DOMSTOLENS DOM (femte afdeling)
14. maj 1985 *

I sag 139/84

angående en anmodning, som Nederlandenes Hoge Raad i medfør af EØF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag

Van Dijk's Boekhuis BV

mod

Staatssecretaris van Financiën

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 5, stk. 2, litra d), i Rådets direktiv 67/228 af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14) og af artikel 5, stk. 5, litra a), i Rådets direktiv 77/388 af 17. maj1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: Ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN (femte afdeling)

sammensat af afdelingsformanden O. Due, dommerne C. Kakouris, U. Everling, Y. Galmot og R. Joliet,

generaladvokat: C. O. Lenz
justitssekretær: ekspeditionssekretær H. A. Rühl

efter at der er afgivet indlæg af:

— sagsøgeren i hovedsagen ved belastigsadviseurs Wisselink & Co. BV,

— Kommissionen for De europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent J. F. Bühl, som befuldmægtiget, bistået af advokat ved Nederlandenes Hoge Raad Mees, Haag,

* Processprog: Nederlandsk.

— den franske regering ved J. P. Cortes, som befuldmægtiget,

— den nederlandske regering ved E. F. Jacobs, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 5. marts 1985,

afsagt følgende

DOM

(Sagsfremstillingen udelades)

Præmisser

1 Ved dom af 16. maj 1984, indgået til Domstolen den 24. maj 1984, har Nederlandenes Hoge Raad i medfør af EØF-traktatens artikel 177 stillet to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af Rådets direktiver 67/228 og 77/388, af henholdsvis 11. april 1967 (EFT 1967, s. 14) og af 17. maj 1977 (EFT L 145, s. 1), om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter.

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag mellem selskabet Van Dijk's Boekhuis BV, de Kampen (herefter benævnt »Van Dijk's Boekhuis«), og told- og afgiftsmyndighederne i Zwolle vedrørende en forhøjelse af Van Dijk's Boekhuis' afgiftstilsvar.

3 Van Dijk's Boekhuis driver bl.a. virksomhed med større eller mindre istandsættelse af brugte skolebøger på bestilling af tredjemænd, som bøgerne tilhører. I tidsrummet 1976-1979 har Van Dijk's Boekhuis af de for sådanne istandsættelser fakturerede et beløb svaret omsætningsafgift med en nedsat sats på 4%, som i nederlandsk lovgivning er hjemlet for levering af bøger.

4 I forbindelse med en kontrol i 1981 fandt told- og afgiftsmyndighederne i Zwolle, at disse istandsættelser ikke udgjorde leveringer i den nederlandske lovgivnings forstand, men derimod tjenesteydelser, for hvilke satsen på 18% fandt anvendelse.

Told- og afgiftsmyndighederne forhøjede derfor afgiftstilsvaret for årene 1976-1979. Forhøjelsen blev fastholdt, efter at Van Dijk's Boekhuis havde indgivet administrativ klage.

5 Van Dijk's Boekhuis anlagde herefter sag til prøvelse af told- og afgiftsmyndighedernes beslutning ved Gerechtshof Arnhem. Sidstnævnte ret fandt, at de brugte bøger, uanset en væsentlig istandsættelse, fortsat bestod, at der ikke forelå fremstilling af et nyt gode, og at der ikke var tale om levering af et gode som omhandlet i den nederlandske lov om omsætningsafgift. Ved dom af 14. april 1983 frifandtes told- og afgiftsmyndighederne.

6 Denne dom blev ved kassationsanke indbragt for Hoge Raad. Van Dijk's Boekhuis har til støtte for anken gjort gældende, at den istandsættelse af bøger i laser, selskabet foretager, fører til fremstillingen af en bog. Ved ikke at antage, at der foreligger en levering, har Gerechtshof Arnhem følgelig tilsidesat den nederlandske lov om omsætningsafgift af 1968.

