

61988C0093

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Mischo fremsat den 27. april 1989. - WISSELINK & CO BV OG ABEMIJ BV OG HART NIBBRIG EN GREEVE BV M. FL. MOD STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: HOGE RAAD - NEDERLANDENE. - FOERSTE, ANDET OG SJETTE DIREKTIV OM OMSAETNINGSAFGIFT - SAERLIG FORBRUGSAFGIFT PAA PERSONBILER. - FORENEDE SAGER 93/88 OG 94/88.

Samling af Afgørelser 1989 side 02671

Generaladvokatens forslag til afgørelse

++++

Hoeje Domstol .

1 . De to sager, som jeg her skal tage stilling til, vedroerer spoergsmaalet, om det er i strid med det faelles merværdiafgiftssystem sideløbende med momsen at opkræve en særlig afgift ved levering og import af personbiler .

2 . I Nederlandene opkræves der faktisk en "bijzondere verbruiksbelasting van personenauto' s" (særlig forbrugsafgift af personbiler - herefter benævnt "den særlige afgift eller BVB "), hvis særlige kendetegn beskrives i det følgende . Afgiften opkræves ved producentens levering af personbiler inden for Nederlandene og ved import af personbiler hertil . Beskatningsgrundlaget er den katalogpris, før moms, der gjaldt ved udstedelsen af registreringsattesten . Ved katalogpris forstås den pris, som producenten eller importøren anbefaler sine forhandlere ved salg til den endelige forbruger . For saa vidt angaar brugte biler, udgør beskatningsgrundlaget en vis procentdel af katalogprisen . BVB andrager i dag 18,2% for den del af katalogprisen, der er lig med eller mindre end 10 000 HFL, og 27,3% for den del af katalogprisen, der ligger over 10 000 HFL . For nye biler fremstillet i Nederlandene, som eksporteres af en erhvervsdrivende, anvendes en sats på 0 % . Der opkræves kun afgift én gang, nemlig i de ovenfor nævnte led, og afgiften overvæltet herefter fuldt ud på det efterfølgende omsætningsled, uden at der sker nogen ny opkrævning . BVB tilbagebetales på visse betingelser, såfremt en bil importeres og herefter reeksporteres som ny . Saa snart en bil registreres i Nederlandene, betragtes den imidlertid som værende bragt i omsætning, og den giver ikke længere ret til tilbagebetaling af BVB . Købsfakturaen angiver ikke størrelsen af BVB, men derimod den eventuelt betalte moms . Momsen beregnes på grundlag af den samlede nettosalgspris inklusive BVB .

3 . Som Kommissionen med rette har anført, er BVB ikke en registreringsafgift, da afgiftspligten indtraeder ved producentens levering af bilen inden for Nederlandene eller ved importen hertil og ikke ved bilens registrering . Under alle omstaendigheder skal der ikke svares BVB af brugte biler, der sælges i Nederlandene .

4 . For saa vidt angaar de faktiske omstaendigheder, der ligger til grund for sagerne mellem paa den ene side selskabet Wisselink og den afgiftsmaessige enhed Abemij og paa den anden side Nederlandenes Staatssecretaris van Financiën, skal jeg henvise til retsmoder rapporten .

5 . Tvisten vedroerer i det vaesentlige spoergsmaalet, om den saerlige afgift, trods sin betegnelse, har karakter af omsaetningsafgift, og om den derfor maa anses for omfattet af forbuddet efter artikel 33 i Raadets sjette direktiv af 17 . maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgift - Det Faelles Merværdiafgiftssystem : ensartet beregningsgrundlag (direktiv 77/388, EFT L 145, s . 1). Artikel 33 lyder saaledes :

"Med forbehold af andre faelleskabsbestemmelser er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfoerer afgifter paa forsikringskontrakter og paa spil og vaeddemaal, punktafgifter, indregistreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsaetningsafgift ."

I - Foerste spoergsmaal

6 . Hoge Raad' s foerste spoergsmaal, som er det samme i de to sager, lyder saaledes :

"Er bestemmelserne i foerste, andet og sjette direktiv til hinder for opkraevning af den (i det praedjudicielle spoergsmaal) beskrevne saerlige afgift af personbiler?"

A - Argumenter, der stoettes paa retsgrundlaget for BVB, samt omstaendighederne i forbindelse med indfoerelsen af denne afgift

7 . Under hensyn til de lovforberedende arbejder og behandlingen i Parlamentet inden vedtagelsen af den nederlandske lov om omsaetningsafgifter af 1968, hvorved merværdiafgiftssystemet indfoertes, har kassationsappellerne i de to hovedsager (herefter benaevnt "Wisselink og Abemij ") anført, at BVB maa anses for en delvis opretholdelse af den omsaetningsafgift i form af en kumulativ flerledsaft, der gjaldt foer lovens vedtagelse . BVB er i virkeligheden kun en skjult opretholdelse af den tidligere omsaetningsafgift . Hvad skal man saa mene om det?

