

61988J0165

DOMSTOLENS DOM AF 5. DECEMBER 1989. - ORO AMSTERDAM BEHEER BV OG CONCERTO BV MOD INSPECTEUR DER OMZETBELASTING. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: GERECHTSHOF AMSTERDAM - NEDERLANDENE. - MOMS - ORDNING VEDROERENDE SALG AF BRUGTE GENSTANDE. - SAG 165/88.

Samling af Afgørelser 1989 side 04081

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

1 . Medlemsstater - forpligtelser - forpligtelse til at træde i Raadets sted i tilfælde af dettes passivitet - ingen

(EOEf-Traktaten, art . 5)

2 . Afgiftsbestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - fælles merværdiafgiftssystem - brugte genstande - salg fra en afgiftspligtig person efter indkøb fra en ikke-afgiftspligtig person - national ordning hvorefter der ikke tages hensyn til den i indkøbsprisen indeholdte residualmoms - forenelighed med fællesskabsretten i dens nugældende udformning

(Raadets direktiv 77/388, art . 32)

Sammendrag

1 . Selv om den omstændighed, at medlemsstaterne inden for rammerne af den pligt til samarbejde, der påhviler dem i medfør af Traktatens artikel 5, opretholder eller indfører nationale bestemmelser med henblik på at gennemføre Fællesskabets formål i tilfælde af Raadets passivitet med at træffe foranstaltninger, der er omfattet af De Europæiske Fællesskabers enekompetence, i visse tilfælde principielt ikke kan give grundlag for kritik, følger imidlertid ikke af denne praksis et generelt princip om, at medlemsstaterne er forpligtet til at sætte sig i Raadets sted, naar Raadet afholder sig fra at træffe foranstaltninger, der henhoerer under

dets kompetence .

2 . Faellesskabsretten og Faellesskabets momsregler er paa deres nuvaerende udviklingstrin ikke til hinder for en national lovgivning, hvorefter der ved beregningen af moms af den ved salg af brugte genstande opnaaede omsaetning ikke kan tages hensyn til den afgift, der fortsat er indeholdt i prisen for genstande, som med henblik paa videresalg er koebt af ikke-afgiftspligte privatpersoner .

Saa laenge faellesskabslovgiver ikke har udstedt regler og i det omfang, det i det faelles merværdiafgiftssystems nuvaerende udformning er umuligt at hente det fornoedne grundlag for definitionen af og fastsaettelsen af gennemfoerelsesforanstaltninger til en faelles afgiftsordning, hvorved der kan undgaas dobbelt afgiftsbelastning ved handel med brugte genstande, maa det fremdeles vaere artikel 32 i sjette direktiv der finder anvendelse, og herefter er de medlemsstater, der anvender en saerlig ordning for brugte genstande, bemyndiget til at opreholde denne ordning, men til gengæld ikke forpligtet til at indfoere en saerlig ordning, saafremt der ikke allerede eksisterer en saadan .

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 24 . maj 1988, indgaaet til Domstolens Justitskontor den 13 . juni s . aa ., har Gerechtshof, Amsterdam, i medfoer af EOEF-Traktatens artikel 177 forelagt to praejudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af bestemmelser i Traktaten og i Raadets sjette direktiv af 17 . maj 1977 (77/388) om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem : ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s . 1, herefter benaevnt "sjette direktiv ") med henblik paa at kunne afgoere, om den nederlandske afgiftslovgivning er i overensstemmelse med faellesskabsretten i det omfang, den ikke indeholder saerlige bestemmelser vedroerende momsordningens anvendelse i handelen med brugte genstande, der er blevet koebt af private med henblik paa videresalg .

2 Disse spoergsmaal er blevet rejst under en sag, som selskaberne ORO Amsterdam Beheer BV og Concerto BV har anlagt mod de nederlandske afgiftsmyndigheder vedroerende den moms, sagsoegerne har skullet betale af deres omsaetning i december 1986 .

3 Det fremgaar af sagen, at de sagsoegende selskaber, der handler en detail med nye og brugte grammofonplader, kassettebaand og CD-plader, i december 1986 havde en samlet omsaetning paa 256 698 HFL, hvoraf der skulle svares 20% moms af 250 915 HFL . Selskaberne indbetalte efter fradrag af indgaaende afgift 37 608 HFL i moms .

4 Den 5 . marts 1987 anlagde de sagsoegende selskaber imidlertid sag ved Gerechtshof, Amsterdam, med krav om tilbagebetaling af 6 251 HFL af den betalte moms . Dette krav begrundedes med, at der fra den skyldige afgift for salg i december 1986 burde fradrages den moms, der stadig indgik i prisen for brugte genstande, sagsoegerne havde koebt af private . Ved beregningen af dette beloeb anvendte sagsoegerne en fast sats paa 20/120 af indkoebsprisen i december 1986 paa brugte genstande, hvilket gav beloebet 37 509 HFL, og stillede herefter krav om tilbagebetaling af 6 251 HFL .

