

renceneutraliteten er begrundet, kan optage en foranstaltning til fritagelse for en af de ydelser, der nævnes i dette direktivs bilag B, i sin lovgivning. Det må fastslås, at opkrævningen af købesummen for den transporterede vare, som er en bydelse til transport af ting, ikke kan fritages for

omsætningsafgift, eftersom den er opført under pkt. 5 i bilag B, som indeholder listen over de ydelser, som bindende skal beskattes i henhold til direktivets artikel 6. Den nationale ret skal tage hensyn til artikel 6, stk. 2, i det andet direktiv, sammenholdt med pkt. 5 i bilag B.

I sag 126/78

angående en anmodning, som i medfør af EØF-traktatens artikel 177 af Høje Raad der Nederlanden er indgivet til Domstolen for i den sag, som verserer for nævnte ret mellem

N. V. NEDERLANDSE SPOORWEGEN, Utrecht,

og

STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af visse bestemmelser i Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11. april 1967 (EFT 1967, s. 14) om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystemets struktur og de nærmere regler for dets anvendelse,

afsiger

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten H. Kutscher, afdelingsformændene J. Mertens de Wilmars og Mackenzie Stuart, dommerne P. Pescatore, M. Sørensen, A. O'Keefe og A. Touffait,

generaladvokat: G. Reischl  
justitssekretær: A. Van Houtte

følgende

## DOM

### Sagsfremstilling

De faktiske omstændigheder, retsforhandlingernes forløb og de indlæg, der er afgivet i henhold til artikel 20 i protokollen vedrørende statuten for EØF-Domstolen, kan sammenfattes således:

#### I — De faktiske omstændigheder og skriftvekslingen

1. Selskabet »N. V. Nederlandse Spoorwegen«, Utrecht (herefter benævnt »N.S.«), som er en virksomhed i henhold til loven om omsætningsafgift af 1968 (»Wet op de omzetbelasting 1968«, Staatsblad, 1968, nr. 328; herefter benævnt »W.O.B.«), udfører person- og godstransport.

Dets datterselskab, selskabet »Van Gend & Loos, N.V.«, Utrecht, med hvilket N.S. i henhold til ovennævnte lov anses for ét selskab, udfører bl.a. transport af varesendinger pr. efterkrav, for hvilke der, udover selve fragtpriisen, træffes aftale om erlæggelse af en bestemt godtgørelse, den såkaldte »efterkravsprovision«.

Appellanten påførte sine kunders fakturaer efterkravsprovisionen, inklusive omsætningsafgift, og medtog følgelig denne afgift i sine opgivelser til skatte- og afgiftsmyndighederne.

Ved opgørelsen af det beløb, som kan fradrages i henhold til artikel 15 i W.O.B., opgav selskabet således ikke de opkrævede provisionsbeløb som ydelser, der ifølge lovens artikel 11 er fritaget for

beskatning. De nederlandske skattemyndigheder mente imidlertid, at efterkravsprovisionen, da den består i opkrævning af et pengekrav, ikke er en bydelse til transportydelsen, men skal betragtes som en selvstændig ydelse, der som sådan er fritaget for omsætningsafgift i henhold til ovennævnte artikel 11, som under litra j) bl.a. netop nævner »het innen ... van geldvordering« (opkrævning af pengekrav).

Det beløb, som selskabet havde fradraget i henhold til artikel 15 i W.O.B., var det efterfølgende blevet afkrævet af ovennævnte myndighed ved en påligning af omsætningsafgift for regnskabsårene 1970-1974.

Selskabet har ikke bestridt beregningen af det efteropkrævede beløb, men derimod hjemmelen for selve opkrævningen. Selskabet har derfor anlagt sag ved Tariefcommissie mod den pågældende påligning og har især gjort gældende, at den omtvistede ydelse fuldt ud er en bydelse til varetransporten, og at den derfor i henhold til Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystemets struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14) — nu er afgiftspligtig i Nederlandene.