8 . Det er ubestrideligt, at der ifølge den nederlandske lov om omsaetningsafgift af 1954 skulle svares omsaetningsafgift til en forhoejet sats af 25%, en saakaldt luksusafgift, ved levering eller import af personbiler . Da den nye lov ikke indeholder bestemmelser om en forhoejet momssats, anvendtes den normale momssats, der dengang androg 12%, paa personbiler .

9 . For at udligne forskellen mellem afgiften af personbiler foer 1 . januar 1969 og momssatsen paa 12%, forelagde den nederlandske regering Parlamentet et forslag om i lovudkastet at indfoeje en bestemmelse om en saakaldt "udligningsafgift", der sideløbende med momsen skulle opkraeves ved producentens levering eller ved import af personbiler . Som foelge af en række betragtninger fremsat af nogle parlamentsmedlemmer, som var i tvivl om, hvorvidt afgiften var forenelig med merværdiafgiftssystemet, blev betegnelsen "udligningsafgift" erstattet af "saerlig forbrugsafgift af personbiler " . Der skete dog ikke nogen materiel aendring af afgiften i forbindelse med den nye betegnelse . Retsgrundlaget for den saerlige afgift, BVB, er saaledes artikel 50 i den nye lov om omsaetningsafgift, som herudover vedroerer moms, og ikke en saerlig lov . En saadan metode goer det muligt ved en enkelt henvisning at lade en hel række definitioner og opkraevningsbetingelser, der i loven er fastsat for momsen, gælde analogt for BVB . Wisselink og

Abemij har anført, at det allerede fremgaar af disse forhold, at BVB i virkeligheden kun er en særlig form for omsætningsafgift .

10 . Som Det Forenede Kongerige har gjort det i sine indlæg, kan det heroverfor anføres, at grunden til og omstændighederne ved indførelsen af den særlige afgift er uden betydning for fastlæggelsen af afgiftens objektive karakter . Denne er hverken afhængig af betegnelsen eller af den nationale lovgivningsprocedure . Det forhold, at den særlige afgift blev indført i forbindelse med de nationale bestemmelser til gennemførelse af merværdiafgiftssystemet, og at visse af lovens bestemmelser finder anvendelse på begge afgiftstyper, er ikke i sig selv tilstrækkeligt til at hævde, at Nederlandene ved at indføre afgiften på denne måde har tilsidesat sine forpligtelser efter momsdirektiverne .

11 . Til støtte for deres opfattelse har Wisselink og Abemij yderligere henvist til Domstolens domme i sagerne 324/82 og 391/85, Kommissionen mod Kongeriget Belgien . I førstnævnte dom (1) fastslog Domstolen, at Belgien ved at opretholde katalogprisen i stedet for den af køber faktisk betalte pris som beskatningsgrundlag for momsen på biler ikke havde gennemført sjette direktiv i overensstemmelse med de deri fastsatte betingelser .

12 . Som følge af denne dom ændrede Belgien sin lovgivning således, at momsen fremover ikke blev beregnet på grundlag af katalogprisen men på grundlag af den faktiske pris, der var aftalt mellem køber og sælger . Samtidig med denne lovændring indførte Belgien imidlertid også en registreringsafgift for nye biler, der blev beregnet på grundlag af katalogprisen . Disse to afgifter blev opkrævet til samme sats, og det beløb, der var betalt i moms, blev fradraget i registreringsafgiften . Kommissionen rejste en ny traktatbrudssag mod Belgien, og Domstolen udtalte i dom af 4 . februar 1988 (2), at der ifølge belgisk lovgivning bestod en direkte forbindelse mellem registreringsafgiften og momsen, idet køber, når der er svaret moms ved leveringen eller importen, fritages for registreringsafgiften op til det beløb, som udgjorde den afgiftspligtige værdi ved momsens beregning, da køretøjet blev leveret eller importeret . Domstolen fastslog herefter, at den nye afgift, for så vidt angår dens størrelse og dens eksistens, ikke kunne anses for en selvstændig afgift, men en afgift, der afhænger af den moms, der svares af den nye bil . Et andet sted i dommen udtalte Domstolen, at momsen og registreringsafgiften i henhold til belgisk ret er indbyrdes sammenhængende og supplerer hinanden (3).

