

varer og erlæggelse af tjenesteydelser, selv om den blot har defineret begrebet virksomhed som »enhver, der udøver selvstændig virksomhed«.

Kutscher

Mertens de Wilmars

Mackenzie Stuart

Pescatore

Sørensen

O'Keeffe

Touffait

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 12. juni 1979.

A. Van Houtte

H. Kutscher

Justitssekretær

Præsident

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT G. REISCHL FREMSAT DEN 8. MAJ 1979¹

Høje Ret.

Den 11. april 1967 udstedte Rådet i medfør af EØF-traktatens artikel 99 og 100 det første og andet direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystemets struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (direktiv 67/227/EØF og 67/228/EØF, EFT 1967, s. 12 og s. 14). Det var formålet med disse harmoniseringsdirektiver at fjerne de kumulative flerleds-afgiftssystemer og at indføre et fælles merværdiafgiftssystem i alle medlemsstaterne snarest muligt og senest den 1. januar 1970. Denne frist blev senere, ved det tredje momsdirektiv, udskudt til den 1. januar 1972.

I medfør af det andet direktiv vedtog kongeriget Nederlandene den 28. juni

1968 en lov om indførelse af merværdiafgiftssystemet i stedet for den dagældende omsætningsafgift, som trådte i kraft den 1. januar 1969 (Wet op de Omzetbelasting 1968, Staatsblad 329).

I den hovedsag, som ligger til grund for de foreliggende forenede retssager, er parterne uenige om, hvorvidt det i den nederlandske lov anvendte begreb skattepligtig virksomhed, er forenelig med Rådets andet direktiv om harmonisering af omsætningsafgifter, som bestemmer følgende i artikel 4:

»Som 'afgiftspligtig' anses den, som regelmæssigt med eller uden fortjeneste for

¹ — Oversat fra tysk.

øje selvstændigt præsterer ydelser, som falder ind under producent-, handels- eller tjenesteydelsesvirksomhed.«

Begrebet »selvstændigt« er nærmere uddybet i bilag A, pkt. 2, ad artikel 4, hvori det hedder:

»Begrebet 'selvstændig' skal især undtage arbejdstagere, der ved en arbejdskontrakt er forpligtede over for deres arbejdsgiver, fra beskattningen. Det nævnte begreb tillader desuden de enkelte medlemsstater at behandle personer, der i retlig forstand er uafhængige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er knyttet til hinanden, som en enkelt afgiftspligtig i stedet for som flere afgiftspligtige. En medlemsstat, der påtænker at anvende en sådan ordning, skal indlede den i artikel 16 omhandlede konsultation.«

Artikel 16 bestemmer:

»Hvis en medlemsstat ifølge dette direktiv skal foretage konsultationer, skal den, også af hensyn til anvendelsen af traktatens artikel 102, rettidigt rette henvendelse til Kommissionen.«

I overensstemmelse med nævnte artikel 4 bestemmes det i artikel 7, stk. 1, i den nederlandske lov om omsætningsafgift af 1968:

»Enhver, der udøver selvstændig virksomhed, er en 'virksomhed' (og dermed underforstået: afgiftspligtig)«.

Det fremgår imidlertid af tilblivelseshistorien for omsætningsafgiftsloven af 1968, at den nederlandske lovgiver ikke har ønsket at give begrebet virksomhed et andet indhold, end det hidtil havde haft i

administrativ skattepraksis, retspraksis og i teorien, hvor det også kunne omfatte en flerhed af personer, som nok er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er knyttet til hinanden. Denne juridiske konstruktion med den såkaldte fiskale enhed er sagsgenstanden for de to retssager, som har ført til de foreliggende præjudicielle sager.

De faktiske omstændigheder i sag 181/78 (Ketelhandel P. Van Paassen B.V. mod Staatssecretaris van Financiën) er følgende:

Sagsøgerne i hovedsagen, Besloten Vennootschap met beperkte Aansprakelijkheid Ketelhandel P. Van Paassen B.V., handler med damp- og varmekedler. Gennem sit datterselskab S.K.S. Siller en Jamart N.V., hvori det er eneaktionær, ejede firmaet også samtlige aktier i firmaet N.V. Circula, Stiens, der indtil sin konkurs i 1972 fremstillede varmekedler, som det leverede til Van Paassen, hvorved det beregnede merværdiafgift.

I september og oktober 1971 fradrog sagsøgerne i henhold til artiklerne 15 og 2 i omsætningsafgiftsloven af 1968 denne moms som udgående afgift. Firma N.V. Circula havde imidlertid ikke før sin konkurs betalt den omsætningsafgift, som det havde faktureret sagsøgerne i 1971.

Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, sagsøgte i hovedsagen, foretog en efterfølgende afgiftsopkrævning af den fradragne moms, fordi de to selskaber efter dennes opfattelse måtte betragtes som en fiskal enhed, hvorfor der ikke skulle betales omsætningsafgift for de nævnte leveringer, og hvorfor den afgift, som Circula havde faktureret, var blevet fradraget med urette. I sin administrative klage over denne afgørelse gjorde sagsøgerne gældende, at de ikke finansielt, økonomisk og organisatorisk i 1971 havde kontrolleret Circula på en

sådan måde, at de to selskaber kunne anses for én virksomhed efter lovens artikel 7, stk. 1. Efter at Inspecteur havde nedsat den efterfølgende opkrævning — hvorved det omstridte beløb nu kun udgør 44 034,01 HFL — men i øvrigt afvist klagen, indbragte Van Paassen sagen for Tariefcommissie, der ved afgørelse af 1. februar 1977 stadfæstede Inspecteur's afgiftsansættelse.

Herefter indgav sagsøgerne kassationsanke ved Hoge Raad der Nederlanden, som ved dom af 6. september 1978 har udsat sagen og i medfør af EØF-traktatens artikel 177 har forelagt en anmodning om afgørelse af følgende fire spørgsmål vedrørende fortolkningen af Rådets andet direktiv om harmonisering af omsætningsafgifter:

- »1. Har en medlemsstat indført en 'ordning', som nævnt i det andet direktivs bilag A, pkt. 2, ad artikel 4, såfremt den ved lov har bestemt, at der skal opkræves omsætningsafgift, blandt andet for virksomheders leveringer af varer samt tjenesteydelser, og loven herved blot definerer begrebet 'virksomhed' som 'enhver, der udøver selvstændig virksomhed', når det samtidig fremgår af lovens tilblivelseshistorie, at begrebet 'virksomhed' også kan finde anvendelse på en flerhed af personer, som hver især er retligt uafhængige, men finansielt, økonomisk og organisatorisk er knyttet til hinanden?
2. Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende: kan en national retsinstans ikke desto mindre ved sin anvendelse af loven fortolke begrebet 'virksomhed' i den ovenfor nævnte, af den nationale lovgiver tilsigtede betydning?

3. Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende: har Nederlandene foretaget den konsultation, som er nævnt i det andet direktivs bilag A, pkt. 2, ad artikel 4?

4. Såfremt spørgsmål 3 besvares benægtende: hvilke konsekvenser bør de nationale retter drage af den omstændighed, at der ikke er foretaget en sådan konsultation? Kan de da navnlig fortolke begrebet 'virksomhed' i den ovenfor nævnte, af den nationale lovgiver tilsigtede betydning?»

De faktiske omstændigheder i sag 229/78 (Minister van Financiën mod Denkavit Dienstbetoen B.V.) er følgende:

Besloten Vennootschap Denkavit Dienstbetoen B.V., som bl.a. driver kvæghandel, beskæftigede sig i 1973 og 1974 hovedsagelig med at købe og sælge kalve for Denkavit Nederland B.V., der fra samme adresse som Denkavit Dienstbetoen B.V. fremstiller og sælger mælk til kalve og desuden driver en virksomhed med opfedning af kalve. Andelene i de to selskaber ejes af samme indehaver, og selskaberne ledes af de samme personer.

Samarbejdet mellem de to selskaber foregår på den måde, at Denkavit Dienstbetoen B.V. som kommissionær i eget navn, men for Denkavit Nederland B.V.'s regning, køber spædekcalve, bestemt til opfedning. De kalve, som er opfedet af Denkavit Nederland B.V., sælger førstnævnte så videre i kommission til tredjemænd.

Da Denkavit Dienstbetoen B.V. grundet på artikel 3, stk. 5, i loven om omsætningsafgift af 1968, i sin egenskab af

kommissionær anså sig for en selvstændig virksomhed, betalte firmaet en omsætningsafgift på 4 % af sin omsætning — efter at skatten var trukket fra — for salgene af spædekælve til Denkavit Nederland B.V. og for salgene af de opfødte kælve til tredjemænd, hvilket svarer til 3,85 % af bruttosalgsprisen. Endvidere fradrog firmaet ved sine indkøb af spædekælve hos tredjemænd og af kælve til opfødning hos Denkavit Nederland B.V., i henhold til artikel 15 i loven om omsætningsafgift af 1968, den afgift på 4,25 %, som var indeholdt i købspriserne. Firmaet krævede følgelig i sin afgiftsopgivelse tilbagebetaling af den omsætningsafgift, som efter dets opfattelse var betalt for meget, nemlig forskellen mellem 4,25 % og 3,85 % af købs- og salgspriserne, hvilket firmaet også opnåede.

Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, Amersfoort, som var af den opfattelse, at Denkavit Dienstbetoon B.V. ikke var nogen virksomhed ifølge loven om omsætningsafgift af 1968 og ej heller kommissionær ifølge lovens artikel 3, stk. 5, opkrævede efterfølgende afgifter på 655 707 HFL for perioden 1973/74. Dette fastholdt Inspecteur endvidere ved en afgørelse af 24. juni 1976 som svar på den af Denkavit Dienstbetoon B.V. indgivne klage. Denne afgørelse indbragte Denkavit Dienstbetoon for Gerechtshof Amsterdam, som gav selskabet medhold ved dom af 5. oktober 1977.

Mod denne dom indgav finansministeriet i Haag kassationsanke ved Hoge Raad der Nederlanden, der ved dom af 11. oktober 1978 udsatte sagen og i henhold til EØF-traktatens artikel 177 forelagde de samme fire spørgsmål til præjudiciel afgørelse som i sag 181/78.

I — Før jeg går over til at undersøge disse spørgsmål, anser jeg det for hensigtsmæssigt at fremsætte nogle bemærkninger om, hvorvidt den præjudicielle anmodning bør fremmes til *realitetsbehandling*.

1. Det ligger klart, at problemet i hovedsagen er, om begrebet afgiftspligtig virksomhed efter den nederlandske lov om omsætningsafgift er i overensstemmelse med de relevante bestemmelser i Rådets andet momsdirektiv. Sagen har en særlig karakter derved, at artikel 7 i den nederlandske lov om omsætningsafgift, som er udstedt til gennemførelse af nævnte direktiv, nok stemmer overens med den tilsvarende artikel 4 i direktivet efter sin ordlyd, men ikke som den anvendes i praksis. Efter nederlandsk retspraksis og teori behandles personer, der er retligt uafhængige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er knyttet til hinanden, traditionelt som *én* afgiftspligtig virksomhed. Det var den nederlandske lovgivers hensigt, at denne retlige konstruktion med »fiskal enhed« også skulle opretholdes i omsætningsafgiftsloven af 1968, selv om dette ikke kom udtrykkeligt til udtryk i loven, som det f.eks. er tilfældet i den tyske omsætningsafgiftslov, hvor der udtrykkeligt opereres med en tilsvarende konstruktion: »Organgesellschaft«.

Der er også hjemmel for en sådan ordning i det andet momsdirektiv, jf. bilag A, pkt. 2 (ad artikel 4), som blot foreskriver gennemførelse af de konsultationer, som er omhandlet i artikel 16. Denne fællesskabsretlige ordning er genstand for den forelæggende rets første og andet spørgsmål.

Jeg behøver herved ikke særligt at understrege, at de faktiske omstændigheder ikke kan realitetsbehandles inden for rammerne af en præjudiciel sag i henhold til traktatens artikel 177 (jf. sag 51/74, P. J. van der Hulst's Zonen mod Produktschap voor Siergewassen, dom af 23. 1. 1975, Sml. 1975, s. 79), og at Domstolen ej heller inden for rammerne heraf er kompetent til at fortolke bestemmelser i national ret eller at udtale sig om disses eventuelle uforenelighed med fællesskabsretten. Ved fortolkningen af fællesskabsretten kan Domstolen imidlertid forsyne den nationale ret med de kriterier, der gør det muligt for denne navnlig ved afgørelsen af, om den nationale ret er forenelig med fællesskabsretten, afgøre den verserende tvist, eller at fortolke en lov, som er udstedt til gennemførelse af et direktiv, i overensstemmelse med fællesskabsretten (jf. sag 38/77, Enka B.V. mod Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, Arnhem, dom af 23. 11. 1977, Sml. 1977, s. 2203; sag 111/75, Impresa Costruzioni comm. Quirino Mazzalai mod Ferrovia del Renon, dom af. 20. 5. 1976, Sml. 1976, s. 657).

Det første spørgsmål må derfor forstås således, at den forelæggende ret ønsker at vide, om bestemmelsen i bilag A, pkt. 2 (ad artikel 4), i det andet rådsdirektiv kun tillader, at der indføres fiskal enhed mellem virksomheder, såfremt dette er udtrykkeligt bestemt i selve lovtæksten, eller om det er tilstrækkeligt, at det alene af lovens tilblivelseshistorie kan udledes, at lovgiver havde til hensigt at indføre en sådan ordning.