Artikel 6, stk. 2, i dette direktiv bestemmer:

»De i dette direktiv indeholdte bestemmelser om beskatningen af tjenestey

delser er kun bindende for de i bilag B anførte tjenesteydelser.«

Direktivets bilag B fastslår i pkt. 5:

»Transport og opbevaring af ting samt bydelser hertil.«

Tariefcommissie forkastede ved dom af 1. marts 1977 selskabets argumentation og henviste bl.a. til det pågældende direktivs bilag A, pkt. 10 »Ad artikel 6, stk. 2«, der lyder således:

»Medlemsstaterne undlader så vidt muligt at fritage de i bilag B opførte tjenesteydelser for afgift.«

Tariefcommissie har heraf udledt, at uanset spørgsmålet, om opkrævningen af købesummen for de af selskabet pr. efterkrav transporterede varer kan anses for en bydelse ifølge pkt. 5 i bilag B til det andet direktiv, udelukker den beføjelse, der er tillagt medlemsstaterne i denne henseende, at direktivets artikel 6, stk. 2, kan påberåbes i det foreliggende tilfælde.

Efter at Tariefcommissie således havde fastslået, at det ikke strider mod det andet direktiv at fratage efterkravsprovisionen i henhold til artikel 11, litra j), i W.O.B., har selskabet appelleret denne dom til Hoge Raad der Nederlanden.

Da denne ret fandt, at tvisten rejste en række fællesskabsretlige spørgsmål, besluttede den ved dom af 24. maj 1978 at udsætte sagen og i henhold til EØF-traktatens artikel 177 at forelægge Domstolen følgende spørgsmål:

»I — Når en transportvirksomhed, udover at befordre en vare, har forpligtet sig til at opkræve købesummen, før varen udleveres til modtageren (forsendelse pr. efterkrav), skal opkrævningen af købesummen da anses for en bydelse

til transporten, jf. pkt. 5 i bilag B til Rådets andet direktiv af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter?

II — I bekræftende fald, kan medlemsstaterne da, ved anvendelsen af omsætningsafgiften, behandle en bydelse som den ovennævnte opkrævning pr. efterkrav særskilt, således at de i bilag B, pkt. 5, nævnte tjenesteydelser i form af transport og opbevaring af ting ikke fritages for omsætningsafgift, men at dette sker for bydelsen (opkrævningen)?

III — a) Såfremt spørgsmål II besvares bekræftende, kan den brevveksling mellem den nederlandske regering og den europæiske Kommission, som er nævnt i generaladvokat Van Soest's forslag til afgørelse, betragtes som en konsultation efter artikel 16 i det andet direktiv?

b) I benægtende fald, skal den nationale ret da tage hensyn til, at det gøres gældende under en for denne verserende retssag, at der ikke er foretaget en sådan konsultation?

IV — Såfremt spørgsmål II besvares benægtende, skal den nationale ret da tage hensyn til, at artikel 6, stk. 2, i det andet direktiv, sammenholdt med nævnte pkt. 5 i bilag B, af en part påberåbes under en for denne verserende retssag?»

2. En udskrift af forelæggelsesdommen er indgået til Domstolens justitskontor den 2. juni 1978.

Regeringen for kongeriget Nederlandene, repræsenteret af udenrigsministe-

riet, N.V. Nederlandse Spoorwegen, repræsenteret af advokat S.L. Buruma, og Kommissionen for De europæiske Fællesskaber, repræsenteret af sin juridiske konsulent Raymond Baeyens, som befuldmægtiget, har indgivet skriftlige indlæg i henhold til artikel 20 i protokollen vedrørende statuten for EØF-Domstolen.

På grundlag af den refererende dommers rapport og efter at have hørt generaladvokaten har Domstolen besluttet at indlede den mundtlige forhandling efter at have opfordret Kommissionen til skriftligt at besvare visse spørgsmål.

## II — Skriftlige indlæg i henhold til artikel 20 i protokollen vedrørende statuten for EØF-Domstolen

1. Selskabet »N.V. Nederlandse Spoorwegen« har i det væsentlige anført følgende.

### a) Vedrørende det første spørgsmål

I praksis, i hvert fald i nederlandsk praksis, forekommer opkrævning af pengekrav mod betaling næsten kun i form af en biydelse til transport. Tidligere tiders inkassator er forsvundet, både som liberalt erhverv og som erhverv udøvet af sammenslutninger. Dette betyder naturligvis ikke, at opkrævning af pengekrav for tredjemænd har udspillet sin rolle. Fritagelsen efter artikel 11, litra j), i W.O.B. gælder imidlertid kun for normal opkrævningsvirksomhed og ikke for inkassationer, som også forudsætter andre opgaver.