13 . Domstolen fandt derfor, at Kongeriget Belgien ikke havde truffet de nødvendige foranstaltninger til at opfylde Domstolens dom og således havde overtrådt sine forpligtelser i henhold til Traktaten, idet det reelt havde fastholdt katalogprisen som afgiftspligtig værdi for nye biler .

14 . Det kan imidlertid konstateres, at der ikke mellem momsen og den nederlandske BVB består nogen forbindelse, der kan sammenlignes med forbindelsen mellem de belgiske afgifter . Momsen og BVB er rent faktisk indbyrdes uafhængige, og der sker aldrig nogen udligning . Det skal tilføjes, at BVB ikke angives i fakturaen, men at den udgør en del af bilens kostpris, mens momsen opkræves af den samlede værdi af prisen og den særlige afgift . Derfor kan Domstolens betragtninger i sag 391/85 ikke finde anvendelse i den foreliggende sag .

15 . Det skal tilføjes, at den særlige afgift kun opkræves af to varegrupper, nemlig personbiler og knallerter, der fremstilles helt uafhængigt af hinanden, og at afgiften kun opkræves én gang i et klart defineret omsætningsled . Afgiften kan således ifølge Wisselink og Abemij ikke betragtes som en delvis opretholdelse af den tidligere kumulative flerledsafgift . Den er derfor ikke i strid med Raadets første direktiv af 11 . april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s . 12), hvorefter medlemsstaterne skulle afskaffe kumulative flerledsafgiftssystemer og indføre et fælles merværdiafgiftssystem .

16 . Det andet momsdirektiv, der blev vedtaget samme dato af Raadet, indeholder naermere regler for merværdiafgiftssystemets struktur og dets anvendelse (EFT 1967, s . 14), hvorfor det er uden betydning i denne sammenhaeng . Direktivet er i oevrigt afloest af Raadets ovennaevnte sjette direktiv af 17 . maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter .

17 . Wisselink og Abemij har imidlertid ogsaa gjort gaeldende, at den saerlige afgift er i strid med momssystemets "ratio legis", og at den er i strid med det af Raadet udtrykte oenske om at fortsaette den faktiske gennemfoerelse af den frie bevaegelighed for personer, goder, tjenesteydelser og kapital samt den oekonomiske sammenhaeng i Faellesskabet (tredje betragtning til sjette direktiv). Jeg skal derfor gennemgaa den saerlige afgift ud fra denne synsvinkel .

B - Den saerlige afgift og samhandelen inden for Faellesskabet

18 . Det fremgaar baade af praemisserne til Raadets foerste direktiv af 11 . april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter og af artiklerne 1 og 4 i samme direktiv (der stadig er i kraft), at Raadet ved indfoerelsen af momsens forfulgte to formaal .

19 . Det vaesentligste formaal var at afskaffe de kumulative flerledsaftgiftssystemer og saaledes ophaeve de vilkaarlige foranstaltninger til udligning af omsætningsafgiften ved import og eksport, som indebar en begraensning af samhandelen og en konkurrenceforvridning mellem medlemsstaterne .

20 . Med de tidligere kumulative flerledsaftgiftssystemer var det nemlig ikke muligt at fastslaa noejagtigt hvilken afgift, der reelt var paalagt varer, som havde vaeret igennem flere produktions - eller handelsled . Medlemsstaterne havde derfor fastsat vilkaarlige afgiftsfritagelser ved eksport, som kunne indebaere en stoette, samt udligningsafgifter ved import, som kunne foere til en opkraevning af hoejere afgifter for importerede varer end for indenlandsk fremstillede varer . Ved at goere den afgift, der opkraeves af den enkelte vare, gennemsigtig, fjerner merværdiaftgiftssystemet dette problem . Det foerer nemlig til en neutralitet i konkurrencemaessig henseende, idet ensartede varer i de enkelte lande belastes med samme afgift, uanset hvor mange produktions - og handelsled varen gennemloeber . Det er fremover muligt at fastslaa, hvor stor en afgift, der er svaret af indenlandsk fremstillede varer, og det er muligt at udligne denne afgift noejagtigt ved import og eksport . Af importerede varer svares der nemlig samme moms som af varer fremstillet i importmedlemsstaten, og de eksporterede varer fritages for noejagtig den moms, der er betalt .

21 . Den ovennaevnte konkurrenceforvridning kan imidlertid ikke opstaa, naar der er tale om en afgift, som ikke er en "kumulativ flerledsaftgift", men en afgift, hvis stoerrelse kan beregnes noejagtigt, idet den kun opkraeves én gang i et praecist defineret led . Da BVB som allerede anfoert har en saadan karakter, er den ikke i strid med det foerste formaal, Faellesskabet forfulgte ved indfoerelsen af merværdiaftgiftssystemet .

