**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 [1]

*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 merværdiafgiftssystems 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-

1 — Oversat fra tysk.

somhed i henhold til den nederlandske lov om omsætningsafgift af 1968, udfører person- og godstransport.

Dets datterselskab, aktieselskabet Van Gend & Loos, med hvilket sagsøger i henhold til den nederlandske afgiftslovgivning i afgiftsmæssig henseende anses for ét selskab, udfører bl.a. forsendelser pr. efterkrav, for hvilke der, udover selve fragtprisen, træffes aftale om en særlig godtgørelse for opkrævningen af købesummen for varerne før deres udlevering til modtageren. Van Gend & Loos påførte sine kunders fakturaer denne såkaldte efterkravsprovision, forhøjet med omsætningsafgift og medtog afgiften i sine opgivelser til skatte- og afgiftsmyndighederne. Sagsøger opgav ikke disse inkassationer som ydelser i henhold til artikel 11 i den nederlandske lov om omsætningsafgift og påberåbte sig fradragsret i henhold til denne lovs artikel 15, stk. 1.

De nederlandske skatte- og afgiftsmyndigheder pålignede denne fradragne merværdiafgift på 467 076 HFL for tidsrummet fra 1970 til og med 1974 med den begrundelse, at opkrævningen af købesummen var en ydelse, som udførtes særskilt udover varetransporten. Der var derfor tale om en tjenesteydelse i henhold til artikel 11, litra j), i den nederlandske lov om omsætningsafgift af 1968, hvorefter »ydelser af kredit, overdragelse, opkrævning og betaling af pengekrav, giro-, check- og kontokurantbevægelser« er fritaget for omsætningsafgift.

Det sagsøgende selskab anfægtede denne afgørelse ved Tariefcommissie, idet det bl.a. gjorde gældende, at opkrævningen af efterkravet var en biydelse til transport af ting i henhold til Rådets andet direktiv om harmonisering af merværdiafgifter og derfor var afgiftspligtig i Nederlandene. Til støtte herfor påberåbte selskabet sig dette direktivs artikel 6, stk. 2, som bestemmer:

»De i dette direktiv indeholdte bestemmelser om beskatningen af tjenesteydelser er kun bindende for de i bilag B anførte tjenesteydelser«.

Selskabet henviste desuden til pkt. 5 i bilag B, hvori der er nævnt følgende tjenesteydelser:

»Transport og opbevaring af ting samt biydelser hertil.«

Endvidere henviste det sagsøgende selskab til direktivets 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 frifandt sagsøgte, bl.a. med den begrundelse, at den beføjelse, der i ovennævnte pkt. 10 gives medlemsstaterne, udelukker, at direktivets artikel 6, stk. 2, kan påberåbes, hvorfor artikel 11, litra j), i den nederlandske lov om omsætningsafgift ikke kan være i strid med dette direktiv. Spørgsmålet, om opkrævningen af købesummen kan betragtes som en biydelse, jf. det andet direktivs bilag B, pkt. 5, forblev derfor åbent. Endvidere statuerede Tariefcommissie, at det under alle omstændigheder var udelukket at påberåbe sig det andet direktiv for tiden indtil 1. januar 1972, fordi direktivet først var trådt i kraft på dette tidspunkt.

Sagsøger i hovedsagen indgav kassationsanke for Hoge Raad der Nederlanden mod denne afgørelse fra Tariefcom-