Ifølge sin ordlyd drejer det tredje spørgsmål sig om afklaringen af en

faktisk omstændighed og må derfor, som navnlig den tyske forbundsregering har anført, strengt taget afvises. Efter min opfattelse ønsker den forelæggende ret imidlertid fastslået, om den nederlandske regering overhovedet har truffet en eller anden form for konsultationsforanstaltning med henblik på de konsultationsforpligtelser, som følger af det andet momsdirektiv, men om konsultationsforanstaltninger af den art, som er truffet af den nederlandske regering, opfylder de krav, som bilag A, pkt. 2, 4. afsnit i det andet momsdirektiv stiller til en konsultation i henhold til direktivets artikel 16. Efter min opfattelse er den ingen betænkelighed ved at omfortolke spørgsmålet på denne måde.

2. Der er rejst en anden indvending af den nederlandske regering og den tyske forbundsregering, hvortil der også må tages stilling før behandlingen af realiteten. Begge regeringer har anført, at det momssystem, som nærmere er blevet beskrevet i det andet rådsdirektiv, først skulle træde i kraft den 1. januar 1972, og at der derfor er tvivl om, hvorvidt medlemsstaterne før dette tidspunkt overhovedet var bundet af direktivets bestemmelser. De henviser endvidere til, at selve afgiftspålæggelsen i sag 181/78, som er genstand for hovedsagen, allerede fandt sted i 1971 og allerede var afsluttet på tidspunktet for ikrafttrædelsen af nævnte direktiv.

Disse indvendinger angår åbenbart problemet om afgørelsens betydning, altså spørgsmålet om, hvorvidt fortolkningen af det foreliggende rådsdirektiv overhovedet kan have betydning for et tilfælde som det foreliggende. Herom kan der, lad mig straks sige det, ikke

være tvivl. Som Domstolen ved, udstedte Rådet den 11. april 1967 det første og andet momsdirektiv. Det første direktiv bestemmer, at medlemsstaterne skal indføre den beskrevne momsordning i stedet for deres omsætningsafgiftsordning. Det andet rådsdirektiv knytter sig tæt til det første og indeholder de nærmere regler om det fælles merværdiafgiftssystemets struktur og anvendelse. Begge direktiver blev kort herefter offentliggjort i EF-Tidende og meddelt medlemsstaterne. Gennem denne meddelelse fik direktiverne virkning i overensstemmelse med traktatens artikel 191, stk. 2.

Ikrafttrædelsestidspunktet må holdes adskilt fra den dato, hvor direktiverne senest skulle være gennemført i national ret, som er nævnt i det første direktiv. Artikel 1, stk. 2, i det første direktiv bestemmer:

»I hver medlemsstat vedtages snarest muligt en lov til gennemførelse heraf, således at den kan træde i kraft på et tidspunkt, der under hensyn til konjunkturerne bestemmes af den pågældende medlemsstat, dog senest 1. januar 1970.«

Dette tidspunkt blev ved det tredje moms-direktiv udskudt til den 1. januar 1972.

Denne frist for ikrafttrædelsen af de forskellige nationale omsætningsafgiftslove ændrer imidlertid intet ved det forhold, at de principper og nærmere regler for merværdiafgiftssystemet, som er indeholdt i direktiverne, på grund af selve deres formål — hvilket var at tilvejebringe en så vidtgående harmonisering som mulig af den momsordning, der skulle indføres — skulle være bindende for medlemsstaterne allerede fra direktivernes ikrafttræden, dvs. netop for den

periode, hvor momslovene blev udarbejdet. Fortolkningen af direktiverne har altså betydning for afgørelsen i hovedsagen.

II — Efter disse indledende bemærkninger om sagens fremme til realitetsbehandling skal jeg herefter gå over til at behandle de forelagte spørgsmål.

