

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

fremsat den 4. maj 2006¹

I — Indledning

1. Artikel 28 i sjette momsdirektiv² (herefter »sjette direktiv«) giver medlemsstaterne beføjelse til i en overgangsperiode og på visse betingelser at opretholde reducerede momssatser. I overensstemmelse med denne ordning anvender Det Forenede Kongerige ved leveringen af visse campingvogne en afgiftssats på 0% (momsfritagelse med ret til fradrag af indgående afgift, også kaldet *zero-rating* (*nulsats*)). Nulsatsen gælder imidlertid ikke for det udstyr inden i campingvognen, der kan demonteres (*removable contents*)³.

2. Dette har Talacre Beach Caravan Sales Ltd (herefter »Talacre« eller »appellanten«) anfægtet i hovedsagen. Efter Talacres opfattelse udgør campingvogn og udstyr *en* levering. I henhold til principperne i sjette direktiv kan der også kun anvendes en enkelt momssats på én samlet levering. I den foreliggende sag er dette nulsatsen, som gælder for hovedelementet af leveringen, dvs. campingvognen.

3. Med sit præjudicielle spørgsmål ønsker Court of Appeal, Civil Division (England & Wales), oplyst, om appellants opfattelse er korrekt. Dette ville efter den forelæggende rets opfattelse medføre, at de nationale bestemmelser, hvorefter leveringen af det indre udstyr beskattes særskilt efter nulsatsen, ikke skal finde anvendelse.

1 — Originalsprog: tysk.

2 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

3 — Såfremt der i det følgende kun henvises til udstyr, menes *removable contents*, som er et veletableret begreb i national ret.

II — Retsforskrifter

A — Relevante bestemmelser i sjette moms-direktiv

4. Sjette direktivs artikel 12, stk. 3,⁴ regulerer momsens normalsats, som ikke må være lavere end 15%, og de reducerede afgiftssatser, der kan anvendes på visse ydelser, der er anført i bilag H.

5. Sjette direktivs⁵ artikel 28, stk. 2, tillader fravigelser heraf i en overgangsperiode:

»Uanset artikel 12, stk. 3, gælder følgende bestemmelser i den overgangsperiode, der er omhandlet i artikel 28[⁶].

4 — Minimumsnormalsatsen blev for et begrænset tidsrum fastsat til denne procentsats ved Rådets direktiv 92/111/EØF af 14.12.1992 om ændring af direktiv 77/388/EØF og om forenklingsforanstaltninger med hensyn til merværdiafgift (EFT L 384, s. 47). Anvendelsesperioden for minimumsnormalsatsen blev efterfølgende forlænget flere gange, senest ved Rådets direktiv 2005/92/EF af 12.12.2005 om ændring af direktiv 77/388/EØF for så vidt angår anvendelsesperioden for minimumsniveauet for momsens normalsats (EUT L 345, s. 19).

5 — Som affattet ved Rådets direktiv 92/77/EØF af 19.10.1992 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring af direktiv 77/388/EØF (indbyrdes tilnærmelse af momssatserne) (EFT L 316, s. 1).

6 — I henhold til sjette direktivs artikel 28 l, stk. 4, andet punktum, forlænges overgangsordningens gyldighedsperiode automatisk, indtil en endelig ordning træder i kraft, hvilken ordning imidlertid endnu ikke er vedtaget.

a) De fritagelser med tilbagebetaling af den i det tidligere omsætningsled erlagte afgift og de reducerede satser, der er lavere end den i artikel 12, stk. 3, fastsatte minimumssats for de reducerede satser, som var i kraft pr. 1. januar 1991, og som er i overensstemmelse med Fællesskabets forskrifter og opfylder betingelserne i artikel 17, sidste led, i andet direktiv af 11. april 1967 [⁷], kan opretholdes.«

B — Nationale bestemmelser

6. Section 30 i Value Added Tax Act (lov om moms) 1994 indeholder nærmere bestemmelser om afgiftsfritagne ydelser med ret til fradrag af indgående moms (*zero-rating*). Med hensyn til de ydelser, som nulsatsen finder anvendelse på, henviser section 30 (2) til tillæg 8 til Value Added Tax Act 1994. I gruppe 9 i dette tillæg anføres i punkt 1:

7 — Den relevante passage i Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14), som er ophævet, havde følgende ordlyd: »Medlemsstaterne kan med henblik på overgangen fra de hidtidige omsætningsafgiftssystemer til det fælles merværdiafgiftssystem: [...] indtil beskatning ved indførsel og afgiftsgodtgørelse ved udførsel i handelssamkvemet mellem medlemsstaterne afskaffes — ud fra nøje definerede sociale hensyn til fordel for den endelige forbruger — fastsætte reducerede satser eller endog fritagelser med eventuel godtgørelse for den af det tidligere omsætningsled betalte afgift, for så vidt disse forholdsregler sammenlagt ikke har større virkning end de under det hidtidige system anvendte lettelser.«

»campingvogne, som i størrelse overskrider de gældende maksimumgrænser for anvendelse på vejene af en påhængsvogn trukket af et motorkøretøj med en egenvægt på under 2 030 kg«.

indeni⁹ med moms til normalsatsen angivet særskilt. Talacre sælger på sin side campingvognene til slutkunderne til en samlet pris, hvori også indgår et pladsgebyr. Der er i den forbindelse ikke angivet særskilte beløb for de enkelte varer, og momsen er heller ikke angivet på nogen måde.

7. Det fremgår af en retligt bindende anmærkning⁸ til punkt 1, at fritagelsen for campingvogne ikke gælder for udstyret indeni, der kan demonteres (*removable contents*).

10. Talacre har hos Commissioners of Customs & Excise forgæves forsøgt at få tilbagebetalt den moms, der var opkrævet af indretningsudstyret i campingvognene. Heller ikke ved underinstanserne er det lykkedes appellantens at få medhold i, at nulsatsen skulle anvendes på hele campingvognen, herunder indretningsudstyret.

III — De faktiske omstændigheder og det præjudicielle spørgsmål

8. Talacre driver feriehusparker og sælger i denne forbindelse nye, store stationære campingvogne, der er opstillet i parkerne. De lagerførte campingvogne tilbydes kunderne komplet monteret og møbleret. Kunderne har ingen yderligere indflydelse på udstyret.

11. Ved kendelse af 24. maj 2004, indgået til Domstolen godt et år senere, den 15. juni 2005, har Court of Appeal, Civil Division (England & Wales), som behandler Talacres appelsag, i medfør af artikel 234 EF forelagt følgende præjudicielle spørgsmål:

9. På fakturaerne til Talacre fra producenten af campingvognene er prisen på campingvognen uden moms og prisen for udstyret

»Såfremt en medlemsstat i henhold til artikel 28, stk. 2, litra a), i Rådets sjette

8 — Section 96 i Value Added Tax Act 1994 foreskriver, at tillæggene skal fortolkes i overensstemmelse med de anmærkninger (notes), der er indeholdt deri.

9 — Standardudstyr omfatter: badeværelsesudstyr, gulvbelægning, gardinstænger, gardiner, skabe, indbyggede køkkener (herunder kogeudstyr), faste siddearrangementer, spiseborde, stole, sofaborde, displays, spejle, garderober, senge og madrasser.

direktiv (77/388/EØF) ved sin nationale lovgivning har gjort brug af retten til at indføre en undtagelse, hvorved en levering af angivne varer kan angives til nul, men i den samme lovgivning har anført varer, som ikke indgår i anvendelsesområdet for nulangivelsen (»ikke-omfattede varer«), er det forhold, at der er tale om én samlet levering af varer (herunder de ikke-omfattede varer), til hinder for, at en medlemsstat kan pålægge leveringen af de ikke-omfattede varer moms til normalsatsen?»

IV — Retlig vurdering

12. Det er ubestridt, at den relevante nationale bestemmelse er en undtagelsesbestemmelse, som i vidt omfang er i overensstemmelse med kravene i overgangsordningen i sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra a)¹⁰. Det må navnlig antages, at nulsatsen for visse campingvogne allerede var i kraft pr. 1. januar 1991, og at bestemmelsen tager sigte på nøje definerede sociale hensyn til fordel for den endelige forbruger som omhandlet i andet momsdirektivs artikel 17¹¹.