22 . BVB kan kun tilbagebetales ved import og reeksport af fabriksnye biler og kun med et beloeb af noejagtig samme stoerrelse som afgiften . Den indeholder saaledes ikke noget vilkaarligt element, der kan betragtes som eksportstoette . Omvendt svares der ved import til Nederlandene af en bil fremstillet i en anden medlemsstat samme saerlige afgift som af indenlandsk fremstillede biler . Afgiften indebaerer saaledes ingen beskyttelse, hvorfor den ikke er i strid med Traktatens artikel 95 .

23 . Wisselink og Abemij har imidlertid gjort gaeldende, at brugte biler, som den nederlandske ejer maatte oenske at saelge i en anden medlemsstat, udsaettes for forskelsbehandling i konkurrencemaessig henseende, idet den saerlige afgift, der er betalt ved erhvervelsen, ifoelge

nederlandsk lovgivning ikke kan tilbagebetales . Da der ikke er tale om moms, er importlandets afgiftsmyndigheder heller ikke forpligtet til at tage hensyn til den del af BVB, som endnu indgaar i salgsprisen for en saadan bil (4).

24 . I denne forbindelse henvises imidlertid til Hulst-dommen (5), hvori Domstolen udtalte :

"En indenlandsk afgift paa salget af et produkt er uforenelig med de forbud mod forskelsbehandling, der foelger af EOEF-Traktaten, naar den belaster salg til eksport med mere end salg paa det indenlandske marked, eller naar provenuet af afgiften er beregnet til at begunstige indenlandske produkter ".

Det gaelder helt klart ikke for BVB .

25 . Statens Kontrol-dommen har ogsaa interesse i denne sammenhaeng (6). For saa vidt angaar import, dvs . den modsatte situation af den her foreliggende, skal jeg endelig henvise til Peureux-dommen (7), hvori Domstolen udtalte :

"Selv om artikel 95 forbyder medlemsstaterne at paalaegge varer fra andre medlemsstater afgifter, der er hoejere end de afgifter, der paalaegges indenlandske varer, forbyder den ikke, at indenlandske varer paalaegges hoejere afgifter end indfoerte varer; denne ulighed skyldes ikke artikel 95, men saeregenheder i de nationale lovgivninger, hvor disse ikke er harmoniserede paa omraader, der henhoerer under medlemsstaternes kompetence ".

Ogsaa i den foreliggende sag indebaerer denne ulighed mellem medlemsstaternes lovgivning uundgaaeligt et handicap for de nederlandske statsborgere, som oensker at saelge brugte biler i andre medlemsstater .

26 . Wisselink og Abemij har yderligere anfoert, at de personer, som i Nederlandene udlejer biler til udenlandske turister, ogsaa udsaettes for forskelsbehandling paa grund af konkurrenceforvridning . Paa grund af den saerlige afgift har de nederlandske udlejningsvirksomheder en langt hoejere kostpris end udlejningsvirksomheder i andre medlemsstater . Denne forskel goer sig i saerlig grad gaeldende, naar udlejningsvirksomheder fra de forskellige medlemsstater opererer paa samme marked, navnlig paa det amerikanske . De faste priser paa rejser til Europa, som tilbydes amerikanske turister og forretningsfolk, og som omfatter leje af en personbil eller en campingvogn (hvoraf der ogsaa opkraeves den saerlige afgift af personbiler), er langt lavere, naar tilbuddene kommer fra andre medlemsstater end Nederlandene, hvilket griber forstyrrende ind i de frie varebevaegelser og den frie udveksling af tjenesteydelser alene paa grund af opkraevningen af den saerlige afgift af personbiler .

27 . Herooverfor kan kun anfoeres, at der her er tale om en uundgaaelig virkning af forskellen mellem de nationale lovgivninger . Yderligere kan forskellen mellem den moms, der svares af biler i de forskellige medlemslande, fra 12% i Luxembourg til 38% i Italien, ogsaa foere til en tilsvarende konkurrenceforvridning inden for biludlejning .

28 . Den saerlige nederlandske afgift kan saaledes ikke foere til retsstridige hindringer for de frie varebevaegelser .