1. Hvad angår det *første spørgsmål*, mener selskaberne, at fortolkningen af den nederlandske lov om omsætningsafgift af 1968 ikke bør foretages på grundlag af virksomhedsbegrebet i den tidligere nederlandske lov, men alene bør ske på grundlag af direktivet, fordi dette har bindende virkning. I det andet direktivs artikel 4 er der således opstillet den grundregel, at enhver virksomhed principielt er afgiftspligtig. En medlemsstat kan kun indføre den retlige konstruktion med »fiskal enhed« under anvendelse af den særlige undtagelsesbestemmelse i bilag A, pkt. 2. Af direktivets bindende virkning og af dette forhold mellem reglen og dens undtagelse udleder selskaberne, at en medlemsstat kun kan behandle personer, som er retligt uafhængige, men som er finansielt, økonomisk og organisatorisk knyttet til hinanden, som *én* afgiftspligtig virksomhed, såfremt den udtrykkeligt har påtænkt at vedtage en sådan ordning, såfremt har gennemført de i artikel 16 foreskrevne konsultationer, såfremt Kommissionen ikke har rejst nogen indvendinger mod vedtagelsen af den foreslåede ordning og endelig såfremt medlemsstaten udtrykkeligt har indført en sådan ordning. At der ikke findes nogen udtrykkelige bestemmelser i lighed med bestemmelserne om det tyske »Organgesellschaft« er ifølge selskaberne ensbetydende med, at der ikke er vedtaget nogen ordning, som nævnt i direktivets bilag A, pkt. 2. Endvi-

dere mener selskaberne, at undladelsen af at foretage den foreskrevne konsultation indicerer, at det ikke engang har været påkrævet at indføre den retlige konstruktion med »fiskal enhed«.

De to sidste argumenter virker ikke overbevisende på mig. Fra det forhold, at der ikke er foretaget konsultation, eller at denne er mangelfuld gennemført, kan der for det første ikke drages nogen slutning om, at det ikke har været påtænkt at vedtage den retlige konstruktion med »fiskal enhed«. Desuden er det oplyst fra Hoge Raad, som støtter sig til lovens motiver, at den nederlandske lovgiver faktisk havde til hensigt også at opretholde konstruktionen med »fiskal enhed« i loven om omsætningsafgift af 1968. Denne konstatering er Domstolen bundet af, da det ikke inden for rammerne af en præjudiciel sag tilkommer den at fortolke national ret.

Ej heller af de relevante bestemmelsers ordlyd eller indre sammenhæng kan der efter min opfattelse udledes noget, som støtter selskabernes synspunkt vedrørende forholdet mellem reglen og dens undtagelse. Det fremgår af ordlyden, at vedtagelsen af en ordning som den omhandlede hverken behøver at være udtrykkeligt påtænkt eller udtrykkeligt besluttet. Forholdet mellem direktivets artikel 4 og bilag A, pkt. 2, udgør desuden ikke et sådant forhold mellem en regel og en undtagelse. Som det fremgår af præamblen til det andet direktiv, har Rådet anset det for nødvendigt at forsyne et temmeligt stort antal enkeltbestemmelser med fortolkninger, undtagelser og visse nærmere regler for anvendelsen, som er optaget i nævnte bilag A, der er en integrerende del af direktivet. Der måtte navnlig tages hensyn til det forhold, at visse termer i fællesskabsretten, som kræver en fortolkning, sådan som det f.eks. er tilfældet

med begrebet »selvstændig«, af hensyn til sikringen af en ensartet anvendelse af merværdiafgiftssystemet, ikke må overlades til medlemsstaternes fortolkning. Derfor anså Rådet det for hensigtsmæssigt, under pkt. 2 i bilag A, at fastslå som en *fortolkningsregel*, at det står medlemsstaterne frit ved vurderingen af afgiftspligten, også at anvende den faktiske selvstændighed som kriterium ud over den retlige selvstændighed. Gennem denne fortolkningsregel, som er en integrerende del af direktivet og dermed også har bindende karakter, gives der medlemsstaterne en større skønsmargin, hvilket såvel Kommissionen, den nederlandske regering som også regeringen for Forbundsrepublikken Tyskland har understreget. Det kan således hverken udledes af direktivets ånd eller formål, at der skulle kræves nogen form for udtrykkelig retsakt til vedtagelsen af en sådan ordning. For at anse den nævnte retlige konstruktion med »fiskal enhed mellem virksomheder« for vedtaget efter bilag A, pkt. 2, må det derimod være tilstrækkeligt, at lovgiver på endegyldig måde har givet udtryk for sin hensigt om at ville indføre konstruktionen.

2. Da det første spørgsmål således må besvares bekræftende, anser jeg det ikke for nødvendigt at gå ind på *det andet spørgsmål, der er forelagt*.

3. Jeg kan herefter gå over til bevarelsen af *det tredje spørgsmål*, som vedrører indholdet og omfanget af den konsultation, som skal foretages i henhold til artikel 16 i det andet momsdirektiv.