10 — Det Forenede Kongeriges regering henviser i denne forbindelse til dom af 21.6.1988, sag 416/85, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. s. 3127, navnlig præmis 34 ff., hvori den foreliggende fritagelse ikke blev antaget af Kommissionen.

11 — Nævnt i fodnote 7.

13. Desuden er der med hensyn til den præjudicielle anmodning¹² enighed om, at det i den foreliggende situation er udelukket at anvende nulsatsen på udstyret i henhold til national ret, da »undtagelsen til undtagelsen« i anmærkningen til punkt 1 i gruppe 9 i tillæg 8 til Value Added Tax Act 1994 finder anvendelse.

14. Det skal alene afklares, om sjette direktiv kræver, at leveringen af en campingvogn med det indre udstyr under omstændighederne i den foreliggende sag skal betragtes som én samlet levering, som en enkelt momssats finder anvendelse på, nemlig den nulsats, der gælder for campingvognen som hovedelementet af leveringen. Spørgsmålet er med andre ord, om direktivet er til hinder for en national bestemmelse, som kræver, at leveringen af campingvogne og udstyret indeni omfattes af forskellige afgiftssatser.

A — Fortolkning af sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra a)

15. I henhold til sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra a), har medlemsstaterne ret til midlertidigt at opretholde fritagelser, som var i kraft pr. 1. januar 1991. Direktivet henviser

12 — Det synes stadig at være omstridt i hovedsagen, hvilke varer der skal betragtes som *removable contents*.

dermed til de relevante nationale regler. Disses indhold er derfor bestemmende for, hvilke ydelser der er afgiftsfritaget. I henhold til de relevante bestemmelser i Det Forenede Kongerige er kun selve campingvognen afgiftsfritaget, men ikke udstyret inden i vognen.

direktivets ordning og skal derfor fortolkes indskrænkende¹⁵.

16. Denne nationale bestemmelse skal i princippet overholdes nøje og må i henhold til den entydige ordlyd af sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra a), ikke udvides, hvilket Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen med rette har fremhævet; det ville højst være tilladt at begrænse fritagelsen¹³. Sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra a), udgør nemlig en slags stand still-bestemmelse. Bestemmelsen var allerede indeholdt i den oprindelige affattelse af direktivet og tillod på daværende tidspunkt, at de fritagelser, som var gældende den 31. december 1975, kunne opretholdes i en overgangsperiode. Den skulle forhindre, at den øjeblikkelige afskaffelse af begunstigelser, der ikke var omfattet af direktivet, medførte vanskelige sociale situationer¹⁴.

18. Denne ordning er kendetegnet ved følgende: I princippet er alle transaktioner, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, og indførsel af goder pålagt moms (sjette direktivs artikel 2). Generelt finder den normalsats, der er fastlagt nærmere i direktivets artikel 12, stk. 3, litra a), første afsnit, anvendelse.

19. Direktivet fastsætter imidlertid selv en række undtagelser fra dette princip, som ofte har en socialpolitisk baggrund. Medlemsstaterne kan således anvende en reduceret afgiftssats på visse transaktioner¹⁶. Andre transaktioner er fuldstændig fritaget for moms på grundlag af sjette direktivs artikel 13.

17. De nationale fritagelser, som i henhold til sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra a), kan opretholdes, fraviger i forskellige henseender

20. Sjette direktiv opstiller — bortset fra visse valgmuligheder for medlemsstaterne —

13 — Jf. dom af 29.4.1999, sag C-136/97, Norbury Developments, Sml. I, s. 2491, præmis 19, og af 13.7.2000, sag C-36/99, Idéal tourisme, Sml. I, s. 6049, præmis 32.

14 — Kommissionens forslag til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem, forelagt den 29.6.1973, *Bulletin for De Europæiske Fællesskaber*, Supplement 11/73, s. 31.

