

|

61984J0017

DOMSTOLENS DOM AF 10 JULI 1985. - KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER MOD IRLAND. - MOMS - BESKATNINGSGRUNDLAG VED OVERTAGELSE AF ET ROERLIGT GODE SOM DELVIS BETALING FOR ET ANDET GODE. - SAG 17/84.

Samling af Afgørelser 1985 side 02375

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

Afgiftsbestemmelser _ harmonisering af lovgivningerne _ moms _ fælles merværdiafgiftssystem _ beskatningsgrundlag _ overtagelse af et brugt gode som delvis betaling _ nationalt system hvorefter værdien af det overtagne gode ikke medregnes i beskatningsgrundlaget _ lovlighed _ betingelser

(Raadets direktiv 77/388 , art . 11 , punkt A , stk . 1 , litra a) , og art . 32)

Sammendrag

Et nationalt momssystem , som gjaldt paa ikrafttraedelsestidspunktet for sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter , og som bestemmer , at ved fastsaettelse af beskatningsgrundlaget i tilfaelde af levering af et roerligt gode med samtidig overtagelse af et brugt gode indgaar værdien af det brugte gode ikke som del af koebers modydelse , er ikke i strid med direktivets artikel 11 , pkt . A , stk . 1 , litra a) , da et saadant system principielt er omfattet af direktivets artikel 32 . Indtil ivaerksaettelsen af en faellesskabsordning for brugte genstande , som for disse varers vedkommende skal genoprette et neutralt konkurrenceforhold mellem direkte salg fra forbruger til forbruger og transaktioner via de normale salgskanaler , kan medlemsstaterne nemlig ifoelge artikel 32 opretholde saerordninger , som forfoelger samme maal . Formaalet med og virkningen af en saadan ordning er nemlig at udligne den residualafgift , som allerede belastede den brugte genstand , som tages i bytte , saaledes at der ved videresalg kan svares afgift efter det normale momssystem ; herved fritages en del af det beloeb , som den afgiftspligtige handlende har modtaget som modydelse for levering af det nye gode , ikke for afgift .

Dommens præmisser

1 Ved stævning , indgivet til Domstolens justitskontor den 18 . januar 1984 , har Kommissionen for De europæiske Fællesskaber i medfør af EOEK-traktatens artikel 169 anlagt sag med påstand om , at det statueres , at Irland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til Rådets 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) , idet Irland fortsat har anvendt section 10 (2) i Value Added Tax Act 1972 , hvorefter det afgiftspligtige beløb nedsættes , naar en brugt vare indgaar som del af betalingen ved køb af en ny vare , hvilket er i strid med direktivets artikel 11 .

2 Ifølge sjette direktivs artikel 11 , punkt A , stk . 1 , litra a) , er beskatningsgrundlaget den samlede modværdi , som leverandoeren modtager eller vil modtage af koeberens eller tredjemand for levering af det pågældende gode . Ifølge den omtvistede irske bestemmelse kan der derimod ved beregningen af det fulde afgiftspligtige beløb foretages et fradrag svarende til værdien af de brugte genstande , der tages i bytte som fuld eller delvis betaling for de leverede varer .

3 Det bemærkes , at spørgsmålet om at bringe en brugt genstand i omsætning igen allerede har været behandlet i adskillige forslag på fællesskabsniveau . Saaledes 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 ivaærksættelsen 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 .

4 Kommissionen har anført , at værdien af en brugt genstand , som tages i bytte ved levering af et nyt gode , udgør en del af den modværdi , som koeberens erlaegger for det nye gode . Ifølge sjette direktivs artikel 11 må denne værdi saaledes indgå i beskatningsgrundlaget for det nye 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 , der har til formål at indføre en fælles ordning for beskatning af brugte genstande , giver i øvrigt mulighed for en sådan undtagelse . Tværtimod ville den irske ordning stille den endelige koeber af den brugte genstand ringere end koeberens af det nye gode , som i henhold til denne ordning direkte drager fordel af en momsreduktion .