5 Gerechtshof, Amsterdam fastslaar i forelaeggelseskendelsen, at der ikke efter bestemmelser i den nederlandske afgiftslovgivning kan ske fradrag for indgaaende moms af den moms, der indgaar i prisen paa brugte genstande, som en afgiftspligtig person koerber af en person, der ikke er afgiftspligtig . Den forelaeggende ret bemaerker i kendelsen, at momsordningen baade efter bestemmelserne i momsdirektiverne og efter Domstolens praksis bl.a . kendetegnes ved

adgangen til paa hvert omsaetningstrin at fradrage den indgaaende moms i den skyldige moms, og har derfor udsat sagen og anmodet Domstolen om en praejudiciel afgoerelse af foelgende to spoergsmaal :

"1) Er det foreneligt med faellesskabsretten, navnlig bestemmelserne i EOEF-Traktaten og Raadets sjette direktiv af 17 . maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem : ensartet beregningsgrundlag (77/388/EOEF), at en medlemsstat i december 1986 opkrævede fuld moms ved salg af brugte genstande, uden at der paa nogen maade blev taget hensyn til, at de paagaeldende genstande var erhvervet fra private, naar henses til, at Raadet ifølge ovennaevnte sjette direktiv havde forpligtet sig til inden den 31 . december 1977 at vedtage Faelllesskabets afgiftsordning for brugte genstande og endnu d . d . ikke har truffet de noedvendige foranstaltninger dertil?

2) Saafremt det foerste spoergsmaal besvares benaegtende, hvorledes skal der da ved fastsaettelsen af den skyldige moms ved levering af brugte genstande tages hensyn til, at de paagaeldende genstande stammer fra private?"

6 Vedroerende hovedsagens faktiske omtaendigheder, faellesskabsreglerne, retsforhandlingernes forloeb og de indlaeg, der er afgivet for Domstolen, henvises til retsmoder rapporten . Disse omstaendigheder omtales derfor kun i det foelgende, saafremt det paa de enkelte punkter er noedvendigt for forstaaelsen af Domstolens argumentation .

7 Gerechtshof, Amsterdam, har med det foerste spoergsmaal foerst og fremmest oensket en afgoerelse af, om faellesskabsretten og navnlig sjette direktiv er til hinder for en national momslovgivning, der ikke hjemler mulighed for ved beregningen af den moms, der skal betales for omsaetningen i forbindelse med salg af brugte genstande, at tage hensyn til den afgift, der fortsat indgaar i prisen paa goder, der er erhvervet fra private ikke-afgiftspligtige personer med henblik paa videresalg .

8 Der findes for tiden ingen faellesskabsregler om den saerlige momsordning for brugte genstande . Kommissionen havde i sit forslag til sjette direktiv, der blev forelagt Raadet den 29 . juni 1973 (EFT C 80, s . 1), i artikel 26 fastsat en "saerlig ordning for brugte ting", der i stk . 1 defineres paa foelgende maade : "Ved brugte ting forstaas brugte roerlige ting, der kan anvendes igen, som de er eller efter reparation - med undtagelse af originale kunstvaerker udfoert i haanden af kunstneren, antikviteter og samlerobjekter, frimaerker til samlerbrug samt gamle moebler ".

9 I denne "saerlige ordning" var det bestemt, at en ikke-afgiftspligtig persons levering af en brugt genstand til en afgiftspligtig person med henblik paa videresalg gav sidstnaevnte ret til et fradrag af merværdiafgiften beregnet paa grundlag af tingens koebpris, hvorhos der fastsattes regler for beregning af det fradrag, erhververen kunne opnaa .

10 Da der ikke blev naaet nogen loesning paa grundlag af Kommissionens forslag, vedtog Raadet som en overgangsordning artikel 32 i sjette direktiv, der har foelgende ordlyd :

"Raadet vedtager inden den 31 . december 1977 med enstemmighed paa forslag af Kommissionen, Faelllesskabets afgiftsordning for brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samlerobjekter . Indtil ivaerksaettelsen af den naevnte faellesskabsordning kan de medlemsstater, som ved dette direktivs ikrafttraeden anvender en saerordning paa det ovennaevnte omraade, opretholde denne ordning ".

11 Kommissionen har med hjemmel i foerste afsnit i denne bestemmelse den 11 . januar 1978 forelagt Raadet et forslag til et syvende direktiv "om en faelles merværdiafgiftsordning for kunstgenstande, samlerobjekter, antikviteter og brugte genstande" (EFT C 26, s . 2), der senere

er blevet ændret (ændringerne er blevet forelagt Raadet den 16 . maj 1979, EFT C 136, s . 8). Da Raadet ikke kunne naa frem til en loesning, trak Kommissionen dette forslag tilbage i november 1987 . Et ændret forslag er blevet forelagt Raadet den 11 . januar 1989 (EFT C 76, s . 10), men dette er endnu ikke blevet vedtaget .

