DOMSTOLENS DOM
11. juli 1985 *

I sag 107/84

Kommissionen for De europæiske Fællesskaber, ved David Gilmour og Friedrich-Wilhelm Albrecht, Kommissionens juridiske konsulenter, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg hos Georges Kremlis, medlem af Kommissionens juridiske tjeneste, Jean Monnet-bygningen, Kirchberg,

sagsøger,

mod

Forbundsrepublikken Tyskland, ved Martin Seidel, Ministerialrat, og professor Albert Bleckmann, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg på Forbundsrepublikkens ambassade, 20-22, avenue Emile Reuter,

sagsøgt,

angående en påstand om, at det i medfør af EØF-traktatens artikel 169 fastslås, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til EØF-traktaten, ved at fritage tjensteydelser, der i henhold til lov præsteres af transportvirksomheder for Deutsche Bundespost, for merværdiafgift,

har

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten Mackenzie Stuart, afdelingsformand O. Due, dommerne P. Pescatore, T. Koopmans, U. Everling, K. Bahlmann og Y. Galmot,

generaladvokat: M. Darmon
justitssekretær: assisterende justitssekretær J. A. Pompe

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 5. juni 1985,

afsagt følgende

* Processprog: Tysk.

DOM

(Sagsfremstillingen udelades)

Præmisser

1 Ved stævning, indgivet til Domstolens justitskontor den 16. april 1984, har Kommissionen for De europæiske Fællesskaber i medfør af EØF-traktatens artikel 169 anlagt sag med påstand om, at det anerkendes, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til traktaten, ved at fritage »tjenesteydelser, der i henhold til lov præsteres af transportvirksomheder for Deutsche Bundespost«, for merværdiafgift.

2 Kommissionen har ved at bruge denne formulering gentaget ordlyden af § 4, nr. 7, i den tyske lov om omsætningsafgift (»Umsatzsteuergesetz« af 26. 11. 1979, BGBl. I, s. 1953). Kommissionen er af den opfattelse, at denne bestemmelse fastsætter en fritagelse, der går ud over, hvad der er tilladt medlemsstaterne efter artikel 13 (der har overskriften »Afgiftsfritagelser i indlandet«) i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsæt- ningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: Ensartet beregningsgrundlag (direktiv 77/388, EFT 145, s. 1), (herefter benævnt direktivet). Del A i denne artikel med overskriften »Fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse« hjemler i sit stk. 1, at »medlemsstaterne [fritager] ... a) tjensteydelser og hertil knyttede leveringer af goder, præsteret af det offentlige postvæsen, bortset fra personbefordring og telekommunikation...«.

3 Kommissionen har til støtte for sit søgsmål i det væsentlige henholdt sig til, at de fritagelser, der hjemles ved direktivets artikel 13, er udtømmende, at ovennævnte artikels stk. 1, litra a), efter sin ordlyd alene omfatter tjensteydelser, der præsteres *af* det offentlige postvæsen, ikke de, der præsteres af andre *for* det offentlige postvæsen, samt at ingen anden bestemmelse i artikel 13 kan begrunde den anfægtede fritagelse i henhold til Umsatzsteuergesetz.

4 Den tyske regering har bestridt Kommissionens ordrette fortolkning. Selv om udtrykket »die öffentlichen Posteinrichtungen« i den tyske version ganske vist nærmest synes at henvise til postvæsenet som organisation, kan det tilsvarende udtryk i den franske version, »les services publics postaux«, lige så vel være brugt i materiel betydning og henvise til den helhed af aktiviteter, der tjener postmæssige formål. Således forstået udelukker bestemmelsens ordlyd ikke fritagelsen for de ovennævnte aktiviteter, der ikke udføres direkte af postvæsenet, i nærværende tilfælde af Deutsche Bundespost, men indirekte og for Deutsche Bundespost's regning af andre virksomheder, i det foreliggende tilfælde af de tyske jernbaner og luftfartsselskabet »Lufthansa«. Da bestemmelsens ordlyd således ikke er entydig i alle sproglige versioner, skal denfortolkes i forhold til den almindelige opbygning af og formålet med den ordning, som bestemmelsen er en del af.

5 Hvad angår opbygningen af bestemmelserne i direktivet, har den tyske regering for det første gjort gældende, at de fritagelser, der hjemles ved andre bestemmelser i artikel 13, A, stk. 1, angår materielle former for virksomhed, der defineres i henhold til de formål, der forfølges med dem. Det ville fuldstændig modsige opbygningen af stk. 1, dersom litra a) skulle fortolkes således, at den kun omfatter de former for virksomhed, der udføres af bestemte forvaltningsorganer, men ikke alle virksomheder, hvormed postmæssige opgaver løses.

6 Den tyske regering har for det andet anført, at den af Kommissionen foreslåede fortolkning berøver ordene i nævnte litra a) enhver betydning, idet det offentlige postvæsen som offentligretligt organ allerede er fritaget i henhold til direktivets artikel 4, stk. 5, ligesom personbefordring og telekommunikation ved bilag D, som artikel 4, stk. 5, henviser til, undtages fra denne afgiftsfritagelse.