Den pågældende teknik består i, at leverandøren af endnu ikke betalte varer, som sendes til køberen via transportør, ikke benytter sig af en inkassator, men betinger sig en efterkravsklausul, hvis

han vil have kontant betaling. Opkrævningen af kravet før hver vareleverance er således blevet en typisk biydelse til transporten. Sammenfattende kan siges følgende:

— Allerede under kassationssagen har Van Gend & Loos hævdet, at der i tilfælde af et opkrævningshverv ikke er tale om en særlig transportydelse, men at denne klausul er en integrerende del af transportaftalen, således at der er tale om en enkelt aftale (om transport) og ikke om mandatskontrakt foruden transportaftalen, som om der var tale om to kontrakter i stedet for en enkelt.

— Også generaladvokaten har for Høge Raad anført, at aftalen mellem hvervgiveren (afsenderen) og transportøren i tilfælde af forsendelse pr. efterkrav ifølge herskende lære i privatretten betragtes som én aftale. Men det forekommer udelukket, at den dømmende myndighed i skatte- og afgiftssager ved fortolkningen af afgiftsbestemmelserne, uden at det er nødvendigt, skulle give civile retlige aftaler en fortolkning, der er forskellig fra fortolkningen ifølge herskende lære i privatretten.

— Sammenfattende bør det første spørgsmål besvares således, at i tilfælde af transport pr. efterkrav kan opkrævningshvervet ikke skilles fra transportaftalen (man kan ikke tale om to særskilte ydelser), og at opkrævningen følgelig er omfattet af begrebet »transport« i den betydning, der forudsættes i bilag B, pkt. 5, i det andet direktiv 67/228/EØF, eller at den i hvert fald må betragtes som en »biydelse« i den i denne bestemmelse forudsatte betydning.

### b) Vedrørende de andet spørgsmål

Følgende bestemmelser er af betydning for besvarelsen af dette spørgsmål:

- artikel 6, stk. 2, og bilag A, pkt. 10,
- artikel 10 og bilag A, pkt. 19,
- bilag B, pkt. 5 og 10, og
- artikel 16

i det andet ovennævnte direktiv, samt EØF-traktatens artikel 102, stk. 1.

— Ordlyden af det andet direktivs artikel 6, stk. 2, og bilag A, pkt. 10, viser (især i den franske udgave), at medlemsstaterne praktisk talt ikke har nogen frihed på det pågældende område, og understreger i virkeligheden den bindende karakter af beskatningen af de ydelser, der er nævnt i bilag B.

— Hvad angår den ved artikel 10, stk. 3, åbnede mulighed, må det først bemærkes, at fritagelse af efterkravsprovision for omsætningsafgift, som det praktiseres i Nederlandene, er enestående i Fællesskabet. Uden at overdrive sagens betydning kan det imidlertid vanskeligt nægtes, at en sådan situation kan fremkalde en fordrejning.

For det andet fremgår det ikke af sagsakterne, at Nederlandene har anset denne fritagelse for nødvendig. Det fremgår derimod, at man har villet opretholde en praksis, som allerede er blevet fulgt en rum tid under den tidligere lovgivning.

#### *c) Vedrørende det tredje spørgsmål*

Det fremgår af brevvekslingen mellem Van Gend & Loos og Kommissionen i marts og april 1976, at der ikke har fundet nogen konsultation sted i henhold til det andet direktivs artikel 16. Den nederlandske regering har alene konsulteret Kommissionen i almindelighed vedrørende det lovforslag, som førte til vedtagelsen af W.O.B. i 1968.

Kommissionen kunne ikke udlede af meddelelsen om dette forslag, at den nederlandske regering havde til hensigt at følge den hidtidige praksis med fritagelse af efterkravsprovision for omsætningsafgift. Det kan med rimelighed antages, at Kommissionen end ikke havde kendskab til en sådan praksis.

Den første del af dette spørgsmål må derfor besvares benægtende. Den anden del må besvares i forbindelse med det fjerde spørgsmål.

#### *d) Vedrørende det fjerde spørgsmål*

— Det andet direktiv og dets bilag indeholder tilstrækkeligt klare bestemmelser til, at det kan tillægges direkte bindende virkning. Dette er desuden nødvendigt for at sikre dette direktiv dets tilsigtede virkning.

