DOMSTOLENS DOM
AF 1. APRIL 1982 [1]

Statssekretæren, det nederlandske finansministerium mod Hong-Kong Trade Development Council (anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Nederlandenes Hoge Raad)

»Momsrefusion«

Sag 89/81

Sammendrag

Afgiftsbestemmelser — harmonisering af lovgivningerne — omsætningsafgift — det fælles merværdiafgiftssystem — afgiftspligtig — begreb — yder af gratis tjenesteydelser — udelukkelse

(Rådets direktiv 67/228, art. 4)

Den, der regelmæssigt udfører udelukkende gratis tjenesteydelser for erhvervsdrivende, kan ikke anses for afgiftspligtig i den i artikel 4 i det andet direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter forudsatte betydning.

I sag 89/81

angående en anmodning, som Nederlandenes Hoge Raad i medfør af EØF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag

STATSSEKRETÆREN, DET NEDERLANDSKE FINANSMINISTERIUM

mod

HONG-KONG TRADE DEVELOPMENT COUNCIL, Amsterdam,

1 — Processprog: Nederlandsk.

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 4 og artikel 11, stk. 2, første punktum, i Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14),

har

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten J. Mertens de Wilmars, afdelingsformændene G. Bosco, A. Touffait og O. Due, dommerne P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe, T. Koopmans, U. Everling, A. Chloros og F. Grévisse,

generaladvokat: P. VerLoren van Themaat
justitssekretær: P. Heim

afsagt følgende

DOM

Sagsfremstilling

I — Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger

Hong-Kong Trade Development Council er en organisation, som blev oprettet i 1966 i henhold til Hongkongs ret for at fremme samhandelen mellem Hongkong og andre lande. Dens retlige struktur er — ifølge Hoge Raad — beslægtet med et »bedrijfsschap« eller et »produktschap« i henhold til nederlandsk ret, dvs. en offentligtretlig indretning eller et offentligretligt organ. Det har åbnet kontorer i flere vigtige handelscentre, heriblandt i Amsterdam i 1972.

Den virksomhed, som kontoret i Amsterdam udøver, består i at give nederlandske erhvervsdrivende og europæiske erhvervsdrivende i almindelighed, som anmoder om det, oplysninger og orientering om Hongkong og mulighederne for handel med Hongkong samt at give de samme oplysninger om Nederlandene og Europa til erhvervsdrivende i Hongkong. Disse ydelser er gratis.

Skønt direktøren for kontoret i Amsterdam er udpeget af Hongkongs guvernør i samråd med »Council«, står han ikke i Hongkongs myndigheders tjeneste.

Kontoret i Amsterdam får godtgjort sine udgifter af organisationen i Hongkong, hvis indtægter stammer dels fra et bidrag fra regeringen og dels fra en afgift på 0,5 % af værdien af i Hongkong indførte varer og de fra dette område udførte varer.

Efter i 1973 at have ansøgt om at blive anerkendt som virksomhed i den i det andet momsdirektiv forudsatte betydning opnåede indstævnte i hovedsagen indtil 1978 og for hver indgivet ansøgning fra afgiftsmyndigheden i Amsterdam refusion af den indgående merværdiafgift, men altid »under forbehold af korrektion ved senere undersøgelse«.

Efter kontrol i begyndelsen af 1978 indtog afgiftsmyndigheden det standpunkt, at indstævnte i hovedsagen ikke var en virksomhed, og foretog en justering af de beløb, som den nederlandske regering havde tilbagebetalt mellem 1973 og 1978. Efter klage nedsatte afgiftsmyndigheden det justerede beløb »med beløbet for 1978« 9 987,06 HFL.

Denne afgørelse er blevet indbragt for Gerechtshof Amsterdam, som ved dom af 6. maj 1980 fandt, at indstævnte i hovedsagen, som regelmæssigt og uafhængigt udøvede »økonomisk virksomhed i samfundets forretningsliv ved at opfylde behov i samfundet for oplysninger og bistand«, er erhvervsdrivende og følgelig kan »fradrage den omsætningsafgift, som andre erhvervsdrivende har beregnet sig af den«.