7 Vedrørende formålet med de fritagelser, der er foreskrevet ved artikel 13, A, stk. 1, i direktivet, har den tyske regering gjort gældende, at denne bestemmelse tilsigter at fritage en række materielt bestemte former for virksomhed af almen interesse for at undgå en prisforhøjelse for de med disse former for virksomhed præsterede tjenesteydelser. Det ville være i strid med dette formål at lægge afgift på transporttjenesteydelserne, der udføres for Deutsche Bundespost, hvormed forfølges nøjagtig det samme formål som med de former for virksomhed, der udføres direkte af Deutsche Bundespost.

8 Derimod tilsigter direktivet på ingen måde at harmonisere medlemsstaternes lovgivning på det postmæssige område, men overlader disse friheden til at fastsætte organisationsformen herfor. Imidlertid gælder det om den fortolkning, der er foreslået af Kommissionen, at den enten vil medføre en sådan faktisk harmonisering eller en ulige behandling af medlemsstaterne på grundlag af organisationsformen for deres postvæsen, hvilket vil være i strid med direktivets principielle formål, nemlig at indføre et ensartet beskatningsgrundlag og en ligeartet opkrævning af Fællesskabets egne indtægter i alle medlemsstater.

9 Den tyske regering er af den opfattelse, at den eneste mulighed for at sikre lighedsprincippet og give den anfægtede bestemmelse i direktivet en ensartet betydning er at fortolke denne således, at den hviler på et materielt begreb vedrørende postmæssig virksomhed, uafhængigt af, om denne udøves af postvæsenet i snæver forstand eller af andre organer, når blot den nationale retsorden gennem straffe-, post- og civillovgivningen sikrer, at disse andre organers virksomhed behandles på nøjagtig samme måde, som hvis den var blevet udført af postvæsenet i snæver forstand. Dette er tilfældet, for så vidt angår de transportopgaver, som de tyske jernbaner og »Lufthansa« udfører for Deutsche Bundespost. Det drejer sig i virkeligheden her om »indirekte postvirksomhed«.

10 Ved sagens afgørelse skal der først foretages en gennemgang af ordlyden af den anfægtede direktivbestemmelse i samtlige sproglige versioner. Bestemmelsen begrunder ikke blot en ret, men en pligt for alle medlemsstater bortset fra Den hellenske Republik, der endnu ikke har indført moms, til at fritage: »die von den öffentlichen Posteinrichtungen ausgeführten Dienstleistungen« (den tyske version); »the supply by the public postal services...« (den engelske version); »tjenesteydelser ... præsteret af det offentlige postvæsen...« (den danske version); »les prestations de services... effectuées par les services publics postaux« (den franske version), τις παροχές υπηρεσιών ... οι οποίες πραγματοποιούνται από τις δημόσιες ταχυδρομικές υπηρεσίες ...« (den græske version), »quando sono effettuate dai servizi pubblici postali, le prestatzioni di servizi..« (den italienske version); »de door openbare postdiensten verrichte diensten...« (den nederlandske version).

11 Ganske vist kan i nogle af disse versioner ordene »det offentlige postvæsen«, isoleret betragtet og i materiel forstand forstås således, at de omfatter samtlige postmæssige virksomheder; imidlertid viser opbygningen af hele sætningen enty-

digt, at ordene betegner de forvaltningsorganer, der udfører de tjenesteydelser, der skal fritages. For at være omfattet af bestemmelsens ordlyd, skal tjenesteydelserne derfor udføres af en instans, der kan betegnes som en del af »det offentlige postvæsen« i begrebets organisatoriske forstand. Dette er eksempelvis ikke tilfældet, når der er tale om en transportvirksomhed, der uden nogen kontakt med publikum blot udfører transporten over lang afstand mellem to postkontorer.

Stillet over for en så entydig bestemmelse kan man ikke anvende en hjemlet afgiftsfritagelse på virksomhed, der forfølger de samme formål, men som udføres af organer, der ikke kan anses som dele af »det offentlige postvæsen« i begrebets organisatoriske forstand, medmindre der foreligger andre tvingende fortolkningsholdepunkter for en sådan udvidelse i forhold til bestemmelsens ordlyd.

Et sådant holdepunkt fremgår ikke af en sammmenligning med de øvrige bestemmelser i det samme stykke. De fritagelser, der er foreskrevet i disse bestemmelser, beskrives dér på en meget forskellig måde. Selv om disse afgiftsfritagelser ganske vist gælder for virksomhed der forfølger bestemte formål, anfører de fleste af disse bestemmelser ligeledes de erhvervsdrivende, der er bemyndiget til at udføre de afgiftsfritagne tjenesteydelser. Det er således ikke rigtigt, at ydelserne er defineret med henvisning til rent materielle eller funktionelle begreber.