5 Under alle omstændigheder kan den omtvistede irske bestemmelse ifølge Kommissionen ikke betegnes som særordning for at undgå dobbeltbeskatning af brugte genstande i overensstemmelse med formålet med sjette direktivs artikel 32 . Bestemmelsen gælder ikke hele markedet for brugte genstande , men kun transaktioner , hvor brugte genstande tages i bytte ved levering af andre varer . Denne situation behandles i sjette direktivs artikel 11 og kan ikke samtidig reguleres af en særordning i artikel 32 ' s forstand .

6 Endelig har Kommissionen gjort gældende , at det irske system fører til provenutab for statskassen og saaledes til en reduktion af Fællesskabernes egne indtægter , saafremt prisen

ved videresalg af den brugte genstand er lavere end overtagelsesprisen .

7 Den irske regering har forklaret , at transaktioner , hvorved en brugt genstand tages i bytte ved salg af et nyt gode , er langt den almindeligste maade , hvorpaa visse typer brugte genstande , navnlig biler , igen bringes i omsaetning i Irland . Den irske bestemmelse regulerer saaledes den vaesentligste del af handelen med brugte genstande og goer det muligt for denne del at undgaa den dobbeltbeskatning , som ellers ville belaste brugte genstande , hvoraf der svares moms ved videresalg . Der er saaledes rent faktisk tale om en saerordning i henhold til sjette direktivs artikel 32 . Ganske vist gaelder ordningen for transaktioner , som er omfattet af direktivets artikel 11 , hvilket dog skyldes , at den afgiftspligtige persons levering af et gode ikke kan adskilles fra hans samtidige erhvervelse af den brugte genstand , som tages i bytte . Hvis det fradrag , som i et saadant tilfaelde er tilladt ifoelge den omtvistede bestemmelse , var i strid med faellesskabsretten , ville den afgiftspligtige leverandoer kun med tab vaere i stand til at handle med brugte biler , som tilhoerte ikke-afgiftspligtige personer .

8 Den irske regering har anfoert , at Kommissionens fortolkning af sjette direktivs artikel 32 ikke er i overensstemmelse med bestemmelsens formaal eller ordlyd , og at den i virkeligheden er saa indskraenkende , at det klare formaal med den i bestemmelsen indeholdte tilladelse i realiteten tilsidesaettes . Fortolkningen er ligeledes i strid med Kommissionens egne forslag vedroerende brugte genstande samt forslagene til sjette og syvende momsdirektiv . Regeringen har her forsoegt ved taleksempler at paavise , at den i Irland gaeldende ordning giver samme resultater som faellesskabsordningen efter forslaget til syvende direktiv , naar bortses fra det tidspunkt , hvor den brugte genstand renses for residualafgiften , hvilket problem ikke behandles i sjette direktivs artikel 32 .

9 Den irske regering har dog erkendt , at den irske ordning i forhold til de af Kommissionen foreslaaede ordninger indebaerer et provenutab for statskassen , saafremt den brugte genstand videresaelges til en lavere pris end overtagelsesprisen . Det svarer imidlertid til , at der oprindeligt ydes rabat af den afgiftspligtige person , jfr . sjette direktivs artikel 11 , punkt A , stk . 3 , litra b) , eller til , at den indgaaende afgift fradrages for saa vidt angaar de goder , som den afgiftspligtige erhverver i erhvervsmaessigt oejemed .

10 For at afgoere denne tvist er det noedvendigt naermere at gennemgaa saavel de vanskeligheder , som momssystemet , jfr . faellesskabsdirektivernes almindelige bestemmelser , skaber for handelen med brugte genstande , som de forskelligeforanstaltninger , der er foreslaaet eller gennemfoert for at overvinde disse vanskeligheder .