15 — Domstolen har flere gange understreget princippet om, at særordningen i sjette direktiv skal fortolkes indskrænkende (f.eks. med hensyn til særordningen for landbrugere: dom af 26.5.2005, sag C-43/04, Stadt Sundern, Sml. I, s. 4491, præmis 27, og af 15.7.2004, sag C-321/02, Harbs, Sml. I, s. 7101, præmis 27, og med hensyn til særordningen for rejsebureauer: dom af 22.10.1998, forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin, Sml. I, s. 6229, præmis 34.

16 — Jf. sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a), tredje afsnit, sammenholdt med bilag H, samt litra b) og c).

en udtømmende liste over transaktioner, der er afgiftsfritaget eller kan pålægges en reduceret afgiftssats. Dette har til formål i videst muligt omfang at harmonisere opkrævningen af moms og dermed udelukke konkurrencefordrejninger. Desuden sikrer harmoniseringen ensartede momsindtægter i medlemsstaterne og tilsvarende bidrag til Fællesskabets egne indtægter.

moms i henhold til sjette direktivs artikel 13 er fradragsretten for indgående moms derimod udelukket¹⁸. Kun den merværdi, der tilføjes i det sidste omsætningsled inden leveringen til den endelige forbruger, er derfor afgiftsfritaget.

21. Som undtagelse herfra er det i henhold til sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra a), muligt at begunstige transaktioner, som ikke hører blandt de transaktioner, der er afgiftsfritaget eller beskattes med en reduceret sats, og som direktivet selv definerer. Der er her tale om nogle ikke harmoniserede yderligere begunstigelser ud fra sociale hensyn, som afhænger af medlemsstaternes politiske beslutninger¹⁷. Dette er der tale om i den foreliggende sag.

22. Den begunstigelse, der er tale om i den foreliggende sag, fraviger desuden udformningsmæssigt direktivets ordning. I direktivet er der kun fastsat visse reducerede afgiftssatser, som ikke må være lavere end 5%. Såfremt disse finder anvendelse, oprettholdes retten til fradrag af indgående moms. I tilfælde af en fuldstændig fritagelse for

23. Den »zero-rating«, der finder anvendelse i hovedsagen, medfører derimod en mere vidtgående begunstigelse. Når nulsatsen finder anvendelse, anses transaktionen formelt for at være beskattet, således at der foreligger ret til at fradrage indgående moms. I forbindelse med denne særlige form for fritagelse er det derfor ikke kun den merværdi, som opstår ved leveringen til den endelige forbruger, der er afgiftsfritaget, men også værditilvæksten i de tidligere omsætningsled. Denne særligt vidtgående fritagelse er i sig selv fremmed for sjette direktiv¹⁹. Kun leveringer mellem medlemsstaterne er afgiftsfritaget i henhold til direktivet, men giver alligevel fradragsret for indgående moms²⁰. I denne forbindelse har »zero-rating« imidlertid ingen begunstigende virkning, men tager blot højde for, at afgiftsplig-

18 — Dette følger allerede af ordlyden af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, som indrømmer fradragsret, »[i] det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner«. Jf. med hensyn til sammenhængen mellem fradragsret og afgiftspligtige transaktioner også dom af 30.3.2006, sag C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Sml. I, s. 3039, præmis 24.

19 — Jf. Terra/Kajus, *Introduction to European VAT and other indirect taxes 2005*, bind 1, 16.2., s. 712 f.

20 — Jf. sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), sammenholdt med artikel 17, stk. 2, litra d), som affattet ved artikel 28f.