Først skal jeg gøre en bemærkning om den forpligtende karakter af den konsultationsprocedure, som er fastsat i det andet direktivs artikel 16. Dette gør jeg

på foranledning af Kommissionen, som anfører, at denne artikel ikke er særlig klart affattet, hvor det drejer sig om konsultationsforpligtelsen for en medlemsstat, som ikke udtrykkeligt indfører en ordning med fiskal enhed, men opretholder en allerede bestående traditionel ordning, i hvilket tilfælde der kan være tvivl om, hvorvidt konsultationen er obligatorisk efter bestemmelsen.

Allerede ordlyden i direktivets bilag A, pkt. 2, modsiger dette. Bestemmelsen taler om, at der påtænkes anvendt en sådan ordning, hvorfor det må være klart, at der tages sigte på det tilfælde, hvor en medlemsstat vedtager en lov til gennemførelse af direktivet. Såfremt det er planlagt at indføre konstruktionen med »fiskal enhed« i en sådan lov, er dette ensbetydende med vedtagelsen af en ordning som den nævnte, uanset om der tidligere bestod en sådan eller ej. Det må derfor lægges til grund, at konsultationen efter artikel 16 er obligatorisk, når det er planlagt at optage en sådan ordning i den lov, som gennemfører direktivet.

Som vi har hørt, har kongeriget Nederlandenes faste repræsentation ved De europæiske Fællesskaber i tre skrivelser informeret Kommissionen om lovudkastet, hvori der generelt blev henvist til bestemmelserne i Rådets direktiver om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter. Samtidig med disse skrivelser blev der foruden lovudkastet forelagt forskellige dokumenter. Først i den sidste skrivelse, der var vedlagt omsætningsafgiftsloven, som allerede på det tidspunkt var offentliggjort i Staatsblad, blev der generelt henvist til den foreskrevne konsultationsprocedure med angivelse af de artikler, som kræver en sådan procedure. Ingen af

de tre skrivelser taler om indførelsen af den retlige konstruktion med »fiskal enhed«, der, som jeg har anført, ikke fremgår af selve lovteksten.

Selskaberne og Kommissionen betvivler derfor efter min opfattelse med rette, at disse oplysninger opfylder de krav, som bestemmelsen i bilag A, pkt. 2, i det andet momsdirektiv stiller til en konsultation efter artikel 16.

Selv om det måtte medgives den nederlandske og tyske regering, at den foreskrevne konsultation ikke er gjort betinget af særlige formforskrifter, kan det dog ikke bestrides, at den foreskrevne konsultations indhold og omfang står i snæver sammenhæng med det formål, som denne konsultation skal tjene.

Formålet med en konsultation efter direktivets artikel 16 kan imidlertid kun være at underrette Kommissionen om vedtagelsen af en bestemt ordning for at give denne mulighed for at efterprøve, om denne ordning overskrider de skønsmæssige rammer, som er indrømmet medlemsstaterne, og dermed fordrejer konkurrencevilkårene mellem medlemsstaterne og endvidere vanskeliggør en yderligere harmonisering på et senere tidspunkt. Dette formål kommer efter min opfattelse også til udtryk gennem henvisningen til EØF-traktatens artikel 102. Artikel 16 skulle derfor blot sikre, at Kommissionen på grundlag af denne konsultation og i givet fald af hensyn til faren for en konkurrenceforvridning kunne indlede proceduren i henhold til EØF-traktatens artikel 102. Det følger af sidstnævnte bestemmelses præventive karakter, at konsultationen principielt skal finde sted før vedtagelsen af den pågældende ordning, hvilket i øvrigt allerede kan udledes af ordlyden af bestemmelsen i bilag A, pkt. 2, som bestemmer,

at en medlemsstat, der *påtænker* at vedtage en sådan ordning, skal foretage konsultationer.

Det er imidlertid nødvendigt, for at Kommissionen kan opfylde sin opgave, at den pågældende stat selv i det mindste angiver hvilken bestemmelse i direktivet, der kræver konsultation, og hvilke fællesskabsbestemmelser udkastet afviger fra, samt angiver afvigelsen i selve udkastet. Dette må især kræves, når bestemmelsen i lovudkastet ifølge sin ordlyd stemmer fuldstændig overens med den tilsvarende fællesskabsbestemmelse, men indholdsmæssigt afviger herfra.

Som det fremgår af sagsakterne, var det imidlertid først ved skrivelse af 16. juli 1968, hvorved den nederlandske regering oversendte den lov, som allerede var offentliggjort i Staatsblad, at regeringen udtrykkeligt angav, at der var tale om en konsultation i henhold til det andet direktiv, og samtidig nævnte en række artikler, som krævede konsultation. Det er påfaldende, at hverken den i sagen omhandlede artikel 7 i den nederlandske lov om omsætningsafgift eller de tilsvarende bestemmelser i direktivet var nævnt her.