— Det fremgår af direktivets bestemmelser, at det skøn, som er overladt medlemsstaterne ved afgørelsen af, hvilke fritagelser de anser for nødvendige, er meget snævert, og at den konsultation, der udtrykkeligt er foreskrevet i disse bestemmelser, er en væsentlig, om ikke uomgængelig, betingelse, og den nationale ret må i hvert tilfælde efterprøve, om den er opfyldt, såfremt det kræves.

— Ifølge denne tankegang må såvel spørgsmål III b som spørgsmål IV følgelig besvares bekræftende. Et benægtende svar er kun begrundet, såfremt ordene »så vidt muligt« i det andet direktivs bilag A, pkt. 10, fortolkes som »for så vidt der efter medlemsstatens mening ikke fra et nationalt synspunkt er noget til hinder herfor«. Men en sådan fortolkning ville være for dristig.

— Spørgsmålene III b og IV sonderer ikke mellem de ydelser, der er erlagt før

den 1. januar 1972 og de ydelser, der er erlagt efter denne dato. Det ovenfor foreslåede svar angår imidlertid begge spørgsmål.

- i) Det andet direktiv har ikke først fået virkning den 1. januar 1972, men i henhold til EØF-traktatens artikel 191 allerede fra dets meddelelse til medlemsstaterne. I henhold til artikel 1 i Rådets 1. direktiv, som ændret ved Rådets 3. direktiv 69/463/EØF af 9. december 1969 (EFT 1969 II, s. 535) skulle medlemsstaterne have tilpasset deres lovgivning til det andet direktiv »senest« den 1. januar 1972;
- ii) Nederlandene indførte merværdiafgift den 1. januar 1969. Den nederlandske ret måtte derfor for de ydelser, der var erlagt før den 1. januar 1972, drage konsekvenserne af de manglende konsultationer inden for rammerne af artikel 6, stk. 2, og bilag B, pkt. 5, i det andet direktiv;
- iii) det kan ikke antages, at ordlyden af artikel 11, litra j), i W.O.B. af 1968, som var ens før og efter 1. januar 1972, før denne dato skulle have haft en anden betydning end den, den havde efter denne dato, og at den nationale ret frit skulle kunne give den samme lovtekst en fortolkning, som varierede alt efter ændringerne af den dato, på hvilken medlemsstaterne skulle have tilpasset deres skatte- og afgiftslovgivning til det andet direktiv.

2. Den *nederlandske regering* mener, at kun de ydelser, som nødvendigvis ledsager transportydelsen, kan anses for »blydelser« i den betydning, de forud-

sættes i det andet direktivs bilag B, pkt. 5, dvs. de ydelser, som er egentligt knyttede til transporten — f.eks. lastning og losning af de varer, som skal transporteres eller er blevet transporteret — og som udgør et væsentligt bidrag til selve formålet med transporten (forsendelse af varer til et fastsat bestemmelsessted).

Selv hvis transportørens opkrævning af købesummen udgør en »blydelse« i ovennævnte forstand, betyder dette dog ikke, at den ikke fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt kan behandles særskilt. Især viser udtrykket »så vidt muligt« i det andet direktivs bilag A, pkt. 10, at medlemsstaterne har en vis frihed til at fritage de tjenesteydelser, der opregnes i samme direktivs bilag B. Intet tyder på, at en sådan fritagelse skal begrænses til listen over de her opregnede ydelser.

Hvad angår den »konsultation«, der nævnes i det andet direktivs artikel 16, må det desuden anføres, at den nederlandske regering flere gange i 1967 og 1968 har henvendt sig til Kommissionen for at underrette den om udviklingen på området for tilpasning af lovgivningen vedrørende omsætningsafgift til bestemmelserne i det første og andet direktiv. Ved at give disse oplysninger, især i forbindelse med »direktiverne fra Rådet for Det europæiske økonomiske Fællesskab af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter« havde den nederlandske regering også til hensigt at opfylde sin konsultationsforpligtelse ifølge visse bestemmelser. Kommissionen har aldrig tilkendegivet, at brevvekslingen vedrørende disse oplysninger ikke udgjorde en opfyldelse af konsultationsforpligtelsen: da denne konsultation ikke er forbundet med overholdelse af nogen formforskrift, har den nederlandske rege-

ring i det nødvendige omfang opfyldt sin konsultationsforpligtelse.