17 — Dette har konsekvenser for omfanget af Domstolens undersøgelse (jf. punkt 25 nedenfor).

ten overgår til erhververen i bestemmelseslandet.

afgrænsningen af de sociale mål, der følges med en fritagelse²¹. Denne begrænsning gælder imidlertid ikke for overholdelsen af fællesskabsretten i øvrigt. Domstolen har således også undersøgt nationale fritagelser med hensyn til overholdelsen af princippet om afgiftsneutralitet²²

B — Den nationale fritagelses forenelighed med fællesskabsretten

24. I henhold til sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra a), er det kun nationale fritagelser, som er *i overensstemmelse med Fællesskabets forskrifter*, der kan opretholdes. Denne betingelse, som først i 1992 udtrykkeligt blev optaget i direktivet, kan kun forstås således, at den nationale ordning *i øvrigt* skal opfylde kravene i fællesskabsretten, dvs. såfremt artikel 28 ikke selv tillader fravigelser, f.eks. med hensyn til afgiftssatsen eller fradragsretten.

26. Talacre er af den opfattelse, at det er i strid med fællesskabsrettens principper for behandlingen af sammensatte ydelser kun at anvende nulsatsen på leveringen af campingvognens ydre skal, men ikke på det medleverede udstyr inden i vognen.

1. Domstolens praksis vedrørende sammensatte ydelser

25. Domstolen har beføjelse til at undersøge, om betingelserne i sjette direktivs artikel 28 for opretholdelsen af tilsvarende nationale bestemmelser er opfyldt. I den forbindelse er omfanget af undersøgelsen begrænset, for så vidt som fællesskabsretten giver medlemsstaterne visse spillerum, f.eks. med hensyn til

27. Sjette direktiv indeholder ingen særlig bestemmelse om, under hvilke betingelser flere sammenhængende ydelser skal behand-

21 — Domstolen kontrollerer kun, om afgrænsningen af sociale hensyn som følge af en forvanskning af dette begreb vil føre til foranstaltninger, som på grund af deres virkninger og reelle formål falder uden for de fællesskabsretlige rammer, jf. dommen i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, nævnt i fodnote 10, præmis 14.

22 — Dom af 3.5.2001, sag C-481/98, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 3369, præmis 21.

les som én enkelt ydelse²³. I CPP-dommen²⁴ fremsatte Domstolen imidlertid følgende grundlæggende betragtninger vedrørende denne problemstilling:

»Når henses til de to omstændigheder dels, at det følger af sjette direktivs artikel 2, stk. 1, at hver levering af tjenesteydelser sædvanligvis skal anses for en uafhængig og selvstændig levering, dels at leveringen af en ydelse, der i økonomisk henseende er en enkelt ydelse, ikke kunstigt må opdeles for ikke at ændre momssystemets sammenhæng, må det undersøges, hvad der særligt karakteriserer den pågældende transaktion, og herigennem afgøres, om den afgiftspligtige person til forbrugeren, forstået som en gennemsnitsforbruger, leverer flere uafhængige hovedydelse eller en enkelt ydelse.«

28. Når en transaktion består af en flerhed af ydelser, skal der derfor tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion ved afgørelsen af, om der foreligger flere særskilte ydelser eller én

enkelt ydelse²⁵. I forbindelse med denne afgørelse står to modsatte hensyn over for hinanden. På den ene side skal de forskellige enkelte ydelser vurderes forskelligt på grundlag af deres karakter. På den anden side kan en for stærk opdeling af en sammensat ydelse i enkelte ydelser, der skal kvalificeres særskilt, imidlertid komplicere anvendelsen af momsbestemmelserne²⁶.

29. Der er navnlig tale om en enkelt ydelse i det tilfælde, hvor et eller flere elementer skal anses for at udgøre hovedleveringen, mens omvendt et eller nogle elementer skal anses for sekundære ydelser, der er afgiftsmæssigt stillet som hovedydelsen²⁷. En ydelse skal anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser²⁸.

23 — Jf. mit forslag til afgørelse af 12.5.2005 i forbindelse med dom af 27.10.2005, sag C-41/04, *Levob Verzekeringen og OV Bank*, Sml. I, s. 9433, punkt 65.

24 — Dom af 25.2.1999, sag C-349/96, *CPP*, Sml. I, s. 973, præmis 29. Jf. tillige *Levob-dommen*, nævnt i fodnote 23, præmis 20.

25 — *Levob-dommen*, nævnt i fodnote 23, præmis 19, med henvisning til dom af 2.5.1996, sag C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien*, Sml. I, s. 2395, præmis 12-14, og *CPP-dommen*, nævnt i fodnote 24, præmis 28 og 29.