29 . Det andet formaal, som Faellesskabets institutioner forfulgte med indfoerelsen af det faelles mervaerdiafgiftssystem, og for saa vidt det endelige maal, er en dag at faa afskaffet beskatning ved indfoersel og afgiftsgodtgoerelse ved udfoersel i handelssamkvemmet mellem medlemsstaterne (foerste direktivs artikel 4). Det kan imidlertid ikke benaegtes, at det forhold, at der ved siden af momsen findes afgifter som den saerlige afgift, givet goer det vanskeligere "at etablere et faelles marked, ... som har kendetegn, som svarer til dem i et internt marked" (foerste betragtning til foerste direktiv).

30 . Faellesskabets politiske institutioner staar saaledes over for et harmoniseringsproblem, der er saa meget desto vanskeligere, som der ikke opkraeves saadanne afgifter i tre fjerdedele af medlemsstaterne . Men dette problem er uden betydning for vurderingen af BVB' s retlige karakter . Der er tale om en hindring for gennemfoerelsen af det interne marked svarende til den hindring, der skyldes forskellige punktafgifter, men ikke om en hindring for, at det faelles mervaerdiafgiftssystem kan fungere tilfredsstillende .

31 . Det kan herefter fastslaas, at BVB hverken er i strid med den "ratio legis", der ligger til grund for direktiverne om det faelles mervaerdiafgiftssystem, eller med forbuddet mod forskelsbehandling, som danner grundlaget for Traktatens artikel 95 . Skal den saerlige afgift dog alligevel fordoemmes, fordi den tilsidesaetter sjette direktiv?

C -Er det muligt at opkraeve momsen og en anden indirekte afgift kumulativt?

32 . Wisselink og Abemij har foerst gjort gaeldende, at medlemsstaterne ikke ud over momsen kan opkraeve andre former for omsaetningsafgift eller forbrugsafgift af samme goder eller tjenesteydelser med undtagelse af den udtrykkelige undtagelse i sjette direktivs artikel 33 . Dette argument boer nuanceres .

33 . Som Kommissionen har anfoert i sine indlaeg (s . 14), omfatter

"faellesskabsharmoniseringen for tiden alene mervaerdiafgiften . Andre indirekte forbrugsafgifter hoerer ind under medlemsstaternes kompetence i det omfang, der ikke findes udtrykkelige faellesskabsbestemmelser ".

34 . I forbindelse med Raadets direktiv 83/183 af 28 . marts 1983 om afgiftsfritagelse ved privatpersoners endelige indfoersel af personlige ejendele fra en medlemsstat (EFT L 105, s . 64), har faellesskabslovgiver selv givet mulighed for kumulation af momsen og andre afgifter, idet den afgiftsfritagelse ved privatpersoners endelige indfoersel af personlige ejendele, som direktivet giver mulighed for, ikke omfatter en raeke skatter og afgifter, herunder

"skatter og afgifter vedroerende brugen af disse ejendele inden for landets graenser, saasom for eksempel afgifter, der opkraeves ved registrering af motorkoeretoer ...".

35 . Kommissionen har med rette tilfoejet, at der heller ikke ifolge sjette direktiv kan rejses tvivl om, at der ikke bestaar noget umiddelbart forbud mod kumulation af nationale afgifter og moms . Kommissionen har her navnlig henvist til direktivets artikel 11, punkt B, stk . 3, litra a), og artikel 13, punkt B .

36 . Endelig har Domstolen i dommen af 8 . juli 1986, 73/85, Kerrutt mod Finanzamt Moenchengladbach-Mitte (Sml . s . 2219) utvetydigt fastslaaet, at det fremgaar af sjette direktivs artikel 33, at den nugældende faellesskabsret ikke indeholder saerlige regler, der udelukker eller begrænser medlemsstaternes kompetence til at indfoere andre afgifter end omsaetningsafgifter, og at saadanne afgifter ogsaa kan opkraeves, selv om der herved bliver tale om en kumulation af en afgift og mervaerdiafgiften paa en og samme transaktion . Da der herefter ikke kan rejses tvivl om kumulationsprincippet, er det alene afgørende, om den paagældende afgift paa grund af

dens saeregenskaber maa betragtes som en af de afgifter, der er opregnet i sjette direktivs artikel 33, og som medlemsstaterne kan opretholde eller indfoere .

D -Spoergsmaalet om BVB kan anses for en punktafgift

37 . Wisselink og Abemij har anfoert, at det skal fastslaas, om BVB kan anses for en punktafgift, da den i saa fald er tilladt . I modsat fald er der tale om en afgift, der har karakter af omsaetningsafgift, og som derfor er forbudt ifoelge sjette direktivs artikel 33 . Ifoelge Wisselink og Abemij skal udtrykket "punktafgifter" i artikel 33 alene opfattes som punktafgifter i formel betydning . Der skal derfor anlaegges en snaever fortolkning af dette begreb i forbindelse med en harmonisering af omsaetningsafgifterne . Ganske vist omfatter nederlandsk skatteret begrebet punktafgifter, men "den saerlige forbrugsafgift af personbiler" har aldrig vaeret opregnet blandt punktafgifterne . Der er saaledes ikke tale om en punktafgift i formel betydning .