3. *Kommissionen* har især anført følgende:

a) *Vedrørende det første spørgsmål*

I Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11. april 1967, bilag B, pkt. 5, har fællesskabsretten skullet regulere området for transport og opbevaring af ting samt alle bydelser, som er snævert forbundet med denne transport eller opbevaring. Den direkte sammenhæng, der kræves mellem selve transporten og bydelserne, udelukker nødvendigvis, at transportørens opkrævning af købesummen kan anses for en bydelse til transporten i den i ovennævnte bestemmelser forudsatte betydning.

Det første spørgsmål må derfor besvares *benægtende*. Når henses til dette svar, bliver de øvrige spørgsmål uden genstand, og det er derfor med alle forbehold, at disse spørgsmål undersøges.

b) *Vedrørende det andet spørgsmål*

— Pligten til at beskatte de i det andet direktivs bilag B opregnede tjenesteydelser, som den præciseres i samme direktivs artikel 6, stk. 2, er ikke absolut. Artikel 10, stk. 3, tillader hver medlemsstat, med forbehold af den i artikel 16 omhandlede konsultation, at »fastsætte andre fritagelser, som den anser for nødvendige«. Mulighederne for fritagelse, som også er omhandlet i artikel 19, begrundes især kommentaren i bilag A, pkt. 10: »Medlemsstaterne undlader

så vidt muligt at fritage de i bilag B opførte tjenesteydelser for afgift.«

— Principielt skal de i bilag B, pkt. 5, nævnte bydelser altså beskattes i henhold til artikel 6, stk. 2, som ydelser af transport og opbevaring af ting. Hvis de med hensyn til omsætningsafgift skulle behandles anderledes end den transport, som de nødvendigvis står i forbindelse med, ville selve begrebet »bydelser« miste enhver betydning, og transport af varer ad landevej ville desuden fordreje konkurrencevilkårene mellem de forskellige transportformer, især på jernbanernes bekostning (jf. det andet moms-direktivs bilag A, pkt. 19 »ad artikel 10, stk. 2 og 3«).

Af disse grunde må det andet spørgsmål ligeledes besvares *benægtende*.

c) *Vedrørende det tredje spørgsmål*

— Den i det andet direktivs artikel 16 nævnte konsultation, som i henhold til artikel 10, stk. 3, bl.a. er påbudt den medlemsstat, som vil fastsætte andre fritagelser end de i direktivet foreskrevne, forudsætter, at denne medlemsstat giver udtrykkelig og præcis meddelelse om den bestemmelse i direktivet, som foreskriver konsultationen, samt den påtænkte lovtækt og den fællesskabsbestemmelse, som denne lovtækt fraviger. I det foreliggende tilfælde skulle Nederlandene have konsulteret Kommissionen i henhold til det andet direktivs artikel 10, stk. 3; i virkeligheden har denne medlemsstat begrænset sig til at meddele Kommissionen teksten til lovforslaget og senere selve loven i dens helhed. Under disse omstændigheder kan der næres alvorlig tvivl om, hvorvidt der i det foreliggende tilfælde har fundet en hensigtsmæssig konsultation sted i henhold til det andet direktivs artikel 16.

— Der kræves ingen bemyndigelse fra Kommissionen, før en medlemsstat træffer foranstaltninger, for hvilke en konsultation er påbudt. Ifølge Kommissionen et det tvivlsomt, om en formangel som følge af en manglende behørig konsultation af Kommissionen i sig selv kan medføre, at den pågældende nationale foranstaltning er ugyldig.

*d) Vedrørende det fjerde spørgsmål*

Det fremgår af Domstolens praksis, at det er uforeneligt med den bindende virkning, som traktatens artikel 189 tillægger direktiver, principielt at udelukke, at den forpligtelse, som følger af direktivet — i det foreliggende tilfælde af artikel 6, stk. 2, og bilag B, pkt. 5 — kan påberåbes af de berørte personer for en national ret med det formål at få fastslået, om de kompetente nationale myndigheder ved gennemførelsen af direktivet har overholdt de heri fastsatte grænser for deres skøn.