7 Hoge Raad fandt, at det af Van Dijk's Boekhuis anførte rejste spørgsmålet om forståelsen af udtrykket »fremstillet« i loven om omsætningsafgift. Hoge Raad har i den forbindelse bemærket, at den nederlandske lovgiver ikke har haft til hensigt at give det pågældende udtryk nogen anden betydning end den, udtrykket »fremstillet« i artikel 5, stk. 2, litra d), i Rådets direktiv 67/228 af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 14) (herefter benævnt »andet direktiv«) har. Hoge Raad har endvidere bemærket, at efter den 1. januar 1979 har udtrykket »fremstillet« i den nederlandske lov samme betydning som udtrykket »fremstillet eller samlet« i artikel 5, stk. 5, litra a), i Rådets direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT L 145, s. 1) (herefter benævnt »sjette direktiv«).

8 Hoge Raad fandt, at man under disse omstændigheder ikke kunne tage stilling til det, Van Dijk's Boekhuis gjorde gældende, uden at indhente en fortolkning af artiklerne 5 i andet og sjette direktiv. Hoge Raad besluttede derfor at forelægge Domstolen 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 denne anden 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 den 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 den forbindelse sondres mellem istandsættelse eller renovation af goder, som er faldet fra hinanden i løse dele, eller som af ordremodtageren først adskilles 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?«

9 Artikel 5, stk. 2, litra d), i andet direktiv, lyder således:

»som levering efter stk. 1 anses endvidere:

...

d) Afleveringen af en rørlig genstand, der er fremstillet i lønforarbejdning, det vil sige 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.«

10 Artikel 5, stk. 5, litra a), i sjette direktiv bestemmer:

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

a) levering af lønarbejde, det vil sige 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.«

Første spørgsmål

11 Ved sit første spørgsmål spørger Hoge Raad, dels om en gennemgribende istandsættelse eller renovering af en rørlig genstand, som tilhører tredjemand, skal resultere i fremstillingen af et nyt gode for at være omfattet af begrebet lønarbejde i artikel 5, stk. 2, litra d), i andet direktiv og i artikel 5, stk. 5, litra a), i sjette direktiv, dels hvorledes det skal afgøres, om et gode er nyt.

12 Van Dijk's Boekhuis har i sit indlæg for Domstolen gjort gældende, at det fremstillede godes egenskab af ny ikke er det kriterium, der er lagt til grund i andet og sjette direktiv, idet disse snarere lægger vægten på arten af det arbejde, der udføres for at fremstille godet. Efter Van Dijk's Boekhuis' opfattelse foreligger der »lønarbejde« i de nævnte direktivers forstand, når en ordregiver udleverer en ordremodtager materialer, bestanddele, genstande etc. med henblik på fremstillingen af et gode. Denne fortolkning gælder også, såfremt det udleverede materiale hidrører fra et gode, der er faldet fra hinanden.

13 Den nederlandske regering har til støtte for sin opfattelse henvist til den nederlandske version af artikel 5 i andet direktiv. Efter denne ordlyd kan en ydelse kun udgøre lønarbejde, såfremt den er præsteret af »bestillingstageren«. Det brugte udtryk anvendes imidlertid i almindelig sprogbrug udelukkende for at betegne den, der fremstiller et nyt gode. Den nederlandske regering slutter heraf, at en gennemgribende istandsættelse eller renovering af en rørlig genstand, som tilhører en anden, kun er lønarbejde, såfremt den resulterer i fremstillingen af et nyt gode.

14 Kommissionen har henvist til betydningen af udtrykket »fremstillet« i almindelig sprogbrug til støtte for fortolkningen af bestemmelsen i andet og sjette direktiv. I almindeligt sprogbrug angiver fremstilling den proces, der fører til skabelsen af et nyt gode, dvs. et gode hvis væsentlige egenskaber er ændrede. Det er kun i så fald, at der foreligger lønarbejde.

15 Endelig har den franske regering anført, at Rådet ved vedtagelsen af de nævnte direktiver har overladt det til medlemsstaterne, på grundlag af deres interne retsorden, at bestemme, hvorledes lønarbejde som omhandlet i andet og sjette direktiv skulle betragtes, enten som tjenesteydelse eller som levering af goder.

16 Det bemærkes først, at den franske regerings opfattelse rejser et forudgående spørgsmål om, hvorvidt begrebet lønarbejde i andet og sjette direktiv har et fællesskabsretligt indhold eller er defineret i medlemsstaternes retsordener. I den forbindelse er den omstændighed, at ordet »lønarbejde« i ordlyden af artiklerne 5 i andet og sjette direktiv efterfølges af udtrykket »det vil sige« og af en definition, klart udtryk for, at Rådet har villet give begrebet lønarbejde et fællesskabsretligt indhold.