Det er derfor min opfattelse — en opfattelse som jeg deler med selskaberne og med Kommissionen, men ikke med den nederlandske og tyske regering — at den nederlandske regerings skriftlige bemærkninger ikke opfylder de krav, som bestemmelsen i bilag A, pkt. 2, ad artikel 4, i det andet momsdirektiv stiller til en konsultation efter direktivets artikel 16.

4. Jeg kan herefter gå over til det *fjerde præjudicielle spørgsmål*, der vedrører de juridiske konsekvenser, som en overtrædelse af konsultationsforpligtelserne har for de nationale bestemmelsers gyldighed.

Undersøgelsen af det første spørgsmål har vist, at der i kraft af fortolkningsreglen i bilag A, pkt. 2, gives medlemsstaterne en vis skønsmargen ved bestemmelsen af begrebet »afgiftspligtig« i det andet direktivs artikel 4. Holder medlemsstaterne sig inden for den af direktivet afstukne ramme, kan der ikke materielt rejses nogen indvendinger mod dette, og spørgsmålet er da alene, om den pågældende ordnings gyldighed berøres af, at den foreskrevne konsultation ikke er forskriftsmæssigt gennemført.

Som bekendt, indeholder fællesskabsretten en række bestemmelser, som foreskriver en sådan konsultationsprocedure. Blandt disse findes EØF-traktatens artikel 102, der udtrykkelig er nævnt i det andet direktivs artikel 16, og som foreskriver, at en medlemsstat skal rådføre sig med Kommissionen, når der er grund til at frygte, at indførelsen eller ændringen af en lovbestemmelse kan fremkalde en fordrejning af konkurrencevilkårene. Vedrører de fortolkningen af denne bestemmelse, har Domstolen allerede i sag 6/64 (Costa mod ENEL, dom af 15. 7. 1964, Sml. 1954-1964, s. 531), fastslået, at medlemsstaterne her har påtaget sig en forpligtelse over for Fællesskabet, der binder dem som stater, men som ikke medfører rettigheder for borgerne, som de nationale retter skal beskytte.

Selskaberne mener, at der — på trods af, at direktivets artikel 16 henviser til EØF-traktatens artikel 102 — ikke kan drages den konklusion, at den konsultationsprocedure, som er foreskrevet i direktivet, har samme uforbindende karakter over for private som proceduren efter EØF-

traktatens artikel 102. I modsætning til EØF-traktatens artikel 102 bestemmer artikel 16, at konsultationsproceduren er obligatorisk, og overlader ikke medlemsstaterne noget skøn. Ifølge Domstolens praksis om direktivers direkte virkning må det foreliggende direktiv have en sådan direkte virkning, som den nationale ret skal beskytte. Så længe den foreskrevne konsultation ikke har fundet sted, mener selskaberne, at de nationale retter ikke er berettiget til at behandle personer, som finansielt, økonomisk og organisatorisk er knyttet til hinanden, som *ét* afgiftspligtigt subjekt.

Heroverfor gør den tyske forbundsregering gældende, at retspraksis vedrørende EØF-traktatens artikel 102 er af særlig betydning, da artikel 16 i det andet direktiv ifølge sit formål, som bl.a. fremgår tydeligt af de forberedende retsakter, blot er et mindre udbygget forstadium til en eventuel procedure i henhold til EØF-traktatens artikel 102.

Det er efter min opfattelse ikke nødvendigt at gå yderligere ind på disse betragtninger om de direkte virkninger af det andet direktiv. Det væsentlige i det foreliggende tilfælde er alene, gennem en fortolkning af direktivet, at afgøre hvilke følger, der skal knyttes til overtrædelsen af konsultationsforpligtelsen. Allerede af konsultationens formål fremgår det, at proceduren kun er et »forstadium« til en eventuel senere procedure i henhold til EØF-traktatens artikel 102. Dette fremgår i øvrigt også af direktivets tilblivelseshistorie, som den tyske forbundsregering henviser til. Jeg har for så vidt ingen betænkeligheder ved at tage hensyn til de forberedende retsakter, da konsultationsforpligtelsen kun berører de retlige forhold mellem Kommissionen og medlemsstaterne, som var bekendt med

de forberedende retsakter, og ikke privates interesser. Når overtrædelsen af den konsultationsforpligtelse, som påhviler medlemsstaterne ifølge EØF-traktatens artikel 102, ikke skal iagttages af de nationale retter, så må dette så meget desto mere gælde for den i direktivet foreskrevne konsultation.