Denne afgørelse er blevet appelleret af statssekretæren, finansministeriet, som for Hoge Raad har gjort gældende, at Gerechtshof »ikke kunne statuere, at den afgiftspligtige er erhvervsdrivende i lovens forstand«, for det første fordi den, da dens virksomhed udøves gratis, ikke kan anses for en erhvervsvirksomhed efter nederlandsk ret, og for det andet fordi artikel 11 i det andet direktiv er til hinder for, at den kan opnå tilbagebetaling af indgående merværdiafgift.

På grundlag af det hermed overensstemmende forslag til afgørelse fra generaladvokat Van Soest har Hoge Raad besluttet at udsætte sagen og har stillet Domstolen to spørgsmål:

»1. Kan den, der regelmæssigt udfører tjenesteydelser for erhvervsdrivende, anses for afgiftspligtig i den i artikel 4 i det andet direktivs forudsatte betydning, hvis disse tjenesteydelser udføres gratis?

2. Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende:

Er artikel 11, stk. 2, første punktum, i det andet direktiv til hinder for fradrag af den merværdiafgift, som hviler på ting og tjenesteydelser, der anvendes til gennemførelse af ydelser som ovennævnte?«

Forelæggelseskendelse er registreret på Domstolens justitskontor den 14. april 1981.

I henhold til artikel 20 i protokollen vedrørende statutten for EØF-Domstolen er der indgivet indlæg af den nederlandske regering ved fungerende generalsekretær i udenrigsministeriet Plug som befuldmægtiget, af den indstævnte i hovedsagen ved G. H. Warning og af Kommissionen for De europæiske Fællesskaber ved D. Gilmour, bistået af Th. van Rijn, begge medlemmer af Kommissionens juridiske tjeneste, som befuldmægtigede.

På grundlag af den refererende dommers rapport og efter at have hørt generaladvokaten har Domstolen besluttet at indlede den mundtlige forhandling uden forudgående bevisførelse.

II — Indlæg indgivet i henhold til artikel 2 i protokollen vedrørende statutten for Domstolen

A — Det første spørgsmål

Den nederlandske regering mener, at der med henblik på en besvarelse af de stillede spørgsmål også må henses til formålet med og rækkevidden af merværdiafgiftordningen (moms). I denne forbindelse anser den artikel 2 i det første direktiv og artikel 2 i det andet direktiv for væsentlige. Det følger af disse bestemmelser, at når der er tale om transaktioner, der udføres gratis, og som derfor ikke kan beskattes, kommer det fælles merværdiafgiftssystem ikke til anvendelse, og det sidste forbrugerled er faktisk nået.

Med hensyn til det første spørgsmål har den nederlandske regering anført, at indstævnte i hovedsagen ikke kan anses for afgiftspligtig, fordi der ifølge den nederlandske regering ikke kan være tale om økonomisk virksomhed, jf. bilag A, nr. 2, ad artikel 4, i det andet direktiv, når nogen udelukkende gratis udfører tjenesteydelser. Hvis en erhvervsdrivende derimod lejlighedsvis udfører en tjenesteydelse uden modværdi, betyder dette ikke, at der ikke er tale om nogen virksomhed fra tjenesteyderen i det andet direktivs forstand, hvilket i øvrigt var tilfældet i sag 154/80, Coöperatieve Aardappelen-bewaarplaats, dom af 5. februar 1981 (endnu utrykt).

Den nederlandske regering mener, at dens opfattelse bekræftes af artikel 12, stk. 2, i det andet direktiv og af bilag A, nr. 25, ad 12, stk. 2, hvorefter den afgiftspligtige skal udstede en faktura, hvorpå der særskilt skal anføres prisen uden afgift og afgiften. Men ifølge den nederlandske regering vil det være meningsløst at stille disse betingelser, hvis man ligeledes i henhold til det andet direktivs artikel 4 skulle anse den leverandør eller tjenesteyder, som foretager en levering af varer eller udfører en tjenesteydelse gratis, for afgiftspligtig.