missie. Som begrundelse anførte selskabet, at Tariefcommissie med urette havde afvist direktivets umiddelbare anvendelighed. De i det andet direktivs bilag A, pkt. 10 (ad artikel 6, stk. 2) anvendte ord »så vidt muligt« betyder ikke, at medlemsstaterne frit efter deres skøn skulle kunne fritage transport og opbevaring af ting samt biydelser hertil eller dele deraf for omsætningsafgift. Hvis man går ud fra, at opkrævningen af købesummen er en biydelse til transport af ting i henhold til dette direktiv, så giver det andet direktivs artikel 10, stk. 3 — som tillader hver medlemsstat med forbehold af den i artikel 16 omhandlede konsultation at fastsætte andre fritagelser, som den anser for nødvendige — mulighed for at fritage opkrævning af købesummen for omsætningsafgift. Nederlandene havde imidlertid hverken fremført gode grunde hertil eller foretaget den foreskrevne konsultation. Desuden havde Tariefcommissie med urette antaget, at det er udelukket at påberåbe sig det andet direktiv for tiden indtil den 1. januar 1972.

Hoge Raad har ved dom af 24. maj 1978 udsat sagen og i henhold til EØF-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»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 biydelse 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 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)?

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?«

Vedrørende disse spørgsmål skal jeg fremsætte følgende forslag til afgørelse:

1. Med det *første spørgsmål* søger Hoge Raad oplyst, om en transportvirksomheds opkrævning af købesummen for en vare, før varen udleveres til modtageren, er en biydelse til transport og opbevaring af ting i henhold til det andet direktivs bilag B, pkt. 5.

Det sagsøgende selskab har vedrørende dette hævdet den opfattelse, at opkrævningen af en fordring i forbindelse med levering af varer er blevet til en typisk biydelse til transporten. Dette fremgår allerede af praksis i Nederlandene, hvorefter opkrævning af pengekrav i kontanter kun forekommer i nævneværdigt omfang i forbindelse med speditionsvirksomhed. Til denne slutning fører også den omstændighed, at tariffen for transportvirksomheders inkassationsforretninger, som er fastsat af trafikministeren, ligger væsentligt under den tarif, som banker kan kræve for sådanne forretninger, der under alle omstændigheder forekommer sjældent i denne branche. Desuden hævdes i størsteparten af den herskende civilretlige teori den opfattelse, at inkassationsklausulen er en integrerende bestanddel af transportaftalen, og at transportaftalen med efterkravsklausul er en udvidelse af den normale transportaftale. Det kan derfor ikke antages, at den dømmende myndighed i skatte- og afgiftssager skulle fortolke afgiftsbestemmelserne på en anden måde og tilføje den herskende civilretlige lære en videregående teori. Fritagelsen i artikel 11, litra j), i den nederlandske lov om omsætningsafgift spiller derfor kun en rolle for normal inddrivelsesvirksomhed og ikke for inkassationsforretninger, der optræder i sammenhæng med anden virksomhed. Desuden er opkrævning af kontanter inden for De europæiske Fællesskaber tilsyneladende kun fritaget for omsætningsafgift i Nederlandene. Dette kan allerede udledes af en af Kommissionen foretaget undersøgelse. På grundlag af denne undersøgelse og på grundlag af selskabets egne efterforskninger må det fastholdes, at flertallet af medlemslandene anså opkrævning pr. efterkrav som en biydelse til transport. Vedrørende selve direktivets ordlyd hævder det sagsøgende selskab, at f.eks. godtgørelser for lastning og losning og lignende ydelser må henregnes til selve transportydelsen, og at fællesskabslovgiver derfor ved *biydelse* har villet forstå noget ganske andet end f.eks. inkassationsydelsen.

Kommissionen og den nederlandske regering mener imidlertid, at transportvirksomhedens opkrævning af købesummen ikke kan betragtes som en biydelse til varetransporten. Begge fremhæver, at kun sådanne ydelser kan anses for biydelser i henhold til det andet direktivs bilag B, pkt. 5, som nødvendigvis er snævert forbundet med befordringen og specielt tjener selve formålet med transporten.

