

Díez de Velasco
Refererende dommer