38 . I oevrigt er den saerlige afgift, ifoelge Wisselink og Abemij, heller ikke en punktafgift i materiel betydning . Punktafgifter kan nemlig kun opkraeves af "ikke-varige" forbrugsgoder, og den maade, den saerlige afgift (vaerdiafgift) opkraeves paa, adskiller sig fra den maade, punktafgifter (specifik afgift) opkraeves paa .

39 . Herooverfor har Kommissionen, den nederlandske regering og den britiske regering gjort gaeldende, at selv om de fleste punktafgifter faktisk opkraeves af goder, som forsvinder fuldstaendigt ved brugen (saasom oel, andre alkoholholdige drikkevarer, sukker, benzin, parfumerivarer), og selv om afgiftssatsen normalt beregnes paa grundlag af varens kvantum eller vaegt eller dens alkoholindhold, findes der imidlertid ogsaa punktafgifter, der helt eller delvis opkraeves paa grundlag af varens vaerdi . Det gaelder f.eks . punktafgifter af forarbejdet tobak, som, for saa vidt angaar opbygningen, har vaeret genstand for faelleskabsharmonisering ved Raadets direktiv 72/464 af 19 . december 1972 om forbrugsbeskatning af forarbejdet tobak bortset fra omsaetningsafgift (8) . Disse punktafgifter bestaar nemlig af to elementer : en specifik afgift beregnet paa grundlag af antallet af cigaretter og en vaerdiafgift beregnet paa grundlag af detailprisen .

40 . Kommissionen har yderligere oplyst, at der i Danmark, Graekenland og Italien opkraeves afgifter af visse fotografiapparater, apparater til optagelse og gengivelse af lyd, fjernsynsmodtagere osv ., altsaa af varige forbrugsgoder; disse afgifter betegnes som punktafgifter og opkraeves som vaerdiafgift .

41 . Herefter konkluderer Nederlandenes og Det Forenede Kongeriges regeringer, at den saerlige nederlandske afgift kan ligestilles med en punktafgift .

42 . For saa vidt angaar det argument, der stoettes paa det forhold, at BVB ikke i nederlandsk ret betragtes som en punktafgift i formel betydning, skal jeg bemaerke, at udtrykket "punktafgifter" i sjette direktivs artikel 33 er et faellesskabsretligt begreb, da det ellers ikke vil vaere muligt at gennemfoere en ensartet anvendelse af bestemmelsen i samtlige medlemsstater . Saaframt en medlemsstat oensker at omgaa forbuddet i artikel 33 in fine, ville det nemlig vaere tilstraekkeligt at betegne en afgift som punktafgift . Jeg forstaar i oevrigt ikke meningen med den erklæring vedroerende artikel 33 til Raadets moedeprotokol, som Kommissionen har henledt opmaerksomheden paa . Den paagaeldende erklæring lyder saaledes : "Raadet og Kommissionen skal udtale, at denne bestemmelse ikke er til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfoerer andre punktafgifter end de i bestemmelsen udtrykkeligt naevnte ." Artikel 33 naevner nemlig ikke nogen bestemt punktafgift, men blot "punktafgifter" i al almindelighed . Hvis erklæringen skal betyde, at medlemsstaterne fortsat kan indfoere nye punktafgifter, siger den ikke andet end selve artikel 33 . Hvis erklæringen derimod betyder, at medlemsstaterne frit kan betegne en hvilken som helst afgift, de maatte indfoere, som "punktafgifter", er erklæringen i strid med ovennaevnte betragtninger .

43 . Udtrykket "punktafgifter" i artikel 33 kan ikke anses for at omfatte enhver afgift, der betegnes som saadan i en medlemsstats nationale lovgivning . Der kan kun vaere tale om punktafgifter, som faellesskabsretten betragter som saadanne paa grund af deres saerlige kendetegn . Saa vidt jeg ved, findes der imidlertid endnu ingen definition af punktafgifter i faellesskabsretlig betydning .