11 Efter det faelles momssystem skal der principielt , jfr . artikel 2 i Raadets foerste direktiv 67/227 af 11 . april 1967 (EFT 1967 , s . 12) , til og med detailomsaetningsleddet svares en almindelig forbrugsafgift af varer og tjenesteydelser med en sats , der udgoer noejagtig samme andel af disse varers og tjenesteydelsers pris uanset antallet af omsaetninger i de produktions- og fordelingsled , der ligger foer beskatningsleddet . Dog skal der for hver transaktion kun svares moms med fradrag af det momsbeloeb , der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer . For godernes vedkommende gaelder , at afgiftspligten indtraeder , naar en afgiftspligtig person leverer et gode mod vederlag , og alene afgiftspligtige personer er berettigede til at fradrage den indgaaende afgift .

12 Foelgelig skal der i hvert produktions- og fordelingsled i virkeligheden kun svares afgift paa grundlag af mervaeerdien i netop dette led . Efter at godet er solgt til den endelige forbruger , som ikke er afgiftspligtig , er godet fortsat behaeftet med et momsbeloeb , som er proportionalt med den pris , som denne forbruger har betalt til sin leverandoer .

13 Hvis forbrugeren herefter saelger godet til en anden forbruger , som ikke er afgiftspligtig , giver denne transaktion hverken anledning til beskatning eller fradrag . Hvis forbrugeren saelger godet til en afgiftspligtig handlende , giver transaktionen heller ikke anledning til beskatning , men ved

videresalg svarer den afgiftspligtige et momsbeloeb , som er proportionalt med salgsprisen , uden at han har ret til noget som helst fradrag af den indgaaende moms .

14 Af brugte genstande , som igen bringes i omsaetning , svares der saaledes afgift endnu en gang , mens de brugte genstande , som omsaettes direkte mellem forbrugere , fortsat udelukkende belastes af den afgift , der svares ved det foerste salg til en forbruger , som ikke er afgiftspligtig . Navnlig ved en hoej momssats kan denne forskelsbehandling medfoere en konkurrenceforvridning mellem direkte salg fra forbruger til forbruger og transaktioner via de normale salgskanaler , hvilket saaledes er til skade for brancher med en stor omsaetning af brugte genstande , herunder navnlig bilhandelen .

15 Ifoelge sjette direktivs artikel 32 skal Raadet paa et senere tidspunkt vedtage en faelles ordning for at undgaa denne konkurrenceforvridning , og indtil ivaerksaettelsen af denne faellesskabsordning kan bestaaende nationale saerordninger , som forfoelger samme maal , opretholdes .

16 Kommissionen har paa sin side opfyldt kravet efter sjette direktivs artikel 32 , idet den har forelagt Raadet et forslag til syvende direktiv , hvori der anfoeres to metoder til at naa det oenskede resultat . For brugte genstande i almindelighed udgoeres beskatningsgrundlaget , naar en afgiftspligtig handlende videresaelger et gode , som han har erhvervet fra en ikke-afgiftspligtig person , ifoelge forslaget af en fast procentsats af salgsprisen , idet denne procentsats skulle svare til den merværdi , som den afgiftspligtige handlende har tilfoert godet . For visse brugte goder , som spiller en betydelig rolle i omsaetningen , navnlig i bilbranchen , indeholder forslaget en ordning , som giver et mere noejagtigt resultat . Efter denne ordning har den afgiftspligtige handlende ved salget ret til et fradrag , som beregnes paa grundlag af den pris , som ved koebet er erlagt til den ikke-afgiftspligtige . De to foreslaaede ordninger har saaledes et faelles traek , idet der , naar den brugte genstand videresaelges , tages hensyn til den residualafgift , som allerede belaster genstanden .