Følgelig er den nederlandske regering af den opfattelse, at den, som regelmæssigt udfører tjenesteydelser for erhvervsdrivende, ikke kan anses for afgiftspligtig i den i det andet direktivs artikel 4 forudsatte betydning, hvis disse tjenesteydelser udføres gratis. Under henvisning hertil mener den, at det første spørgsmål skal besvares benægtende.

Indstævnte i hovedsagen har henvist til, at merværdiafgiften principielt skal være neutral, og mener vedrørende denne afgift, at den maksimale neutralitet nås, når kredsen af afgiftspligtige defineres så vid som muligt. Derfor bestemmer det andet direktivs artikel 4 udtrykkeligt, at det ikke er en betingelse for at blive anset som afgiftspligtig, at den pågældende handler med fortjeneste for øje.

I bilag A, nr. 2, ad artikel 4, præciseres det for det første i første afsnit, at begrebet »ydelser, som falder ind under producent-, handels- eller tjenesteydelsesvirksomhed« skal forstås i videste forstand, og for det andet bestemmes det i andet afsnit, at hvis en medlemsstat påtænker at undlade at beskatte bestemte former for virksomhed, bør dette ske ved fritagelser frem for ved en indskrænkning af begrebet afgiftspligtig, og for det tredje bestemmes det i tredje afsnit, at medlemsstaterne kan anse enhver, der, selv lejlighedsvis, præsterer ydelser, som

falder ind under økonomisk virksomhed, for afgiftspligtig, hvilket ifølge indstævnte i hovedsagen gentages i artikel 4 i det sjette direktiv.

Følgelig skal begrebet afgiftspligtig fortolkes vidt inden for rammerne af den europæiske merværdiafgiftsordning.

I øvrigt bekræftes denne fortolkning af artiklerne 2 og 6 i det andet direktiv.

Ifølge artikel 2 erlægges der merværdiafgift af tjenesteydelser, som en afgiftspligtig foretager i indlandet mod vederlag. Såfremt en af de tre betingelser ikke er opfyldt, er der ikke længere tale om en afgiftspligtig tjenesteydelse, men der er stadig tale om en tjenesteydelse; således er en tjenesteydelse, som en afgiftspligtig foretager i udlandet, en tjenesteydelse (jf. det andet direktivs artikel 11, stk. 2, andet pkt).

Følgelig kan tjenesteydelser, der udføres gratis, i princippet også anses for tjenesteydelser i det andet direktivs forstand.

Ifølge indstævnte i hovedsagen skal spørgsmålet, om en gratis tjenesteydelse kan anses for en tjenesteydelse i det andet direktivs forstand, bedømmes ud fra direktivets artikel 6, hvorefter enhver ydelse, der ikke er en levering af en ting efter artikel 5, er en »tjenesteydelse«. Denne definition er så vid, at den også omfatter gratis tjenesteydelser.

For heraf at slutte, at den, der udfører sådanne tjenesteydelser, er afgiftspligtig, kræves det i henhold til det andet direktivs artikel 4 dog endvidere, at de pågældende transaktioner falder ind under »økonomisk virksomhed«. Dette udtryk, som anvendes i bilag A, nr. 2, ad artikel 4, skal imidlertid tages i vid betydning.

Indstævnte i hovedsagen har konkluderet, at det følger dels af merværdiafgiftens art og dels af det andet direktivs artikel 2, jf. artiklerne 4 og 6, at den, der regelmæssigt udfører gratis tjenesteydelser, som repræsenterer en økonomisk virksomhed, skal anses for afgiftspligtig i den i det andet direktivs artikel 4 forudsatte betydning.

Kommissionen har først fremhævet, at det synes at fremgå af ordlyden af Hongkongs bestemmelser om oprettelse af Trade Development Council, at denne organisation, når henses til dens struktur og dens virksomhed, snarere kan anses for at høre til den offentlige end til den private sektor, et spørgsmål, som de nederlandske retter bør undersøge både på grundlag af nederlandsk ret og Hongkongs ret.