Jeg mener, at man må tilslutte sig sidstnævnte opfattelse. I denne forbindelse vil jeg først erindre om, at det nævnte begreb biydelse er hentet fra fællesskabsretten, og derfor efter Domstolens faste praksis skal fortolkes efter fælles kriterier, for at den ensartede anvendelse af fællesskabsretten ikke skal bringes i fare. For så vidt må det efter min mening allerde kunne uddrages af ordlyden, at begrebet *biydelse* kun omfatter sådanne ydelser, som ikke står i en eller anden vilkårlig sammenhæng med hovedydelsen, men som ikke hensigtsmæssigt kan præsteres uden denne. Der tænkes her på særlige godtgørelser, som f.eks. godtgørelser for lastning og losning, en eventuel køling, tælling, vejning eller ompakning af varen. Ydelser af denne art, der som sådanne ikke fremstår som transport og opbevaring af ting, men

som nødvendigvis står i snæver sammenhæng med denne, ville Rådet efter min mening lade være omfattet af det generelle begreb biydelser. Det sagsøgende selskabs argument, hvorefter sådanne ydelser hører til selve transporten, og hvorefter der ved biydelser derfor må forstås helt andre ydelser, anser jeg ikke for overbevisende.

Inkassationsforretninger er imidlertid efter deres natur ikke så snævert forbundne med varetransporten, at de kan anses for en biydelse til denne. Det drejer sig snarere om ydelser, der i sig selv intet har med godstransporten at gøre, og som derfor lige så hensigtsmæssigt kan erlægges særskilt senere, og som alene for nemheds skyld udføres i forbindelse med leveringen af varen. Dette må også være grunden til, at inkassationsgebyrerne efter nederlandsk lovgivning er lavere for en speditionsvirksomheds opkrævning pr. efterkrav end den godtgørelse, der betales for en opkrævning gennem banker.

I øvrigt kan den i de enkelte medlemsstater hævdede civilretlige lære ikke være afgørende, både fordi der må sondres mellem den *afgiftsmæssige* og den *civilretlige* behandling af et faktum, og fordi den civilretlige lære kan være forskellig fra land til land, hvilket da ville føre til en forskellig fortolkning af et fællesskabsretligt begreb.

Endelig kan den af mig hævdede fortolkning heller ikke rokkes af den af det sagsøgende selskab anførte retssammenlignende undersøgelse af den afgiftsmæssige praksis i medlemsstaterne. Dens resultater ville kun berettige en tilbageslutning til direktivgiverens vilje, såfremt der deraf nødvendigvis måtte udledes, at alle medlemsstater anså transportvirksomhedens opkrævning pr. efterkrav af købesummen som en biydelse til transporten i henhold til det andet momsdirektivs bilag B, pkt. 5. Dette kan jeg dog ikke udlede af det foreliggende materiale, rent bortset fra, at dette for en stor del ikke støttes på offentlige, men på private kilder.

Efter derfor at være kommet til det resultat, at det første spørgsmål må besvares *benægtende*, behøver jeg kun *subsidiært* med den fornødne korthed at komme ind på de øvrige spørgsmål.

2. Med det *andet spørgsmål* søger den forelæggende ret oplyst, om, såfremt det skal lægges til grund, at opkrævningen af købesummen er en biydelse til varetransporten, kun denne, men ikke selve transporten eller opbevaringen af varen, ved en national lov kan fritages for beskatning.

En sådan biydelses fritagelse for beskatning forudsætter imidlertid for det første, at medlemsstaterne med henblik på de tjenesteydelser, der er opført i det andet direktivs bilag B, pkt. 5, overhovedet kan fravige direktivets bestemmelser.

Vedrørende dette er det det sagsøgende selskabs opfattelse, at medlemsstaterne — trods den i det andet momsdirektivs artikel 10, stk. 3, givne mulighed for en fritagelse på grund af reglen i dette direktivs bilag A, pkt. 10, som bestemmer, at medlemsstaterne så vidt muligt undlader at fritage de nævnte tjenesteydelser — praktisk taget ikke har nogen frihed til i så henseende at fravige direktivet. Dette bliver særlig klart i den franske version af bestemmelsen ved udtrykket »dans

toute la mesure du possible«. Desuden er der intet i lovgivningsproceduren, der tyder på, at Nederlandene har anset denne fritagelse for nødvendig. Det kan tværtimod deraf udledes, at man kun har villet bibeholde en praksis, der har bestået under den tidligere retstilstand. Endelig må også henses til, at det ville føre til en fordrejning af konkurrencevilkårene, hvis efterkravsprovision alene i Nederlandene blev fritaget for omsætningsafgift.