Hvad angår forholdet mellem artiklerne 4 og 13 i direktivet, skal det indledningsvis fremhæves, at den første bestemmelse vedrører begrebet afgiftspligtige personer, mens den anden hjemler afgiftsfritagelse for en række tjenesteydelser eller levering af goder. Artikel 4, stk. 5, bestemmer i sit første afsnit, at offentligretlige organer ikke anses som afgiftspligtige personer, for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed. Det sidste afsnit i samme stykke bemyndiger medlemsstaterne til at ligestille virksomhed, der udøves af de organer, som er fritaget for afgift i medfør af artikel 13, med virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed.

Heraf følger at selv om den postmæssige virksomhed er overdraget offentligretlige organer, er artikel 13 og henvisningen til denne bestemmelse i artikel 4, stk. 5, sidste afsnit, nødvendige for at fritage disse former for virksomhed i deres helhed, hvoraf kun en del kan anses som virksomhed udøvet i egenskab af offentlig

myndighed i udtrykkets snævre forstand. Det er således ikke rigtigt, at afgiftsfritagelsen som hjemlet ved artikel 13 berøves enhver betydning, dersom den alene finder anvendelse på virksomhed, der udføres af et offentligretligt organ.

16 I øvrigt bevarer den ved artikel 13 hjemlede afgiftsfritagelse sin fulde betydning i det tilfælde, hvor en medlemsstat overdrager den postmæssige virksomhed til et forvaltningsorgan, der ikke er et offentligtretligt organ. Herved har direktivet netop undgået at øve indflydelse på postvæsenets organisationsform i medlemsstaterne. Den postmæssige virksomhed forbliver fritaget, selv om den udøves af et koncessioneret selskab. Bestemmelsen begrænser alene afgiftsfritagelsen til de tjenesteydelser, der præsteres af posten, hvad enten dette er et offentligtretligt organ, eller et koncessioneret selskab, og udelukker tjenesteydelser, der præsteres for postvæsenet af andre virksomheder.

17 Hvad angår formålet med de i artikel 13 hjemlede afgiftsfritagelser, skal det fastslås, at denne artikel på ingen måde nævner alle former for virksomhed af almen interesse, men alene sådanne iblandt disse, der nøje er opregnet og beskrevet på detaljeret måde. Betragtningerne til direktivet anfører alene herved, at »der bør udarbejdes en fælles liste over fritagelser med henblik på en sammenlignelig opkrævning af de egne indtægter i samtlige medlemsstater«, men de giver ingen begrundelse for de valg, der er truffet blandt de forskellige former for virksomhed af almen interesse. Kommissionen har anført, at alene Forbundsrepublikken Tyskland fritager tjenesteydelser, der præsteres af transportvirksomheder for postvæsenet.

18 Herefter er de argumenter, som den tyske regering har anført vedrørende formålene med afgiftsfritagelsen og lighedsprincippet, ikke egnet til at støtte den fortolkning, som den tyske regering har foreslået.

19 Det skal tilføjes, at udtrykket »indirekte postvirksomhed«, der anvendes af den tyske regering, ikke optræder i den almindelige momsordning, som den er hjemlet ved direktivet, og som foreskriver beskatning af levering af goder og tjenesteydelser, der udføres af en afgiftspligtig person, uden at grundlaget for beskatningen af denne omsætning påvirkes af ydelser, der er præsteret af andre erhvervsdrivende for den afgiftspligtige person, og som således indirekte udgør en del af den afgiftspligtige transaktion.

Det må derfor fastslås, at den tyske regering ikke har anført fortolkningsholdepunkter til støtte for en udvidelse af afgiftsfritagelsen, der er hjemlet ved artikel 13, A, stk. 1, litra a), der går ud over bestemmelsens ordlyd. Da heller ingen anden bestemmelse i direktivet har bemyndiget Forbundsrepublikken Tyskland til at fravige det almindelige beskatningssystem, der er hjemlet ved dette direktiv, særlig dets artikel 2, for så vidt angår tjenesteydelser, der udføres mod betaling af transportvirksomheder for Deutsche Bundespost, er det således godtgjort, at der foreligger traktatbrud som anført af Kommissionen.

Det må derfor fastslås, at ved at fritage tjenesteydelser, der i henhold til lov præsteres af transportvirksomheder for Deutsche Bundespost, for merværdi- afgift, har Forbundsrepublikken Tyskland tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til EØF-traktaten og Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: Ensartet beregningsgrundlag.

Sagens omkostninger

I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, dømmes den part, der taber sagen, til at afholde sagens omkostninger. Sagsøgte har tabt sagen og bør derfor afholde sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

DOMSTOLEN

1) **Ved at fritage tjenesteydelser, der i henhold til lov præsteres af transportvirksomheder for Deutsche Bundespost, for merværdiafgift, har Forbundsrepublikken Tyskland tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til EØF-**

traktaten og Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: Ensartet beregningsgrundlag.

2) **Forbundsrepublikken Tyskland betaler sagens omkostninger.**

Mackenzie Stuart Due Pescatore

Koopmans Everling Bahlmann Galmot

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 11. juli 1985.

P. Heim
Justitssekretær

A. J. Mackenzie Stuart
Præsident