26 — Jf. mit forslag til afgørelse i *Levob-sagen*, nævnt i fodnote 23, punkt 66. I nogle forslag til afgørelse synes der endog at være en tendens til i denne situation at lægge større vægt på den praktiske gennemførlighed end på nøjagtigheden: jf. generaladvokat Cosmas' forslag til afgørelse af 1.2.1996 i *Faaborg-Gelting Linien-sagen*, nævnt i fodnote 25, punkt 14, generaladvokat Fennellys forslag til afgørelse af 25.4.1996 i forbindelse med dom af 26.9.1996, sag C-327/94, *Dudda*, Sml. I, s. 4595, punkt 35, og generaladvokat Fennellys forslag til afgørelse af 11.6.1998 i *CPP-sagen*, nævnt i fodnote 24, punkt 47 ff.

27 — *CPP-dommen*, nævnt i fodnote 24, præmis 30, dom af 15.5.2001, sag C-34/99, *Primback*, Sml. I, s. 3833, præmis 45, og *Levob-dommen*, nævnt i fodnote 24, præmis 21.

28 — *CPP-dommen*, nævnt i fodnote 24, præmis 30, og *Madgett og Baldwin-dommen*, nævnt i fodnote 15, præmis 24.

30. Det forholder sig på samme måde, når to eller flere ydelser, som en afgiftspligtig person leverer til forbrugeren, forstået som en gennemsnitsforbruger, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkel udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele²⁹.

31. Spørgsmålet vedrørende en transaktionsomfang for så vidt angår opkrævning af merværdiafgift har i den forbindelse ikke kun betydning, når det gælder bestemmelsen af stedet for de afgiftspligtige transaktioner, men også ved afgørelsen af, hvilken moms-sats eller hvilke fritagelsesbestemmelser i sjette direktiv der finder anvendelse³⁰. Såfremt en fritagelse gælder for hovedelementet af en samlet ydelse, kan denne i henhold til de beskrevne principper også udvides til at gælde for underordnede elementer, der ville være afgiftspligtige som særskilte transaktioner³¹.

32. På *én* (sammensat) ydelse kan også kun *én* afgiftssats finde anvendelse. Såfremt det blev antaget, at der var tale om *én* ydelse, men beskatningsgrundlaget alligevel blev opdelt for at anvende flere momssatser, ville dette være i strid med målet i retspraksis vedrørende sammensatte ydelser, nemlig at opretholde momsordningens funktion.

33. I dommen i sag C-384/01, Kommissionen mod Frankrig³², synes Domstolen imidlertid at tillade, at der anvendes en reduceret afgiftssats på et »enkelt aspekt« af en levering. Afgørelsen vedrørte en reduceret afgift for tilslutning til nettet for levering af elektricitet og gas, mens det vederlag, der blev beregnet på grundlag af forbruget, fortsat var omfattet af normalsatsen.

34. I den pågældende traktatbrudssag behandlede Domstolen imidlertid først og fremmest det spørgsmål, om Kommissionen havde godtgjort, at anvendelsen af den reducerede sats medførte en konkurrencefordrejning. Af denne afgørelse er det derfor næppe muligt at drage vidtrækkende kon-

29 — Levob-dommen, nævnt i fodnote 23, præmis 22.

30 — CPP-dommen, nævnt i fodnote 24, præmis 27, og Levob-dommen, nævnt i fodnote 23, præmis 18.

31 — Jf. i denne henseende dom af 13.7.1989, sag 173/88, Henriksen, Sml. s. 2763. I denne sag udvidede Domstolen fritagelsen i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), for bortforpagtning og udlejning af fast ejendom til at gælde for en parkeringsplads, der var lejet sammen med beboelsesejendommen, selv om udlejning af parkeringspladser som sådan er afgiftspligtig. I CPP-dommen, nævnt i fodnote 24, var spørgsmålet, om afgiftsfritagelsen for forsikringsydelser i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra a), skulle udvides til at gælde for visse sekundære ydelser i forbindelse med forsikringsydelsen.