Af samme grund kan jeg vanskeligt se, hvordan en overtrædelse af konsultationsforpligtelsen kan være i strid med et grundlæggende krav om offentliggørelse i privates interesse, hvilket er selskabernes opfattelse.

Det er heller ikke nødvendigt at gå ind på de følger, som vedtagelsen af konstruktionen med »fiskal enhed« påstås at have for nederlandsk omsætningsafgiftret, sådan som selskaberne har været inde på, da vedtagelse af konstruktionen ifølge det andet momsdirektiv under alle omstændigheder er lovlig. Om konsultationsproceduren er fulgt eller ej, ændrer intet derved.

Undladelsen af at iagttage konsultationsforpligtelsen kan ikke efter min opfattelse føre til at anse en national lov, som er udstedt til gennemførelse af direktivet, for at være i strid med traktaten. Grundene hertil er følgende:

Der må henses til, at det fremgår af EØF-traktatens artikel 173, at det kun er overtrædelsen af *væsentlige* formforskrifter, som medfører, at en normativ retsakt bliver ulovlig.

Hvorvidt den pågældende konsultationsforpligtelse efter det andet direktivs artikel 16 er en væsentlig formforskrift

afgøres — bortset fra meningen og formålet med konsultationen, som jeg netop har taget stilling til — bedst ved at foretage en systematisk sammenligning af denne artikel med andre bestemmelser, som også indeholder regler om konsultation.

Det er f.eks. foreskrevet i samme direktivs artikel 13, at en medlemsstat, som anser det for nødvendigt at træffe særlige forholdsregler i undtagelsestilfælde, skal underrette Kommissionen og de andre medlemsstater herom. Det bestemmes endvidere i samme artikel, stk. 6, at den pågældende stat først må anvende de planlagte forholdsregler efter udløbet af fristen for indgivelse af administrativ klage eller efter en nærmere beskrevet procedure. Andre eksempler på, at der skal gives underretning til Kommissionen findes f.eks. i traktatens artikel 93, stk. 3. Ifølge sidste afsnit i nævnte stk. 3 må den pågældende medlemsstat ikke gennemføre de påtænkte foranstaltninger, før

Kommissionen har truffet endelig beslutning.

Disse eksempler viser efter min opfattelse på overbevisende måde, at i tilfælde hvor gennemførelse af konsultationsproceduren skal have en så afgørende virkning på den nationale lovgivningskompetence, at den statslige foranstaltning ikke må vedtages, uden at der foretages konsultation, skal dette udtrykkeligt være nævnt i den pågældende bestemmelse om konsultation. Er dette ikke tilfældet, kan overtrædelsen af den pågældende formforskrift ikke anses for så væsentlig, at den nationale foranstaltning bliver ulovlig af denne grund.

Dette resultat bekræftes i øvrigt også af Kommissionens bemærkninger om spørgsmålet, idet også denne tvivler på, at en formmangel, som hidrører fra, at der ikke er foretaget konsultation, i sig selv kan gøre nationale bestemmelser ulovlige.

III — Endelig foreslår jeg, at de forelagte spørgsmål besvares således:

1. Vedtagelsen af en fiskal enhed i henhold til bilag A, pkt. 2, ad artikel 4, i Rådets andet direktiv af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter forudsætter ikke, at den pågældende medlemsstat udtrykkeligt optager en sådan ordning i selve lovteksten. Det er derimod tilstrækkeligt, at hensigten hertil klart fremgår af tilblivelseshistorien for den lov, som gennemfører direktivet.
2. En medlemsstat har ikke opfyldt de krav om konsultation, som er opstillet i nævnte direktivs artikel 16, såfremt den i det fremsendte lovudkast har undladt at angive den bestemmelse i direktivet, der kræver konsultation, de fællesskabsregler, som udkastet afviger fra, samt afvigelsen i selve udkastet. Dette gælder navnlig, når teksten til lovudkastet ifølge sin ordlyd stemmer overens med den tilsvarende fællesskabsbestemmelse, men i sit indhold afviger herfra.

3. Private kan ikke ved de nationale retter påberåbe sig, at den i bilag A, pkt. 2, ad artikel 4, sammenholdt med direktivets artikel 16, foreskrevne konsultationsprocedure ikke er blevet forskriftsmæssigt gennemført. Derimod påhviler det de nationale retter at fastslå, om en national foranstaltning efter sit indhold overskrider det skøn, som direktivet indrømmer medlemsstaterne.