17 I den irske ordning tages der allerede hensyn til residualafgiften ved koebet i form af den afgiftspligtiges overtagelse af en brugt genstand . Ordningen indebaerer nemlig kun tilsyneladende en nedsaettelse af beskatningsgrundlaget for den nye genstand . Nedsaettelsen er fuldstaendig proportional med den pris , den afgiftspligtige betaler for den brugte genstand , som han koeber 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 saaledes renses for moms , allerede naar den erhverves af den afgiftspligtige handlende , kan der opkraeves moms paa ganske normal vis , naar genstanden videresaelges , uden at der herved opstaar en konkurrenceforvridning i forhold til transaktioner mellem forbrugere .

18 Det er herved uden betydning , at denne kompensation , rent formelt , umiddelbart er til fordel for koeberen af det nye gode , som ligeledes er saelger af den brugte genstand , hvorimod momsnedsaettelsen ved videresalg i henhold til de af Kommissionen foreslaaede ordninger udgoer en direkte fordel for den ikke-afgiftspligtige koeber af en brugt genstand . Som paavist ved taleksempler fremlagt af den irske regering har de priser , der aftales mellem kontrahenterne i de to transaktioner , en tendens til at tilpasse sig den gaeldende ordning for saaledes generelt at foere til samme resultat saavel for de tre parter som for statskassen , idet forskellen alene bestaar dels i det tidspunkt , hvor den brugte genstand renses for residualafgiften , dels i de elementer , priserne bestaar af . De tre gennemgaaede ordninger sikrer lige ledes den noedvendige neutralitet , for saa vidt angaar konkurrencen mellem direkte transaktioner mellem forbrugere og den erhvervsmaessige omsaetning .

19 I lyset heraf skal det saaledes afgoeres , om den irske ordning som haevdet af Kommissionen kan anses for en fravigelse af sjette direktivs artikel 11 , som ikke kan stoettes paa direktivets artikel 32 . Det fremgaar imidlertid af ovenstaaende gennemgang af spoergsmaalet , at ordningen ikke har til formaal at fritage en del af det beloeb , som den afgiftspligtige handlende har modtaget

*som modydelse for levering af det nye gode , for afgift , og den har heller ikke en saadan virkning .
Formaalet med og virkningen af den irske ordning er derimod at udligne den residualafgift , som allerede belastede den brugte genstand , som tages i bytte , saaledes at der ved videresalg kan svares afgift efter det normale momssystem . Heraf foelger , at den irske ordning principielt i kraft af sit formaal og sine retsvirkninger er omfattet af sjette direktivs artikel 32 , og at der saaledes ikke foreligger en overtraedelse af direktivets artikel 11 .*

20 Resultatet aendres ikke af den omstaendighed , at den irske ordning kun omfatter de tilfaelde , hvor den brugte genstand tages i bytte af den afgiftspligtige forhandler ved salg af en anden enten ny eller ligeledes brugt genstand . Det er netop den form , hvorunder brugte genstande oftest bringes i omsaetning igen , og ifoelge sjette direktivs artikel 32 kraeves ikke , at den gaeldende nationale ordning , som opretholdes , omfatter samtlige transaktioner vedroerende brugte genstande .

21 Det er heller ikke afgoerende , at den irske ordning paafoerer statskassen et provenutab i det tilfaelde , hvor videresalgsprisen for den brugte genstand er lavere end koebprisen . Paa grund af samspillet mellem beskatningen af de af den afgiftspligtige foretagne leverancer og dennes fradrag af den indgaaende moms indebaerer direktivernes generelle bestemmelser , at salg af et nyt gode til en tabsgivende pris ligeledes paafoerer statskassen et provenutab . Den irske ordning vedroerende overtagelse af brugte genstande tilsidesaetter saaledes heller ikke i denne henseende faelleskabsdirektivernes generelle bestemmelser .

22 Foelgelig vil sagsoegte i det hele vaere at frifinde .

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

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

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

udtaler og bestemmer

DOMSTOLEN

1) Sagsoegte frifindes .

2) Kommissionen betaler sagens omkostninger .