32 — Dom af 8.5.2003, Sml. I, s. 4395, præmis 26.

klusioner for det foreliggende spørgsmål. Domstolen har derimod for nylig bekræftet, at klassificeringen som en sammensat ydelse har betydning for anvendelsen af afgiftssatsen³³. Hvis det også i forbindelse med en sammensat ydelse var nødvendigt at anvende forskellige afgiftssatser på de forskellige dele af ydelsen, ville klassificeringen som en samlet ydelse netop ikke have nogen indvirkning på, hvilken afgiftssats der finder anvendelse.

2. Anvendelse af retspraksis vedrørende sammensatte ydelser på den foreliggende situation

35. Hvis man uanset de særlige omstændigheder i den foreliggende sag anvendte de principper, der er opstillet i retspraksis vedrørende sammensatte ydelser, kunne man nå til den konklusion, at campingvognene og disses indre udstyr faktisk udgør en samlet levering. På denne levering skulle der så kun anvendes én momssats, nemlig den sats, som gælder for hovedelementet af leveringen. Hvis det forudsættes, at hovedelementet udgøres af campingvognen, vil

nulsatsen skulle udvides til at gælde for den accessoriske levering af udstyret indeni³⁴.

36. Denne udvidelse af fritagelsen ville i den foreliggende situation imidlertid være i strid med de ovenfor beskrevne mål med sjette direktivs artikel 28. Denne konflikt mellem princippet om ikke at udvide nationale fritagelser i henhold til sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra a), og de regler for behandling af sammensatte ydelser, der er opstillet i retspraksis, kan løses, hvis man sammenholder formålet med begge principper.

37. De regler, der er opstillet i CPP-dommen og de øvrige relevante afgørelser, er baseret på den antagelse, at en for stærk opdeling af transaktionerne kan bringe momssystemets funktion i fare. Over for dette mål står ønsket om at begrænse nationale fravigelser af reglerne i sjette direktiv til det absolut nødvendige.

34 — Alternativt kunne der også tilvejebringes overensstemmelse med principperne om beskatning af sammensatte ydelser ved at lade hele den sammensatte levering bestå af campingvogn og indre udstyr være omfattet af normalsatsen. Da direktiver ikke kan have direkte virkning til skade for borgerne, vil den nationale lovgiver skulle gribe ind for at opnå denne løsning og afskaffe undtagelsen.

33 — Levob-dommen, nævnt i fodnote 23, præmis 18.

38. Ved en afvejning af disse målsætninger skal interessen i ikke at underminere den tilnærmelse af lovgivningerne, der er opnået med sjette direktiv, gennem en udvidelse af nationale undtagelser prioriteres frem for de mål, som Domstolen forfulgte med reglerne om afgrænsningen af en ydelses omfang. Disse regler er nemlig i det væsentlige kun opstillet af praktiske grunde og har ingen absolut gyldighed.

39. Domstolen understreger således i CPP-dommen, at det som følge af de kommercielle transaktioners forskellighed ved afgrænsningen af en ydelses omfang er umuligt at give et udtømmende svar på, hvorledes problemet skal løses i hvert enkelt tilfælde³⁵. De regler, der er opstillet i CPP-dommen, kan derfor ikke anvendes mekanisk. Ved afgrænsningen af en ydelses omfang skal der derimod tages hensyn til samtlige omstændigheder, herunder de særlige retlige rammer. I den foreliggende sag skal der tages hensyn til den særlige omstændighed, at Det Forenede Kongerige har udformet fritagelsen på en bestemt måde i overensstemmelse med sine socialpolitiske vurderinger, og at de nationale begunstigelser i henhold til overgangsordningen i artikel 28 ganske vist kan opretholdes, men ikke må udvides.

40. Anvendelsen af en national fritagelse i henhold til sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra a), er kun tilladt, hvis den — efter medlemsstatens vurdering — er nødvendig ud fra nøje definerede sociale hensyn til fordel for den endelige forbruger. Det Forenede Kongerige har i den henseende fastslået, at nulsatsen kun skal anvendes på leveringen af campingvogne. Man har ikke ud fra sociale hensyn fundet det berettiget at omfatte indretningsudstyret. Denne vurdering fra den nationale lovgivers side kan ikke slet og ret ignoreres.