Derefter har Kommissionen fremhævet artikel 4 i det andet direktiv i dette direktivs sammenhæng og derefter rejst det spørgsmål, om Hong-Kong Trade Development Council er afgiftspligtig i den i nævnte artikel 4 forudsatte betydning. Den mener, at der med henblik på en fortolkning af dette spørgsmål må henses til artikel 4 i det sjette direktiv, som bl. a. har til formål at præcisere begrebet afgiftspligtig.

Ifølge Kommissionen er indstævnte i hovedsagen *»ved første øjekast«* afgiftspligtig, fordi der er tale om en person, der erlægger tjenesteydelser, skønt det ikke sker med fortjeneste for øje, og som følgelig henhører under den pågældende bestemmelses klare ord.

I øvrigt modsiger hverken bilag A eller artikel 4 i det sjette direktiv den klare betydning af artikel 4 i det andet direktiv, og Kommissionen mener

navnlig, at der næppe er tvivl om, at PR-virksomhed af den art, som udøves af indstævnte i hovedsagen, er af økonomisk art, og at det ikke spiller nogen rolle, at de direkte begunstigede ikke betaler noget vederlag for denne virksomhed.

Det eneste modargument mod disse konklusioner er bestemmelserne i bilag A, nr. 2, i det andet direktiv, hvorefter offentlige organer er udelukket fra begrebet afgiftspligtig i forbindelse med den virksomhed, de udøver i deres egenskab af offentlige myndigheder. Men det tilkommer de nederlandske domstole at afgøre, om indstævnte i hovedsagen hører til denne kategori, der er undtaget fra begrebet afgiftspligtig.

Følgelig har Kommissionen foreslået, at det første spørgsmål besvares således:

»Den, som regelmæssigt og gratis udfører tjenesteydelser for erhvervsdrivende, kan anses for afgiftspligtig i den i det andet direktivs artikel 4 forudsatte betydning«.

B — Det andet spørgsmål

Den nederlandske regering mener, at det ikke er nødvendigt at besvare det andet spørgsmål, da den har besvaret det første spørgsmål benægtende.

Indstævnte i hovedsagen har først anført, at dette spørgsmål ikke blot bør undersøges i forhold til ordlyden af det andet direktivs artikel 11 — i hvilket tilfælde svaret er så enkelt, at det må erkendes, at det ikke er det, Hoge Raad søger opklaret — men også i forbindelse med den nederlandske lov om omsætningsafgift.

Det, der faktisk ønskes opklaret, er, om de nederlandske skatte- og afgiftsmyndigheder kan påberåbe sig det andet direktiv, når dette som i det foreliggende tilfælde fastsætter en mere begrænset ret til fradrag end den nederlandske lov om omsætningsafgift af 1968.

Spørgsmålet er, om de nationale myndigheder — på samme måde som private på visse betingelser kan påberåbe sig bestemmelser i direktiver for domstolene — også har denne ret, når et direktiv giver dem en videre ret end deres egen lovgivning.

I det foreliggende tilfælde har den relevante bestemmelse i den nederlandske lov, artikel 15, ikke udelukket fradrag af den indgående afgift for ydelser, der anvendes for at udføre ikke-afgiftspligtige transaktioner. Det fremgår således af denne bestemmelse, at den nederlandske lovgiver ikke har gentaget reglen i det andet direktivs artikel 11, stk. 2, første punktum.

For sådanne konflikter er der i Romtraktaten fastsat en særlig procedure i traktatens artikel 169 og 170; det er derfor ikke korrekt at ville nå det samme mål ved hjælp af artikel 177.

I øvrigt skades den nederlandske regerings interesser ikke, da den selv er ophavsmand til sin egen lov. Og hvis den mener, at dens interesser er blevet skadet, behøver den blot at ændre denne lov.

Endelig fremgår det af Domstolens praksis, at denne har begrundet direktivers direkte virkning med billighedshensyn. Det fremgår navnlig af dom af 6. oktober 1970 (Franz Grad, sag 9/70, Sml. 1970, s. 157), navnlig af præmis 5, fjerde afsnit, at Domstolen fremmer hensynet til beskyttelsen af de retsunder-

givne. Det er anerkendt i teorien, at direktiver ikke kan skabe forpligtelser for de retsundergivne, men kun rettigheder.