Efter at have fremsat disse bemærkninger har Kommissionen foreslået, at de af Høje Raad stillede spørgsmål besvares således:

- »1. Opkrævningen af købesummen for en vare er ikke i forhold til transporten af denne vare en bydelse, jf. pkt. 5 i bilag B til det andet moms-direktiv.
2. Principielt skal bydelser beskattes på samme måde som tjenesteydelser i form af transport og opbevaring af ting, som de står i snæver forbindelse med.

3. Konsultationen i henhold til artikel 16 i det andet moms-direktiv har ikke fundet behørigt sted i det foreliggende tilfælde med henblik på fastsættelse af andre fritagelser i henhold til direktivets artikel 10, stk. 3. Den heraf følgende formangel kan imidlertid ikke i sig selv medføre, at den nationale foranstaltning er ugyldig.

4. Den nationale ret skal tage hensyn til den bindende virkning, der er tillagt det andet direktiv, og efterprøve, om de nationale myndigheder ved udførelsen af de ved direktivet pålagte forpligtelser har overholdt de heri fastsatte grænser for deres skøn.«

Kommissionen anfører, at den ikke ved affattelsen af ovenstående svar har taget hensyn til de tre sidste spørgsmåls subsidiære karakter.

III — Mundtlig forhandling

Selskabet N.V. Nederlandse Spoorwegen, repræsenteret af advokat S.L. Buruma, regeringen for Forbundsrepublikken Tyskland, repræsenteret af advokaterne A. Deringer og J. Sedemund, og Kommissionen for De europæiske Fællesskaber, repræsenteret af sin befuldmægtigede, R. Baeyens, har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 20. marts 1979.

Generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 8. maj 1979.



## Præmisser

- 1 Ved dom af 24. maj 1978, indgået til Domstolens justitskontor den 2. juni 1978, har Hoge Raad der Nederlanden i henhold til EØF-traktatens artikel 177 stillet en række præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af visse bestemmelser i Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14) — og især af dette direktivs bilag B, pkt. 5.
  
- 2 Disse spørgsmål er blevet rejst under en sag mellem Staatssecretaris van Financiën og en transportvirksomhed, som udfører godstransport pr. efterkrav, hvorved transportprisen pålægges en godtgørelse, den såkaldte »efterkravsprovision«, der forhøjes med omsætningsafgift, som selskabet fradrager i sine opgivelser til skatte- og afgiftsmyndighederne. Staatssecretaris van Financiën mener imidlertid, at denne provision, da den består i »opkrævning af pengekrav«, er »fritaget for beskatning« i henhold til artikel 11, litra j), i den nederlandske lov af 28. juni 1969 »om afløsning af den eksisterende omsætningsafgift med en omsætningsafgift i henhold til merværdiafgiftsordningen«.
  
- 3 Med henblik på afgørelsen af denne sag har den nationale ret stillet følgende første spørgsmål:
 

»Når en transportvirksomhed, udover at befordre en vare, har forpligtet sig til at opkræve købesummen, før varen udleveres til modtageren (forsendelse pr. efterkrav), skal opkrævningen af købesummen da anses for en biydelse til transporten, jf. pkt. 5 i bilag B til Rådets andet direktiv af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter?«
  
- 4 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål må der henvises til formålet med og opbygningen af direktiverne om omsætningsafgifter, som har hjemmel i traktatens artikler 99 og 100 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning med henblik på fællesmarkedets oprettelse eller funktion.