Allerede direktivets artikel 10, stk. 3, beviser imidlertid, at forpligtelsen i henhold til direktivets artikel 6, stk. 2, til at beskatte de i bilag B opførte tjenesteydelser ikke er absolut. I bilag A, pkt. 19, ad artikel 10, stk. 2 og 3, bestemmes, at såfremt bestemmelserne i disse stykker anvendes på de i bilag B, pkt. 5, opførte transportydelser, skal en ensartet behandling af de forskellige transportformer sikres. Deraf fremgår det klart, at hver medlemsstat i henhold til direktivets artikel 10, stk. 3, med forbehold af den i artikel 16 omhandlede konsultation, også kan fravige den i direktivets artikel 6, stk. 2, omhandlede beskatning af de pågældende tjenesteydelser, såfremt den anser en sådan fritagelse for nødvendig.

Hvis man i overensstemmelse med antagelsen i spørgsmål 2 imidlertid går ud fra, at speditionsvirksomhedens opkrævning af købesummen er en biydelse i henhold til ovennævnte direktiv, så følger det allerede af eksistensen af artikel 11, litra j), i den nederlandske lov om omsætningsafgift af 1968, at Nederlandene har villet fravige direktivets bestemmelser. Det kan derfor ikke være afgørende, om man ved denne bestemmelse kun har villet opretholde en under den tidligere retstilstand udøvet praksis.

Dermed opstår det andet spørgsmål, om en medlemsstat under de beskrevne forudsætninger *kun* kan fravige direktivet *med henblik på en sådan biydelse,* hvis den ikke gør brug af muligheden for fritagelse for hovedydelsens vedkommende.

Her er jeg i tilslutning til mine redegørelser vedrørende det første spørgsmål ligesom Kommissionen af den opfattelse, at det allerede fremgår af betydningen af og formålet med begrebet biydelse i bilag B, pkt. 5, at disse »afhængige« ydelser skal beskattes ligesom hovedydelsen. Hvis biydelser nemlig med henblik på omsætningsafgift behandles anderledes end den transport, som de nødvendigvis står i forbindelse med, ville begrebet biydelse miste enhver betydning, da biydelserne måtte behandles, som om de var fuldstændig uafhængige af hovedydelsen. Da dette ville være uforeneligt med det fællesskabsretlige merværdiafgiftssystem, må det andet spørgsmål besvares *benægtende.*

3. Det *tredje spørgsmål,* der vedrører konsultationspligten i henhold til det andet direktivs artikel 16 og problemet om, hvilke følger en ufyldestgørende konsultation har for anvendelsen af den nationale ret, kan derfor igen kun behandles subsidiært, da det jo er stillet for det tilfælde, at spørgsmål 2 besvares bekræftende. Spørgsmål 3 dækker indholdsmæssigt de spørgsmål 3 og 4, som Hoge Raad har stillet i de forenede sager 181/78 og 229/78. Ligeledes er argumenterne fra de i sagen implicerede de samme som i disse sager. Jeg kan derfor for så vidt fuldt ud henvise til mit forslag til afgørelse i ovennævnte sager. I det foreliggende tilfælde fremgår det

især af skrivelsen fra kongeriget Nederlandenes faste repræsentation ved De europæiske Fællesskaber til Kommissionen af 16. juli 1968, at der ikke har fundet nogen konsultation sted med hensyn til den pågældende bestemmelse i artikel 11, litra j), i den nederlandske lov om omsætningsafgift. I denne skrivelse, sammen med hvilken den allerede i det nederlandske Staatsblad offentliggjorte lov om omsætningsafgift blev oversendt til Kommissionen, er nemlig de artikler i den nederlandske lov udtrykkeligt opregnet, for hvilke den nederlandske regering anså en konsultation for påkrævet. Artikel 11, litra j), er imidlertid ikke medtaget i denne opregning.

