de l'annexe B, point 5, de la deuxième directive du Conseil des Communautés européennes du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires.

2) Aux fins de l'application de la taxe sur la valeur ajoutée, les États membres n'ont pas la faculté de traiter séparément une prestation accessoire, telle que la perception du montant du remboursement, et la prestation de transport de biens.

3) Le juge national doit tenir compte des dispositions combinées de l'article 6, paragraphe 2, de la deuxième directive et de l'annexe B, point 5.

Kutscher Mertens de Wilmars Mackenzie Stuart

Pescatore Sørensen O'Keeffe Touffait

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 12 juin 1979.

Le greffier

A. Van Houtte

Le président

H. Kutscher

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. GERHARD REISCHL, PRÉSENTÉES LE 8 MAI 1979 [1]

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

Comme dans les affaires jointes 181/78 et 229/78, dans lesquelles nous venons de présenter nos conclusions, la procédure principale qui est à la base de cette affaire a pour objet la compatibilité de la loi néerlandaise de 1968 sur la taxe sur le chiffre d'affaires (Wet op de Omzetbelasting du 28 juin 1968, Staatsblad 329) avec la deuxième directive du Conseil du 11 avril 1967 (67/228/CEE) en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO n° 71 du 14 avril 1967, p. 1303).

Les faits qui sont à la base de cette affaire sont les suivants:

La société par actions Nederlandse Spoorwegen, demanderesse dans l'ins-

1 — Traduit de l'allemand.

tance principale, est une entreprise, au sens de la loi néerlandaise de 1968 sur la taxe sur le chiffre d'affaires, qui pratique le transport de personnes et de marchandises.

Sa filiale, la société par actions Van Gend & Loos, avec laquelle la demanderesse est considérée comme unité fiscale au sens du droit fiscal néerlandais, effectue, entre autres, des livraisons contre remboursement, pour lesquelles, outre le prix du transport, une indemnité spéciale est prévue pour le remboursement du prix de vente des marchandises avant leur remise aux destinataires. La société Van Gend & Loos a compté cette provision de remboursement, majorée de la taxe sur le chiffre d'affaires, à ses mandants et elle a repris cette taxe dans sa déclaration fiscale. La demanderesse n'a pas déclaré ces encaissements comme des prestations au sens de l'article 11 de la loi néerlandaise sur la taxe sur le chiffre d'affaires et elle a fait valoir une déduction «taxe pour taxe» conformément à l'article 15, paragraphe 1, de cette loi.

Les autorités fiscales néerlandaises ont perçu cette taxe en amont ainsi déduite d'un montant de 467 076 florins pour la période allant de 1970 à 1974 inclus, motif pris de ce que l'encaissement du prix de vente constitue une prestation qui est effectuée séparément, indépendamment du transport de la marchandise. Il s'agirait donc ici d'une prestation de service au sens de l'article 11, lettre j), de la loi néerlandaise de 1968 sur la taxe sur le chiffre d'affaires, selon lequel «l'ouverture de crédit, le transfert, le recouvrement et le paiement de créances en espèces, les transactions par virement, par chèque et compte courant» sont exclus de la taxe sur le chiffre d'affaires.

La demanderesse a attaqué cette décision devant la Tariefcommissie en faisant valoir notamment que la perception du remboursement constitue une prestation accessoire au transport de marchandises au sens de la deuxième directive du Conseil en matière d'harmonisation des taxes à la valeur ajoutée et qu'elle doit donc être imposée aux Pays-Bas. Pour motiver sa thèse, elle s'est référée à l'article 6, paragraphe 2, de cette directive, qui est ainsi rédigé:

«Les règles prévues dans la présente directive en ce qui concerne la taxation des prestations de services ne sont obligatoirement applicables qu'aux prestations de services qui sont énumérées dans l'annexe B»

et, en liaison avec cette disposition, au point 5 de l'annexe B qui cite les prestations de services suivantes:

«Le transport de biens et le magasinage de biens, ainsi que les prestations accessoires.»

En outre, la demanderesse a invoqué le numéro 10 de l'annexe A (relatif à l'article 6, paragraphe 2) de la directive, qui dispose:

«Les États membres s'abstiennent, dans toute la mesure du possible, d'exonérer les prestations de services énumérées à l'annexe B.»