12 Sagsoegerne i hovedsagen og Kommissionen har i foerste række gjort gaeldende, at der ifoelge Domstolens praksis (Domstolens dom af 5 . maj 1982, Gaston Schul Douane-Expeditur BV, 15/81, Sml . s . 1409, og Domstolens dom af 21 . maj 1985, Gaston Schul Douane-Expeditur BV, 47/84, Sml . s . 1491) gaelder et generelt, principielt forbud mod dobbelt afgiftsbelastning, der maa laegges til grund ved afgoerelsen vedroerende gyldigheden af de nationale foranstaltninger, der er egnede til at undgaa en saadan dobbelt afgiftsbelastning, navnlig for saa vidt angaar brugte genstande (Domstolens domme af 10 . juli 1985, Kommissionen mod Nederlandene, 16/84, Sml . s . 2355, og Kommissionen mod Irland, 17/84, Sml . s . 2375).

13 Det er for det andet blevet gjort gaeldende, at medlemsstaterne i tilfaelde af Raadets passivitet ifoelge Domstolens domme af 5 . maj 1981, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (804/79, Sml . s . 1045), og 28 . marts 1984, Pluimveeslachterij Midden-Nederland og Van Miert (forenede sager 47 og 48/83, Sml . s . 1721), har mulighed for at opretholde eller traeffe foranstaltninger, der er egnede til gennemfoerelsen af faellesskabsformaal . Selv om Raadet er enekompetent, naar det gaelder foranstaltninger til afgiftsharmonisering, har staterne dog paa baggrund af Raadets passivitet, for saa vidt angaar afgiftsordningen for brugte genstande, en forpligtelse til at handle for at sikre, at det grundlaeggende forbud mod dobbelt afgiftsbelastning overholdes . Denne forpligtelse til at handle begrundes med faellesskabsrettens udvikling paa momsomraadet .

14 Den nederlandske regering har anfoert, at artikel 32 i sjette direktiv indeholder en "standstill"-klausul, der forbyder medlemsstaterne at ændre eller udvide saerlige bestemmelser om brugte genstande, for at undgaa, at der i staternes lovgivning opstaar yderligere uoverensstemmelser . Det kan ikke paa nogen maade af artikel 32 udledes, at staterne er forpligtede til at handle for at indfoere en saerlig ordning for brugte genstande .

15 Indledningsvis bemaerkes vedroerende denne droeftelse om medlemsstaternes mulighed for eller forpligtelse til at handle paa grund af Raadets passivitet med at vedtage Faellesskabets afgiftsordning for brugte genstande, jfr . sjette direktivs artikel 32, foerste afsnit, at Domstolen allerede har fastslaaet, at den omstaendighed, at medlemsstaterne inden for rammerne af den pligt til samarbejde, der paahviler dem i medfoer af Traktatens artikel 5, opretholder eller indfoerer nationale bestemmelser med henblik paa at gennemfoere Faellesskabets formaal i tilfaelde af Raadets passivitet med at traeffe foranstaltninger, der er omfattet af De Europaeiske Faellesskabers enekompetence, i visse tilfaelde principielt ikke kan give grundlag for kritik . Af denne praksis foelger imidlertid ikke et generelt princip om, at medlemsstaterne er forpligtede til at saette sig i Raadets sted, naar Raadet afholder sig fra at traeffe foranstaltninger, der henhoerer under dets kompetence .

16 Det afgoerende er imidlertid, at i forbindelse med den ordning, den forelaeggende ret har fremdraget, er en eventuel levering ved salg fra en privatperson til en afgiftspligtig erhvervsdrivende ikke en omstaendighed, der medfoerer momspligt, men at den afgiftspligtiges videresalg paalaegges moms efter videresalgsprisen, uden at den afgiftspligtige har ret til at fradrage den moms, der er betalt for genstanden ved omsaetning i tidligere omsaetningsled .

17 Spoergsmaalet bliver herefter, om den omstaendighed, at der ikke i en national lovgivning findes en saerlig afgiftsordning for brugte genstande, ved hjalp af hvilken en saadan dobbelt afgiftsbelastning kan undgaas, er i strid med Traktaten og sjette direktiv . Dette spoergsmaal melder sig ogsaa, saafremt der i en national lovgivning findes bestemmelser, som, selv om de

angaar saerlige regler for opkraevning af afgift i forbindelse med visse transaktioner vedroerende brugte genstande, kun har et ganske begrænset anvendelsesomraade og derfor ikke kan antages at udgoere en samlet momsordning paa omraadet for brugte genstande . Det er ikke paa grundlag af Domstolens praksis i og for sig muligt at besvare dette spoergsmaal generelt og bekræftende .