44 . Hvis der skal fastsaettes en saadan definition i forbindelse med de foreliggende sager, skal jeg tillade mig at foreslaa, at Domstolen vaelger den traditionelle opfattelse af dette begreb ved at fastslaa, at der ved punktafgifter forstaas afgifter, som i et enkelt led opkraeves af bestemte ikke-varige forbrugsgoder, og som helt eller delvis opkraeves som en specifik afgift, dvs . en afgift, der beregnes paa grundlag af et godes maengde, vaegt eller alkoholprocent .

45 . Jeg mener imidlertid ikke, at det er absolut noedvendigt at tage dette skridt, idet det ifoelge sjette direktivs artikel 33 er tilladt at indfoere eller opretholde ikke blot punktafgifter, afgifter paa forsikringskontrakter og paa spil og vaeddemaal samt indregistreringsafgifter, men ogsaa "alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsaetningsafgift " .

46 . Med henblik paa de foreliggende sager er det saaledes tilstraekkeligt at afgoere, om den nederlandske saerlige afgift har karakter af omsaetningsafgift .

E - "Den saerlige afgifts" retlige karakter

47 . I "Lexique des termes juridiques" udgivet af forlaget Dalloz (1988, s . 440) findes foelgende definition paa omsaetningsafgift :

"Artsbetegnelse, der i vid forstand betegner en samling indirekte afgifter - endog parafiskale afgifter - der har det til faelles, at de beregnes som en procentdel af prisen for de goder og tjenesteydelser, hvoraaf de opkraeves . Momsen er langt den vigtigste . Udtrykket anvendes undertiden i ental i forretningslivet som synonymt med selve momsen ."

48 . De indirekte skatters historie i Frankrig (9) forud for indfoerelsen af momsen i 1954-1955 viser i oevrigt helt klart, at omsaetningsafgiften kan antage forskellige former . Den kan ramme alle transaktioner i alle successive omsaetningsled, medmindre der gaelder saerlige undtagelsesbestemmelser, men den kan ogsaa opkraeves én gang i en enkelt fase af produktionen eller omsaetningen .

49 . Hvis afgiften opkræves i flere forskellige led, kan den være kumulativ (en såkaldt kumulativ flerledsafgift) eller ikke-kumulativ (fradrag af den afgift, producenten selv har betalt). Endelig kan den omfatte ganske bestemte varer, principielt samtlige varer eller en hel varegruppe .

50 . Det kan herefter fastslås, at hverken antallet af de omsætningsled, hvori der opkræves afgift, en eventuel fradragsret eller anvendelsesområdet har betydning for spørgsmålet om, hvorvidt en afgift kan betegnes som omsætningsafgift .

51 . Da BVB beregnes som en procentdel af prisen for biler, der leveres af en fabrikant eller en importør, og at den således er knyttet til sidstnævntes omsætning, mener jeg, at der rent faktisk er tale om en omsætningsafgift i den betydning, dette udtryk normalt tillægges .

52 . Det skal herefter afgøres, om sjette direktivs artikel 33 vedrører alle de afgifter, der kan betegnes som omsætningsafgift, eller om dette begreb skal opfattes mere snævert . I sag 295/84, Rousseau Wilmot (10), skulle Domstolen tages stilling til, om afgifter som bidrog til social solidaritet og afgift med henblik på gensidig bistand, som beregnes på grundlag af et selskabs omsætning, var omfattet af forbuddet efter artikel 33 . Domstolen fandt, at det skulle afgøres, om sådanne afgifter kan antages at have karakter af omsætningsafgift i henhold til sjette direktiv (præmis 9). Domstolen fandt således, at begrebet "omsætningsafgift" har en særlig betydning i forbindelse med sjette direktivs artikel 33 . Domstolen udtalte, at rækkevidden af artikel 33 i sjette direktiv, med henblik på besvarelsen af det forelagte spørgsmål, måtte fastlægges i lyset af formålet med bestemmelsen inden for rammerne af den ordning med omsætningsafgifter, der er harmoniseret i form af et fælles merværdiafgiftssystem (præmis 14).

53 . Herefter analyserede Domstolen princippet i dette system, idet den fastslog (præmis 15), at det fremgår af første direktivs artikel 2, at princippet består i, at der svares en generel (11) 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 . Efter at have henvist til fradragsmekanismen fastslog Domstolen i præmis 16 :

"Artikel 33 i sjette direktiv, hvorefter medlemsstaterne frit kan opretholde eller indføre visse indirekte afgifter, som f.eks . punktafgifter, på betingelse af, at der ikke er tale om afgifter, 'der ... har karakter af omsætningsafgift' , har til formål at forhindre, at det fælles merværdiafgiftssystemes funktion bringes i fare på grund af afgifter i en medlemsstat, som pålægges omsætningen af varer og tjenesteydelser, og som rammer den erhvervsmaessige omsætning på tilsvarende måde som moms ." (11)