La Tariefcommissie a rejeté le recours, motif pris notamment de ce que le pouvoir accordé aux États membres dans le numéro 10 cité exclurait la possibilité d'invoquer l'article 6, paragraphe 2, de la directive et qu'ainsi l'article 11, lettre j), de la loi néerlandaise sur la taxe sur le chiffre d'affaires ne pourrait pas violer cette directive, la question de savoir si la perception du prix de vente peut être considérée comme une prestation accessoire, au sens du point 5 de l'annexe B de la deuxième directive, a donc été laissée en suspens. En outre, la Tariefcommissie a encore établi que la possibilité d'invoquer la deuxième directive était en tout cas exclue pour les exercices antérieurs au 1er janvier 1972, parce que la directive n'est entrée en vigueur qu'à cette date.

Contre cette décision de la Tariefcommissie, la demanderesse dans l'instance principale a introduit un recours en cassa-

tion devant le Hoge Raad des Pays-Bas. Pour motiver son recours, elle a déclaré que la Tariefcommissie avait nié à tort l'applicabilité immédiate de la directive. L'expression «dans toute la mesure du possible» employée dans le numéro 10 de l'annexe A (relatif à l'article 6, paragraphe 2) de la deuxième directive ne signifie pas que les États membres seraient libres d'exempter, à leur gré, de la taxe sur le chiffre d'affaires, le transport et le magasinage de marchandises ainsi que les prestations accessoires ou certaines parties d'entre elles. Si l'on part de l'idée que la perception du prix de vente constitue une prestation acessoire au transport de marchandises au sens de la directive, l'article 10, paragraphe 3, de la deuxième directive, qui laisse chaque État membre libre d'établir, sous réserve des consultations prévues à l'article 16, d'autres exemptions qu'il estime nécessaires, offre en effet la possibilité d'exonérer la perception du prix de vente, de la taxe sur le chiffre d'affaires. Les Pays-Bas n'auraient ni allégué de bons motifs, ni effectué la consultation prescrite. En outre, la Tariefcommissie aurait admis à tort que la possibilité d'invoquer la deuxième directive était exclue pour les exercices antérieurs au 1er janvier 1972.

Par arrêt du 24 mai 1978, le Hoge Raad a suspendu la procédure et vous a demandé en application de l'article 177 du traité CEE de statuer sur les questions suivantes:

«I — Lorsqu'un transporteur s'est engagé à percevoir le prix d'un bien avant de le livrer au destinataire (clause de remboursement), outre qu'à le transporter, la perception du prix est-elle, par rapport au transport, une prestation accessoire au sens de l'annexe B, point 5, de la deuxième directive du Conseil des Communautés européennes du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires?

II — Dans l'affirmative, les États membres ont-ils, aux fins de l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires, la faculté de traiter séparément une prestation accessoire telle que ladite perception du montant du remboursement, en sorte que les prestations de transport et de magasinage de biens visées à l'annexe B, point 5, ne soient pas exonérées de la taxe sur le chiffre d'affaires, mais uniquement la prestation accessoire de perception?

III — a) En cas de réponse affirmative à la question sous II, l'échange de correspondance entre le gouvernement néerlandais et la Commission européenne dont question dans les conclusions de l'avocat général Van Soest, peut-il être considéré comme une consultation au sens de l'article 16 de la deuxième directive?

b) Dans la négative, le juge national, devant lequel est invoquée l'absence de consultation, doit-il avoir égard à cette circonstance?

IV — En cas de réponse négative à la question II, le juge national devant lequel sont invoquées les dispositions combinées de l'article 6, paragraphe 2, de la deuxième directive et de l'annexe B, point 5, doit-il y avoir égard?

Ces questions appellent de notre part les remarques suivantes:

1. Par la *première question,* le Hoge Raad désire savoir si la perception du prix de vente d'une marchandise par l'expéditeur avant sa livraison au destinataire constitue une prestation accessoire au transport et au magasinage de biens au sens du point 5 de l'annexe B à la deuxième directive du Conseil.