41. I øvrigt bringes momssystemets funktion ikke alvorligt i fare, hvis leveringen af campingvogne og dennes udstyr indeni — muligvis som en afvigelse fra de i CPP-dommen opstillede principper — skal behandles som transaktioner, der skal beskattes særskilt. Det fremgår navnlig ikke, at den separate angivelse af de enkelte priselementer og anvendelsen af forskellige afgiftssatser på disse elementer er forbundet med større vanskeligheder, da producenten af campingvognene allerede på nuværende tidspunkt fakturerer begge komponenter af leveringen særskilt over for Talacre.

42. Endelig er det ganske vist korrekt, at Domstolen absolut har accepteret, at afgifts-

35 — CPP-dommen, nævnt i fodnote 24, præmis 27.

fritagelser for hovedelementet af en sammensat ydelse kan udvides til at omfatte hermed forbundne sekundære ydelser³⁶. Som Det Forenede Kongeriges regering imidlertid med rette har anført, var der i disse tilfælde tale om fritagelser i henhold til sjette direktivs artikel 13, dvs. om fritagelser, som er forankret i direktivets ordning, og ved hvis anvendelse fradragsretten for indgående afgift er udelukket. De nationale fritagelser i henhold til artikel 28 ligger derimod uden for de harmoniserede rammer. De har ikke samme mål som de fritagelser, der er fastsat i selve direktivet, og er udformet forskelligt fra disse fritagelser. Derfor skal der i disse tilfælde i højere grad holdes øje med, at undtagelserne ikke udvides.

43. Sammenfattende kan følgende konstatere: Reglerne om afgrænsningen af en transaktions omfang kan ikke forstås således, at de kræver, at en national fritagelse i henhold til sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra a), skal udvides til at omfatte varer, som i henhold til national ret udtrykkeligt er udelukket fra undtagelsens anvendelsesområde.

44. Subsidiært har Det Forenede Kongerige — støttet af Kommissionen — gjort gældende, at campingvogne og disses indre udstyr faktisk ikke udgør en sammensat ydelse i henhold til retspraksis, da varerne kan adskilles i fysisk og økonomisk henseende³⁷. Kommissionen er enig i denne opfattelse og har navnlig understreget, at den omtvistede bestemmelse vedrører *demonterbart* udstyr.

45. Da retspraksis vedrørende sammensatte ydelser under alle omstændigheder ikke mekanisk kan overføres til den foreliggende situation, er det ikke nødvendigt at tage stilling til dette spørgsmål. Kun for det tilfælde, at Domstolen ikke skulle være enig i den her forslåede løsning, vil den forelæggende ret skulle afgøre, om der her muligvis ikke er tale om en sammensat ydelse. Imod dette taler imidlertid, at en campingvogn uden indre udstyr — eller så meget mere et indre udstyr uden campingvogn — ud fra gennemsnitsforbrugers synspunkt i vidt omfang ville være til ingen nytte, selv hvis disse varer i princippet kunne leveres hver for sig.

³⁷ — Regeringen henviser i denne henseende til dom af 23.2.1988, sag 353/85, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. s. 817, præmis 33, som dog næppe har betydning i den foreliggende sammenhæng.

³⁶ — Jf. punkt 31 ovenfor.

V — Forslag til afgørelse

46. På baggrund af ovenstående foreslår jeg, at Domstolen besvarer det af Court of Appeal forelagte præjudicielle spørgsmål således:

»Reglerne om afgrænsningen af en transaktions omfang er ikke til hinder for en fritagelse i en medlemsstat som omhandlet i artikel 28, stk. 2, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, hvorefter leveringen af visse varer er omfattet af nulsatsen, og andre varer ikke er omfattet af nulsatsens anvendelsesområde, selv hvis de ikke-omfattede og de omfattede varer leveres sammen.«