54 . I dommen af 3 . marts 1988 i sag 252/86, Bergandi, Sml . s . 1343, gik Domstolen frem på tilsvarende måde . Efter at have bemærket, at begrebet afgifter, der har karakter af omsætningsafgift, er et fællesskabsretligt begreb, da det optræder i forbindelse med gennemførelsen af det formål, som artikel 33 forfølger, nemlig at sikre, at det fælles merværdiafgiftssystem får fuld virkning, gentog Domstolen i præmis 14 de samme kriterier, som den allerede havde fastsat i ovennævnte præmis i Rousseau Wilmot-dommen .

55 . Jeg skal herefter foreslå Domstolen, at den anvender samme fremgangsmaade i den foreliggende sag ved at afgøre, om BVB opfylder de kriterier, der er fastsat i ovennævnte to domme .

56 . Imidlertid må det nødvendigvis fastslås, at BVB ganske vist er proportional med bilpriserne, men at den ikke kan anses for en almindelig afgift, da den kun skal svares af to varegrupper, nemlig personbiler og knallerter . Det kan heller ikke hævdes, at den belaster omsætningen af goder og tjenesteydelser, og at den rammer handelstransaktioner på samme måde som momsen, idet den kun opkræves én gang ved fabrikantens levering af varen eller ved

importen heraf . Der svares ikke BVB af brugte biler, medmindre de importeres . Jeg har imidlertid allerede gjort opmærksom paa, at BVB ikke udgør nogen fare for, at det fælles merværdiafgiftssystem virker efter hensigten .

57 . Jeg skal herefter foreslå Domstolen at besvare det første spørgsmål, som Høje Raad har rejst i de to sager, således :

"Bestemmelserne i første, andet og sjette direktiv er ikke til hinder for, at der opkræves en særlig afgift af personbiler, således som den er beskrevet i det præjudicielle spørgsmål ".

II - Andet spørgsmål i de to sager

58 . Det andet spørgsmål i sag 93/88 (Wisselink) lyder således :

"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?"

59 . Det andet spørgsmål i sag 94/88 (Abemij m.fl .) lyder således :

"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?"

60 . Da jeg har foreslået, at det første spørgsmål besvares benægtende, bliver ovennævnte to spørgsmål nødvendigvis genstandsløse .

61 . Såfremt Domstolen derimod måtte besvare det første spørgsmål bekræftende, vil det heraf fremgaa, at en afgift som den særlige nederlandske afgift er i strid med fællesskabsretten, da den er omfattet af forbuddet efter sjette direktivs artikel 33 .

62 . I saa fald må det andet spørgsmål i sag 94/88 (Abemij m.fl .) besvares således, at en sådan afgift slet ikke kan opkræves . Såfremt den ikke kan opkræves, falder problemet vedrørende fradragsretten, jfr . andet spørgsmål i sag 93/88 (Wisselink), imidlertid helt bort .

63 . Naar henses til de betydelige økonomiske følger for Nederlandene og måske andre medlemsstater, såfremt en afgift af denne art erklæres ugyldig, vil det være hensigtsmæssigt, at Domstolen fastslår, at ugyldigheden ikke kan påberåbes med henblik på tilbagebetaling af afgifter, der er erlagt inden datoen for domsafsigelsen, hvilket dog ikke omfatter personer, som forud for denne dato allerede har anlagt sag .

(*) Originalsprog : fransk .

(1) Dom af 10 . april 1984, 324/82, Sml . s . 1861 .

(2) Dom af 4 . februar 1988, 391/85, Sml . s . 579 .

(3) Mine fremhævelser .

(4) Dom af 21 . maj 1985, Schul, 47/84, Sml . s . 1491 .

(5) Dom af 23 . januar 1975, 51/74, Hulst mod Produktschap voor Siergewassen, Sml . s . 79, præmis 34-36 .

(6) Dom af 26 . juni 1978, 142/77, Statens Kontrol med ædle Metaller mod Larsen, Sml . s . 1543 .

(7) Dom af 13 . marts 1979, 86/78, Peureux mod Services fiscaux de la Haute Saône et du territoire de Belfort, Sml . s . 897 .

(8) EFT L 303, 1972, s . 1 .

(9) L . Trotabas og J . M . Cotteret : "Droit fiscal", Paris, Dalloz, 1985, s . 195 .

(10) Dom af 27 . november 1985, Sml . s . 3759, 3767 .

(11) Ikke fremhaevet i originalteksten .

(11) Ikke fremhaevet i originalteksten .