A ce sujet, la demanderesse soutient que la perception d'une créance à l'occasion de la livraison de marchandises serait devenue une prestation accessoire typique du transport, comme le montre déjà la pratique suivie aux Pays-Bas, selon laquelle la perception de créances en espèces n'est effectuée, au comptant, dans une mesure notable, qu'en liaison avec des activités de transport. Le fait que le tarif des encaissements de l'entrepreneur de transport, qui a été fixé par le ministre des transports, est très inférieur à celui que les banques pourraient exiger pour de telles opérations qui, il est vrai, sont rarement effectuées dans cette branche, conduirait aussi à cette conclusion. En outre, la majeure partie de la doctrine dominante de droit civil soutient que la clause d'encaissement fait partie intégrante du contrat de transport et que le contrat de transport comportant une clause de remboursement est une extension du contrat de transport normal. C'est pourquoi, il ne serait pas admissible que le juge fiscal interprète les lois fiscales dans un autre sens et ajoute une autre théorie à la doctrine dominante de droit civil. L'exemption contenue dans l'article 11, lettre j), de la loi néerlandaise sur la taxe sur le chiffre d'affaires ne jouerait donc un rôle que pour les activités normales de recouvrement et non pour les encaissements qui sont effectués à l'occasion d'autres activités. Au reste, il semblerait que la perception d'argent comptant à l'intérieur des Communautés européennes ne soit exemptée de la taxe sur le chiffre d'affaires qu'aux Pays-Bas. Cette conclusion pourrait déjà être tirée d'un sondage effectué par la Commission. Sur la base de cette étude et à la suite de recherches propres, on devrait s'en tenir au fait que la plupart des États membres ont considéré la perception du remboursement comme une prestation accessoire au transport. A propos du texte de la directive elle-même, la demanderesse soutient que les indemnités pour chargement et déchargement et autres prestations, par exemple, doivent être considérées comme des prestations de transport et que le législateur communautaire aurait donc voulu entendre par *prestation accessoire* quelque chose d'entièrement différent comme, par exemple, la prestation d'encaissement.

Au contraire, la Commission et le gouvernement néerlandais estiment que la perception du prix de vente par le transporteur ne devrait pas être considérée comme une prestation accessoire du transport de marchandises. L'un et l'autre soulignent que seules des prestations qui sont nécessairement étroitement liées au transport et qui servent spécialement à ce dernier pourraient être considérées comme des prestations accessoires au sens du point 5 de l'annexe B à la deuxième directive du Conseil.

Nous estimons que l'on doit finalement se rallier à cette dernière thèse. A ce propos, nous voudrions rappeler tout d'abord que la notion litigieuse de prestation accessoire est tirée du droit communautaire et que, selon la jurisprudence constante de la Cour, elle doit donc être interprétée selon les mêmes critères pour ne pas compromettre l'application uniforme du droit communautaire. A cet égard, on peut, à notre avis, déduire du texte lui-même que la notion de *prestation accessoire* ne s'étend qu'aux prestations qui ne se trouvent pas dans n'importe quel rapport avec la prestation principale, mais qui ne peuvent pas logiquement être fournies sans cette dernière. Il faut penser ici aux indemnités spéciales qui sont versées, par exemple, à l'occasion du chargement et du déchargement, d'un éventuel refroidissement, du comptage, de la pesée ou du réemballage de la marchandise. A notre avis, le Conseil a voulu englober sous le terme général de prestation accessoire ces prestations qui,

en tant que telles, ne se présentent pas comme un transport ou un magasinage de marchandises, mais se trouvent nécessairement en rapport étroit avec eux. Nous estimons que l'argument de la demanderesse selon lequel ces prestations feraient partie du transport lui-même et que l'on devrait par conséquent entendre par prestations accessoires des prestations entièrement différentes n'est pas convaincant.

Par leur nature même, les opérations d'encaissement ne sont pas si étroitement liées au transport de la marchandise qu'elles pourraient être considérées comme une prestation accessoire à celui-ci. Il s'agit plutôt de prestations qui en elles-mêmes n'ont rien à voir avec le transport de marchandises, qui pourraient tout aussi bien être fournies séparément et qui ne sont effectuées en liaison avec la livraison des marchandises que pour des raisons de simplicité. Tel pourrait également être le motif pour lequel, selon le gouvernement néerlandais, les droits d'encaissement pour la perception du remboursement par les expéditeurs sont moins élevés que l'indemnité qui est versée pour une perception effectuée par des banques.

Au reste, la doctrine de droit civil défendue dans les différents États membres ne peut pas revêtir d'importance, étant donné, d'une part, que le régime *fiscal* d'une situation doit être distingué de son régime de *droit civil* et que, d'autre part, la doctrine de droit civil peut varier de pays à pays, ce qui aboutirait à une interprétation différente d'une notion de droit communautaire.

Enfin, l'interprétation que nous défendons ici ne peut pas non plus être ébranlée par l'étude de droit comparé effectuée par la demanderesse au sujet de la pratique d'imposition dans les États membres. Ses résultats ne permettraient une conclusion quant à la volonté des auteurs de la directive que si l'on devait impérieusement en déduire que tous les États membres considèrent la perception du remboursement du prix de vente par le transporteur comme une prestation accessoire au transport au sens du point 5 de l'annexe B à la deuxième directive relative à la taxe sur la valeur ajoutée. Cela nous est cependant impossible à partir des documents dont nous disposons, abstraction faite de ce que ceux-ci s'appuient en grande partie sur des sources non pas officielles mais privées.