18 Foerst bemaerkes, at selv om det i de foernaevnte domme af 5 . maj 1982, Gaston Schul Douane-Expeditur BV, og 21 . maj 1985, Gaston Schul Douane-Expeditur BV, som sagsoegerne i hovedsagen og Kommissionen har paaberaabt sig, er fastslaaet, at opkraevning af moms ved indfoersel af en vare fra en anden medlemsstat, der leveres af en privatperson, mens der ikke opkraeves moms ved en tilsvarende levering i den indfoerende medlemsstat, er i strid med faelleskabsretten, er dette ikke resultatet af anvendelsen af et generelt principielt forbud mod afgiftskumulation, men foelger derimod af Traktatens artikel 95, hvorefter interne afgifter, der foerer til forskelsbehandling af indfoerte varer, er forbudt .

19 Vedroerende anvendelsen af artikel 6, stk . 2, litra a), i sjette direktiv, hvorefter anvendelsen af et gode, der er bestemt for en virksomhed, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale, saafremt dette gode har givet ret til momsfradrag, skal paalaegges moms som en tjenesteydelse mod vederlag, er Domstolen ganske vist naaet til det resultat, at en saadan beskatning er udelukket, for saa vidt angaar et gode, der er erhvervet som brugt, og som derfor ikke har givet ret til fradrag (Domstolens dom af 27 . juni 1989, Kuehne, 50/88, Sml . s . 1925).

20 Dette resultat grundes imidlertid paa selve ordlyden af artikel 6, stk . 2, litra a), der har til formaal at forhindre, at der opnaas et momsfrit endeligt forbrug gennem privat anvendelse af erhvervsmaessige goder, og som derfor kun goer moms for anvendelse af dette gode paakraevet, saafremt godet har givet ret til fradrag af den moms, der er erlagt ved dets erhvervelse .

21 Faelleskabets momsordning er efter en helhedsbedommelse resultatet af en gradvis harmonisering af de nationale lovgivninger inden for rammerne af Traktatens artikler 99 og 100 . Som Domstolen gentagne gange har fastslaaet, er denne harmonisering, saaledes som den er gennemfoert ved flere paa hinanden foelgende direktiver, og navnlig ved sjette direktiv, endnu ikke en fuldstaendig harmonisering .

22 Denne harmonisering har ganske vist bl.a . til formaal at udelukke dobbelt afgiftsbelastning, idet det er et led i moms-systemet, at der i hvert beskatningsled foretages fradrag af den afgift, der har belastet et tidligere omsaetningsled .

23 Som det fremgaar af formuleringen af artikel 32 i sjette direktiv, er dette maal imidlertid ikke naaet endnu, og det er i det faelles merværdiafgiftssystems nuvaerende udformning umuligt at hente det fornoedne grundlag for definitionen af og fastsaettelsen af gennemfoerelsesforanstaltninger til en faelles afgiftsordning, hvorved der kan undgaas dobbelt afgiftsbelastning ved handel med brugte genstande .

24 Paa baggrund heraf maa det fremdeles, saa laenge faelleskabslovgiver ikke har udstedt regler, vaere artikel 32 i sjette direktiv der finder anvendelse, og herefter er de medlemsstater, der anvender en saerlig momsordning for brugte genstande, bemyndiget til at opretholde denne ordning, men til gengæld ikke forpligtet til at indfoere en saerlig ordning, saafremt der ikke allerede eksisterer en saadan .

25 Det foerste praejudicielle spoergsmaal skal derfor besvares saaledes, at faelleskabsretten og Faelleskabets momsregler paa deres nuvaerende udviklingstrin ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter der ved beregningen af moms af den ved salg af brugte genstande opnaaede omsaetning ikke kan tages hensyn til den afgift, der fortsat er indeholdt i prisen for genstande, som med henblik paa videresalg er koebt af ikke-afgiftspligtige privatpersoner .

26 Efter besvarelsen af det første præjudicielle spørgsmål er det ufornoedent at besvare det andet præjudicielle spørgsmål fra Gerechtshof, Amsterdam .

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

27 De udgifter, der er afholdt af den nederlandske regering og 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, som verserer for den nationale domstol, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger .

Afgørelse

Paa grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedrørende de spørgsmål, som Gerechtshof, Amsterdam, har forelagt ved kendelse af 24 . maj 1988, for ret :

Fællesskabsretten og Fællesskabets momsregler er paa deres nuværende udviklingstrin ikke til hinder for en national lovgivning, hvorefter der ved beregningen af moms af den ved salg af brugte genstande opnåede omsætning ikke kan tages hensyn til den afgift, der fortsat er indeholdt i prisen for genstande, som med henblik paa videresalg er købt af ikke-afgiftspligtige privatpersoner .