- 5 Rådet har i et første direktiv 67/227 af 11. april 1967 (EFT 1967, s. 12) ud fra følgende betragtninger:
- a) det er traktatens hovedformål inden for rammerne af en økonomisk union at etablere et fælles marked, hvor der hersker sunde konkurrenceforhold, og som har kendetegn, som svarer til dem i et internt marked;
  - b) medlemsstaternes lovgivninger om kumulative flerledsafgiftssystemer for drejer konkurrencevilkårene og hindrer den frie bevægelighed for varer og tjenesteydelser inden for det fælles marked,
- og efter et antal undersøgelser, indført et fælles merværdiafgiftssystem for alle medlemsstater.
- 6 Dette system har den fordel at være »det mest enkle og mest neutrale« når afgiften opkræves så generelt som muligt, og når dens anvendelsesområde omfatter samtlige produktions- og fordelingsled samt tjenesteydelsesområdet.
- 7 I den første etape af det kumulative flerledsafgiftssystems udskiftning med det fælles merværdiafgiftssystem er det tilstræbte formål — selv når satsene og systemerne ikke samtidig harmoniseres — at den skal medføre konkurrenceneutralitet således, at ens varer i de enkelte lande beskattes ens uanset produktions- og fordelingsvejens længde.
- 8 I Rådets andet direktiv 67/228, ligeledes af 11. april 1967, er opstillet en liste over tjenesteydelser, som i henhold til artikel 6, stk. 2, bindende er underkastet det fælles system med henblik på at sikre konkurrenceneutraliteten mellem medlemsstaterne, for gradvis at begrænse eller fjerne de pågældende forskelle, for til sidst at opnå overensstemmelse mellem de nationale merværdiafgiftssystemer. Denne liste, som er optaget i direktivets bilag B og udgør en integrerende del af direktivet, indeholder et pkt. 5, der er affattet således: »Transport og opbevaring af ting samt bydelser hertil«.
- 9 Spørgsmålet er altså, om opkrævningen af købesummen for transporterede varer skal anses for en bydelse til transporten i henhold til det fælles merværdiafgiftssystem, som ved dette andet direktiv blev gjort bindende i alle

medlemsstaterne fra 1. januar 1972, på hvilket tidspunkt medlemsstaterne skulle gennemføre direktivets bestemmelser.

- 10 Hvis aftalen om levering af varer pr. efterkrav undersøges i lyset af de formål, der forfølges med direktiverne om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, må dette spørgsmål besvares bekræftende.
- 11 Når den nationale ret anfører, at »en transportvirksomhed, udover at befordre en vare, har forpligtet sig til at opkræve købesummen, før varen udleveres til modtageren (forsendelse pr. efterkrav)«, beskrives herved en aftale, der omfatter to tjenesteydelser, hvoraf den anden (forsendelse pr. efterkrav) efter parternes vilje er så snævert forbundet med den første (transport), at de to ydelser ikke kan erlægges særskilt, idet transportvirksomheden kun kan levere den transporterede vare til modtageren, hvis sidstnævnte overgiver førstnævnte den af afsenderen fastsatte købesum, og i tilfælde af manglende betaling kan transportvirksomheden ikke udlevere varen til modtageren.
- 12 Da erlæggelsen af de to ydelser altså ikke kan adskilles, er det nødvendigt for at nå det mål, der forfølges med moms-direktiverne, nemlig konkurrence-neutraliteten, at opkrævningen af købesummen for de transporterede varer betragtes som en bydelse til transport af ting og således underkastes merværdiafgiften i alle medlemsstater for at gennemføre ligebehandling mellem de forskellige transportformer og for at sikre, at denne ydelse i alle medlemsstater beskattes på samme måde.
- 13 I modsat fald, dvs. hvis opkrævningen af købesummen for de transporterede varer ikke blev anset for en bydelse til transport af ting, ville hver medlemsstat atter frit kunne beskatte denne tjenesteydelse i forbindelse med forsendelse pr. efterkrav som en selvstændig ydelse, eventuelt endog under hensyntagen til den anvendte transportform.
- 14 Det første spørgsmål må derfor besvares således, at når en transportvirksomhed, udover at befordre en vare, har forpligtet sig til at opkræve købe-

summen, før varen udleveres til modtageren (forsendelse pr. efterkrav), er opkrævningen af købesummen en biydelse til transporten, jf. pkt. 5 i bilag B til Rådets andet direktiv af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter.

15 Det andet spørgsmål fra den nationale ret lyder således:

»I bekræftende fald, kan medlemsstaterne da, ved anvendelsen af omsætningsafgiften, behandle en biydelse som den ovennævnte opkrævning pr. efterkrav særskilt, således at de i bilag B, pkt. 5, nævnte tjenesteydelser i form af transport og opbevaring af ting ikke fritages for omsætningsafgift, men at dette sker for biydelsen (opkrævningen)?«

16 Svaret på det første spørgsmål, hvori henses til formålene med direktiverne om merværdiafgift, medfører, et det andet spørgsmål må besvares benægtende.