Après être ainsi parvenus à la conclusion qu'il faut répondre *négativement* à la première question, il ne nous reste plus qu'à étudier *subsidiairement* et brièvement les autres questions.

2. Par la *deuxième question,* la juridiction qui a rendu l'ordonnance de renvoi vous demande si, au cas où l'on devrait admettre que la perception du prix de vente est une prestation accessoire au transport de marchandises, seule cette prestation, mais non pas le transport des marchandises ou le magasinage lui-même, pourrait être exonérée de l'imposition.

L'exemption fiscale d'une telle prestation accessoire présuppose tout d'abord que les États membres peuvent déroger aux dispositions de la directive en ce qui concerne les prestations de service citées sous le point 5 de l'annexe B à la deuxième directive du Conseil.

A ce sujet, la demanderesse soutient qu'en dépit de la possibilité d'exemption, prévue à l'article 10, paragraphe 3, de la deuxième directive relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, les États membres ne possèdent pratiquement aucune latitude pour déroger sur ce point à la directive, en raison de la disposition du numéro 10 de l'annexe A à cette directive, qui affirme que les États membres s'abstiennent, dans toute la mesure du possible, d'exonérer les prestations citées. Dans la version française de la disposition, l'ex-

pression «dans toute la mesure du possible» le ferait apparaître de manière particulièrement nette. En outre, rien n'indiquerait dans la procédure législative que les Pays-Bas aient considéré que cette exemption était nécessaire. On pourrait au contraire en conclure que l'on entendait seulement maintenir une pratique qui avait existé selon l'ancienne situation juridique. Enfin, il y aurait lieu de considérer également que le fait de n'exempter la provision de remboursement, de la taxe à la valeur ajoutée, que dans les Pays-Bas, aboutirait à une distorsion des conditions de concurrence.

L'existence de l'article 10, paragraphe 3, de la directive montre déjà que l'obligation, contenue dans l'article 6, paragraphe 2, de cette directive, d'imposer les prestations de service énumérées à l'annexe B, n'est pas absolue. Le numéro 19 de l'annexe A précise à propos de l'article 10, paragraphes 2 et 3, que dans la mesure où il est fait usage des dispositions de ces paragraphes pour les prestations de transport visées dans l'annexe B, point 5, elles doivent être appliquées de façon à assurer l'égalité de traitement entre les différents modes de transport. Il en résulte clairement que, conformément à l'article 10, paragraphe 3, de la directive, chaque État membre peut, sous réserve de la consultation prévue à l'article 16, déroger également à l'imposition des prestations considérées, prescrite à l'article 6, alinéa 2, de la directive, dans la mesure où il estime qu'une telle exonération est nécessaire.

Si, conformément à l'hypothèse mentionnée à la question 2, on part de l'idée que la perception du prix de vente par l'expéditeur est une prestation accessoire au sens de la directive citée, il résulte déjà de l'existence de l'article 11, lettre j), de la loi néerlandaise de 1968 sur la taxe sur le chiffre d'affaires, que les Pays-Bas ont voulu déroger à la réglementation de la directive. La question de savoir si cette disposition entendait uniquement maintenir une pratique exercée conformément à l'ancienne situation juridique, ne revêt alors aucune importance.

Ainsi se pose la deuxième question, celle de savoir si, en admettant les conditions décrites, un État membre ne peut déroger à la directive *qu'en ce qui concerne une telle prestation accessoire,* lorsqu'il ne fait pas usage de la possibilité d'exonération pour la prestation principale.

Ici aussi, à la suite de nos développements relatifs à la première question, nous pensons avec la Commission qu'il est possible de tirer du sens et de la finalité de la notion de prestation accessoire au sens du point 5 de l'annexe B, que ces prestations «dépendantes» doivent être imposées comme la prestation principale. En effet, si, en ce qui concerne la taxe sur le chiffre d'affaires, les prestations accessoires devaient être soumises à un autre traitement que le transport auquel elles s'appliquent nécessairement, la notion de prestation accessoire perdrait toute signification puisqu'alors les prestations accessoires devraient être traitées comme si elles étaient complètement indépendantes de la prestation principale. Comme cela serait inconciliable avec le système de droit communautaire relatif à la taxe sur la valeur ajoutée, il faudrait répondre ***négativement*** à la deuxième question.