4. Med det *fjerde spørgsmål* ønsker den forelæggende ret oplyst, om private for de nationale retter umiddelbart kan påberåbe sig artikel 6, stk. 2, sammenholdt med bilag B, pkt. 5 i det andet momsdirektiv. Dette spørgsmål stilles alene for det tilfælde, at opkrævningen af købesummen skal anses for en biydelse til transporten i henhold til det andet momsdirektivs bilag B, pkt. 5, og det ikke i henhold til dette direktiv står medlemsstaterne frit, kun at fritage biydelsen i form af opkrævning af købesummen, men ikke transporten og opbevaringen af tingene, for omsætningsafgift. Da jeg ved den — om end kun subsidiære — besvarelse af det andet spørgsmål er kommet til det sidstnævnte resultat, forekommer det hensigtsmæssigt at fremsætte nogle korte bemærkninger om problemet.

Det sagsøgende firma hævder, at artikel 6, stk. 2, i det andet momsdirektiv har direkte virkning i den forstand, at det giver private rettigheder, som de nationale retter skal beskytte. I modsætning til Tariefcommissie's opfattelse skal direktivet efter sagsøgers mening ikke først have fået denne virkning den 1. januar 1972, men allerede ved dets meddelelse til medlemsstaterne.

Jeg har allerede gjort rede for spørgsmålet om den tidsmæssige virkning af det andet momsdirektiv i mit forslag til afgørelse i de forenede sager 181/78 og 229/78, hvortil jeg for så vidt kan henvise.

Hvad angår selve direktivets umiddelbare anvendelighed, har Domstolen i en fast praksis — begyndende med sag 9/70 (Franz Grad mod Finanzamt Traunstein, dom af 6. 10. 1970, Sml. 1970, s. 157) — fastslået, at også de direktiver, som i henhold til EØF-traktatens artikel 189, stk. 3, kun er rettet til stater, under bestemte betingelser kan have direkte virkninger i retsforholdet mellem medlemsstaterne og borgerne. Det er imidlertid efter denne retspraksis en betingelse herfor, at den forpligtelse, der ved direktivet er pålagt medlemsstaterne, er klar og utvetydig, at den ikke afhænger af nogen betingelse, og især, at den ikke overlader adressaten noget skøn ved dens gennemførelse i national ret. Som jeg imidlertid har påvist under behandlingen af det andet spørgsmål, beviser bestemmelserne i direktivets artikel 10, stk. 3, og bestemmelserne i bilag A, pkt. 10 og pkt. 19, at medlemsstaterne har en om end begrænset skønsfrihed ved afgørelsen af, om de vil fritage de tjenesteydelser for beskatning, som principielt i henhold til artikel 6, stk. 2, skal beskattes. Udøvelsen af dette skøn kan, som Domstolen bl.a. ved dommen i sag 51/76 (Verbond van Nederlandse Onder-

nemingen mod Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, dom af 1. 2. 1977, Sml. 1977, s. 113), udtrykkeligt har statueret, ikke retligt efterprøves. Det følger dog af et direktivs bindende virkning, som Domstolen har fastslået i nævnte afgørelse, at det påhviler de nationale retter at efterprøve, om en omtvistet national foranstaltning overskrider medlemsstaternes skønsfrihed.

Jeg foreslår derfor, at spørgsmålene besvares således:

Opkrævning af købesummen for en vare er ikke en biydelse til transporten i henhold til bilag B, pkt. 5 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.