17 Efter bestemmelserne i artikel 5, stk. 2, litra d), i andet direktiv og i artikel 5, stk. 5, litra a), i sjette direktiv, består lønarbejde i fremstilling eller samling af en rørlig genstand på grundlag af materiale, der med dette formål for øje er udleveret af ordregiveren.

18 Kommissionen har i sit indlæg med rette henvist til, at det spørgsmål, Hoge Raad rejser, er fastlæggelsen af betydningen af udtrykket »fremstillet«, der er benyttet i andet direktiv, og hvis indhold ikke er ændret ved tilføjelsen af udtrykket »samlet« i sjette direktiv.

19 Om det således angivne spørgsmål bemærkes, at de øvrige bestemmelser i andet og sjette direktiv ikke yder noget bidrag til forståelsen af udtrykket »fremstillet«. Nogen vejledning er ej heller at finde i de formål, Rådet forfølger med de nævnte direktiver. Sigtet med disse er nemlig fortrinsvis på ensartet måde og med fællesskabsretlige regler at fastsætte beregningsgrundlaget for merværdiafgiften. Denne målsætning opfyldes imidlertid uanset hvilken betydning, der tillægges udtrykket »fremstillet«, forudsat denne er den samme i alle medlemsstaterne.

20 Herefter kan udtrykket »fremstillet« kun fortolkes på grundlag af almindelig sprogbrug. Efter denne indebærer en fremstilling, at der tilvejebringes et gode, der ikke bestod før.

21 Der kan således kun foreligge lønarbejde, såfremt ordremodtageren tilvejebringer et nyt gode på grundlag af det materiale, ordregiveren udleverer.

22 Et gode, der er nyt, foreligger, når der gennem ordremodtagerens arbejde opstår et gode, hvis funktion, i brugernes øjne, er forskellig fra den funktion, det udleverede materiale havde. Det tilkommer den nationale ret at bedømme, om der foreligger et gode, der er nyt, på grundlag af den anvendelse, der kan gøres af godet.

23 Istandsættelse og reparation, som, uanset disses omfang, kun gengiver det udleverede gode samme funktion, som det hidtil havde, uden at resultere i fremstillingen af et nyt gode, kan således ikke udgøre lønarbejde.

24 Det første spørgsmål fra Nederlandenes Hoge Raad stiller, må derfor besvares med, at der kun foreligger lønarbejde som omhandlet i artikel 5, stk. 2, litra d), i andet direktiv og i artikel 5, stk. 5, litra a), i sjette direktiv, såfremt ordremodtageren tilvejebringer et nyt gode på grundlag af det materiale, ordregiveren udleverer, og at et gode, der er nyt, foreligger, når der gennem ordremodtagerens arbejde opstår et gode, hvis funktion, i brugernes øjne, er forskellig fra den funktion, det udleverede materiale havde.

Andet spørgsmål

25 Efter svaret på det første spørgsmål fra Hoge Raad, er det andet spørgsmål uden genstand.

Sagens omkostninger

26 De udgifter, der er afholdt af den nederlandske og den franske regering samt 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 denne ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (femte afdeling)

vedrørende de spørgsmål, som er forelagt den af Nederlandenes Hoge Raad ved dom af 16. maj 1984, for ret:

Lønarbejde som omhandlet i artikel 5, stk. 2, litra d), i Rådets direktiv 67/228 af 11. april 1967 (EFT 1967, s. 14) og i artikel 5, stk. 5, litra a), i Rådets direktiv 77/388 af 17. maj 1977 (EFT L 145, s. 1) om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter foreligger kun, såfremt ordremodtageren tilvejebringer et nyt gode på grundlag af det materiale, ordregiveren udleverer. Et gode, der er nyt, foreligger, når der gennem ordremodtagerens arbejde opstår et gode,

hvis funktion, i brugernes øjne, er forskellig fra den funktion, det udleverede materiale havde.

Due Kakouris

Everling Galmot Joliet

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 14. maj 1985.

P. Heim O. Due

Justitssekretær Formand for femte afdeling