3. La *troisième question,* relative à l'exigence de la consultation au sens de l'article 16 de la deuxième directive et aux conséquences qu'à une consultation insuffisante pour l'application du droit étatique, ne peut à son tour qu'être traitée accessoirement, étant donné qu'elle n'est posée que pour le cas d'une réponse affirmative à la question 2. Quant à son contenu, la question 3 coïncide avec les questions 3 et 4 que le Hoge Raad a posées dans les affaires jointes 181/78 et 229/78. Les arguments des parties sont également les mêmes. A cet égard, nous pouvons donc renvoyer entièrement à nos conclusions relatives à ces affaires. En l'espèce, il résulte surtout

de la lettre que la représentation permanente du royaume des Pays-Bas auprès des Communautés européennes a adressée à la Commission, le 16 juillet 1968, qu'aucune consultation n'a eu lieu en ce qui concerne la disposition litigieuse de l'article 11, lettre j). En effet, cette lettre, avec laquelle la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires déjà parue dans le «Staatsblad» néerlandais a été envoyée à la Commission, mentionne expressément les articles de la loi néerlandaise pour lesquels le gouvernement néerlandais estimait qu'une consultation était nécessaire. Toutefois, cette liste ne mentionne pas l'article 11, lettre j).

4. Par la *quatrième question,* la juridiction qui a rendu l'ordonnance de renvoi voudrait élucider le point le savoir si le particulier peut invoquer directement l'article 6, paragraphe 2, conjointement avec l'annexe B, point 5, de la deuxième directive relative à la taxe sur la valeur ajoutée devant les juridictions étatiques. Cette question n'est posée que pour le cas où la perception du prix de vente devrait être considérée comme une prestation accessoire au transport au sens du point 5 de l'annexe B à la deuxième directive relative à la taxe sur la valeur ajoutée et où, selon cette directive, les États membres ne sont pas libres de n'exempter de la taxe sur le chiffre d'affaires que la prestation accessoire de la perception du prix de vente sans le transport et le magasinage des marchandises. Comme nous sommes parvenus à ce dernier résultat lorsque nous avons répondu — quoique subsidiairement — à la deuxième question, il semble indiqué de faire quelques remarques à propos de ce problème.

La demanderesse soutient que l'article 6, paragraphe 2, de la deuxième directive relative à la taxe sur la valeur ajoutée a un effet immédiat en ce sens qu'il créé pour les particuliers des droits que les juridictions étatiques doivent sauvegarder. A notre avis, contrairement à la thèse de la Tariefcommissie, la directive ne doit avoir cet effet non pas seulement au 1er janvier 1972, mais dès sa notification aux États membres.

A propos du problème de l'effet temporel de la deuxième directive relative à la taxe sur la valeur ajoutée, nous avons déjà présenté, dans nos conclusions relatives aux affaires jointes 181/78 et 229/78 des développements auxquels nous pouvons ainsi nous référer.

En ce qui concerne l'applicabilité immédiate de la directive elle-même, vous avez reconnu dans une jurisprudence constante — à commencer par l'affaire 9/70 (Franz Grad/Finanzamt Traunstein, arrêt du 6. 10. 1970, volume 1970 p. 825) — que les directives qui, conformément à l'article 189, alinéa 3, du traité CEE, ne sont adressées qu'aux États, peuvent aussi produire dans certaines conditions des effets directs dans les relations entre les États membres et les particuliers. Selon votre jurisprudence, la condition en est, il est vrai, que l'obligation imposée aux États membres par la directive soit claire et précise, qu'elle ne dépende pas d'une condition et qu'elle ne laisse notamment aux destinataires aucune marge de pouvoir discrétionnaire lors de sa conversion en droit national. Toutefois, comme nous l'avons déjà montré en traitant de la deuxième question, les dispositions de l'article 10, paragraphe 3, de la directive et celles des numéros 10 et 19 de l'annexe A nous prouvent que les États membres possèdent une marge de pouvoir discrétionnaire, quoique limitée, quant au point de savoir s'ils veulent ou non exonérer d'une imposition les prestations de service imposables en principe selon l'article 6, paragraphe 2. Comme vous l'avez expressément déclaré notamment dans l'arrêt 51/76 (Verbond van Nederlandse

Onderneming/Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, arrêt du 1. 2. 1977, volume 1977, p. 113), l'exercice de ce pouvoir d'appréciation ne saurait faire l'objet d'un contrôle judiciaire. Toutefois, comme vous l'avez clairement établi dans l'arrêt cité, il découle de l'effet obligatoire d'une directive qu'il incombe à la juridiction nationale de constater si la mesure nationale litigieuse se situe en dehors de la marge d'appréciation accordée aux États membres.

Nous vous proposons donc de répondre de la manière suivante aux questions posées:

La perception du prix de vente d'une marchandise ne constitue pas une prestation accessoire au transport au sens du point 5 de l'annexe B à la deuxième directive du Conseil du 11 avril 1967 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Structure et modalités d'application du système commun de taxes sur la valeur ajoutée (67/228/CEE).