17 For fuldstændighedens skyld må der imidlertid henvises til pkt. 10 i bilag A, ad artikel 6, stk. 2, som lyder således: »Medlemsstaterne undlader så vidt muligt at fritage de i bilag B opførte tjenesteydelser for afgift.« Denne bestemmelse, som pålægger medlemsstaterne »så vidt muligt« at undgå at bevilge fritagelse for tjenesteydelser, som bindende er underkastet det fælles system, skal fortolkes indskrænkende for at beskytte sammenhængen i det nye system og den hermed tilsigtede konkurrenceneutralitet. Heraf følger, at en medlemsstat kun i undtagelsestilfælde, hvor en undtagelse fra konkurrenceneutraliteten er begrundet, kan optage en foranstaltning til fritagelse for en af de ydelser, der nævnes i bilag B, i sin lovgivning.

18 Da der ikke er blevet fremført noget argument herom, må det fastslås, at biydelsen i form af opkrævning ikke kan fritages for omsætningsafgift, eftersom den er opført under pkt. 5 i bilag B, som indeholder listen over de ydelser, som bindende skal beskattes i henhold til artikel 6, i det andet direktiv af 11. april 1967.

- 19 Hermed er der ligeledes givet svar på det fjerde spørgsmål, som er stillet, såfremt det andet spørgsmål — som sket — besvares benægtende, idet det herved ønskes oplyst, om den nationale ret skal tage hensyn til artikel 6, stk. 2, i det andet direktiv, sammenholdt med pkt. 5 i bilag B, hvilket spørgsmål derfor må besvares bekræftende.
- 20 Det tredje spørgsmål angår i begge led i det væsentlige problemet om, under hvilke betingelser en medlemsstat skal følge konsultationsproceduren i henhold til det andet direktivs artikel 16. Ifølge denne artikel skal en medlemsstat kun foretage konsultationer i de tilfælde, der er fastsat i dette direktiv.
- 21 En sådan konsultation er imidlertid ikke foreskrevet ved anvendelsen af artikel 6, stk. 2, i det andet direktiv, sammenholdt med pkt. 5 i bilag B. Det er derfor unødvendigt at besvare det tredje spørgsmål.

#### Vedrørende sagens omkostninger

- 22 De udgifter, som er afholdt af den nederlandske regering, regeringen for Forbundsrepublikken Tyskland og Kommissionen for De europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke godtgøres. Da sagens behandling i forhold til sagsøger i hovedsagen udgør et led i den sag, der verserer for Hoge Raad, tilkommer det denne ret at træffe afgørelse om sagsomkostningerne.

På grundlag af disse præmisser

kender

#### DOMSTOLEN

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt den af Hoge Raad ved dom af 24. maj 1978, for ret:

1. Når en transportvirksomhed, udover at befordre en vare, har forpligtet sig til at opkræve købesummen, før varen udleveres til modtageren (forsendelse pr. efterkrav), er opkrævningen af købesummen for den transporterede vare en biydelse til transporten, jf.

pkt. 5 i bilag B til det andet direktiv fra Rådet for De europæiske Fællesskaber af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter.

2. Ved anvendelsen af merværdiafgiften kan medlemsstaterne ikke behandle en biydelse som opkrævning pr. efterkrav og den ydelse, der består i transport af ting, særskilt.
3. Den nationale ret skal tage hensyn til artikel 6, stk. 2, i det andet direktiv, sammenholdt med pkt. 5 i bilag B.

Kutscher

Mertens de Wilmars

Mackenzie Stuart

Pescatore

Sørensen

O'Keeffe

Touffait

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

A. Van Houtte

Justitssekretær

H. Kutscher

Præsident

## FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT G. REISCHL FREMSAT DEN 8. MAJ 1979<sup>1</sup>

### *Høje Ret.*

Den hovedsag, som ligger til grund for nærværende sag, drejer sig ligesom de forenede sager 181/78 og 229/78, til hvilke jeg for nylig har fremsat forslag til afgørelse, om hvorvidt den nederlandske lov om omsætningsafgift af 1968 (Wet op de Omzetbelasting af 28. 6. 1968, Staatsblad 329) er forenelig med Rådets andet direktiv af 11. april 1967 (67/228/

EØF) om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystemets struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14).

Sagens faktiske omstændigheder er følgende:

Aktieselskabet Nederlandse Spoorwegen, sagsøger i hovedsagen, som er en virk-

<sup>1</sup> — Oversat fra tysk.