Følgelig mener indstævnte i hovedsagen, at de nederlandske myndigheder ikke har ret til at begrænse retten til fradrag af den indgående afgift til afgiftsfrie transaktioner med henvisning til det andet direktiv.

Kommissionen mener med henblik på en besvarelse af det andet spørgsmål, at artikel 11, stk. 2, første punktum, klart er til hinder for fradrag af den indgående merværdiafgift, som hviler på ting og tjenesteydelser, der anvendes til udførelse af tjenesteydelser fra Hong-Kong Trade Development Council, idet det følger af artikel 2, at kun tjenesteydelser, som udføres mod vederlag, er pålagt merværdiafgift (se præmis 12 til den allerede nævnte dom af 5. februar 1981), og at man følgelig ikke kan fradrage den merværdiafgift, som har været pålagt værdien af ting og tjenesteydelser, der anvendes til gratis erlæggelse af ting og tjenesteydelser, fordi der er tale om en ikke-afgiftspligtig transaktion.

Kommissionen har endvidere tilføjet, at hvad enten indstævnte i hovedsagen anses for afgiftspligtig eller ej, er resultatet det samme, hvad angår fradrag af indgående merværdiafgift: dette fradrag er ikke muligt.

Følgelig har Kommissionen foreslået, at det andet spørgsmål besvares således:

»Artikel 11, stk. 2, første punktum, i det andet direktiv er til hinder for fradrag af den merværdiafgift, som hviler på ting og tjenester, der indgår i gratis udførelse af tjenesteydelser«.

III — Mundtlig forhandling

I retsmødet den 12. januar 1982 har den nederlandske regering ved Bijl som sagkyndig og Kommissionen for de europæiske Fællesskaber ved Thomas van Rijn som befuldmægtiget afgivet mundtlige indlæg og besvaret de af Domstolen stillede spørgsmål.

Generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 2. marts 1982.

Præmisser

1 Ved dom af 8. april 1981, indgået til Domstolen den 14. april 1981, har Nederlandenes Hoge Raad i medfør af EØF-traktatens artikel 177 stillet to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artiklerne 4 og 11 i Rådets andet direktiv 67/228 af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14).

2 Disse spørgsmål er blevet rejst under en sag mellem statssekretæren, Nederlandenes finansministerium, og Hong-Kong Trade Development Council, en organisation, der blev oprettet i Hongkong i 1966 for at fremme samhandelen mellem Hongkong og andre lande, og som åbnede et kontor i Amsterdam i 1972. Dens virksomhed i Nederlandene består i gratis at give erhvervsdrivende oplysninger og orientering om Hongkong og de handelsmæssige muligheder på dette område, samt at give erhvervsdrivende i Hongkong tilsvarende oplysninger om det europæiske marked. Amsterdam-kontorets indtægter stammer fra et årligt fast bidrag fra regeringen i Hongkong og provenuet af en afgift på 0,5 % af værdien af de varer, der importeres til og eksporteres fra Hongkong.

3 Tvisten mellem de nederlandske skatte- og afgiftsmyndigheder og denne organisation er opstået, fordi de nederlandske myndigheder efter indtil 1978 »under forbehold af korrektion ved senere undersøgelser« at have refunderet den merværdiafgift, som var blevet beregnet af de virksomheder, der havde ydet organisationen tjenesteydelser eller leveret varer, ikke længere anerkendte organisationen som afgiftspligtig og følgelig afkrævede den det nævnte beløb, som ifølge afgiftsmyndighederne var refunderet med urette. Sagen blev indbragt for Hoge Raad, som har stillet Domstolen følgende to spørgsmål:

»1. Kan den, der regelmæssigt udfører tjenesteydelser for erhvervsdrivende, anses for afgiftspligtig i den i artikel 4 i det andet direktiv forudsatte betydning, hvis disse tjenesteydelser udføres gratis?

2. Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende:

Er artikel 11, stk. 2, første punktum, i det andet direktiv til hinder for fradrag af den merværdiafgift, som hviler på ting og tjenesteydelser, der anvendes til gennemførelse af ydelser som ovennævnte?«

4 Den i første spørgsmål nævnte artikel 4 bestemmer følgende:

»Som 'afgiftspligtig' anses den, som regelmæssigt med eller uden fortjeneste for øje selvstændigt præsterer ydelser, som falder ind under producent-, handels- eller tjenesteydelsesvirksomhed«.

5 Den nationale ret lægger i den sag, der er forelagt den, vægt på, at de tjenesteydelser, der udføres af den pågældende organisation, udelukkende udføres gratis. Dette skyldes dels, at artikel 4 kun definerer, hvad der skal forstås ved den afgiftspligtige, men ikke hvilke ydelser, som falder ind under producent-, handels- eller tjenesteydelsesvirksomhed, dels at direktivets artikel 2 bestemmer, at kun levering af tjenesteydelser, som en afgiftspligtig foretager mod vederlag, pålægges merværdiafgift. Efter deres formulering er de to artikler ikke umiddelbart egnet til at besvare spørgsmålet, om en organisation, der regelmæssigt udfører gratis tjenesteydelser, kan anses for afgiftspligtig, men en gennemgang af dem viser dog, at de afgørende karaktertræk ved det fælles merværdiafgiftssystem må søges ud fra systemets formål.

6 Dette formål, som det andet direktiv henviser til i begrundelsen med henvisning til det første direktiv 67/227 af samme dato (EFT 1967, s. 12), fremgår af betragtningerne til direktiv 67/227, hvori det anføres, at det er nødvendigt at gennemføre en harmonisering af lovgivningerne om omsætningsafgift for at fjerne de faktorer, der kan fordreje konkurrencevilkårene og således skabe konkurrenceneutralitet med henblik på, at ensartede varer i de enkelte lande beskattes ens uanset produktions- og fordelingsvejens længde.

7 For at nå dette mål bestemmes det i det første direktivs artikel 2, stk. 1, at det fælles merværdiafgiftssystem bygger på den grundsætning, at der på ting og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsleddet.

8 De nærmere regler for anvendelsen af denne grundsætning, som er baseret på varernes og tjenesteydelsernes pris, er nærmere præciseret i samme artikels stk. 2 på følgende måde:

»Ved enhver omsætning svares en merværdiafgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer«.

og stk. 3 bestemmer, at det fælles merværdiafgiftssystem anvendes til og med detailhandelsleddet.

9 Det fremgår af dette system, at afgiften ikke længere kan fradrages, når omsætningskæden er afsluttet. Den opkræves således af den endelige forbruger, idet denne ikke kan overvælte sit beløb, da der ikke findes nogen senere omsætning, som indebærer en pris.

10 Når en tjenesteyders virksomhed består i udelukkende at udføre tjenesteydelser uden direkte modydelse, er der intet beskatningsgrundlag, og de gratis tjenesteydelser er følgelig ikke pålagt merværdiafgift. Tjenesteyderen må i dette tilfælde sidestilles med den endelige forbruger, fordi produktions- og fordelingskredsløbet slutter hos ham. Forbindelsen mellem ham og modtageren af tingen eller tjenesteydelsen indgår ikke i en kategori af aftaler, som kan gøres til genstand for en afgiftsmæssig harmonisering, der skal skabe konkurrenceneutralitet; under disse omstændigheder adskiller gratis ydelser sig efter deres natur fra afgiftspligtige transaktioner, som inden for merværdiafgiftssystemet forudsætter, at der er fastsat en pris eller en modværdi.

11 Dette godtgøres af den sammenhæng, som den bestemmelse, der ønskes fortolket, indgår i. At afgiftspligtige transaktioner indebærer et vederlag bekræftes af, at afgiftspligtiges økonomiske virksomhed ifølge bilag A, nr. 2, første afsnit, nødvendigvis er virksomhed, der udøves med det formål at

opnå en modværdi, eller som kan kompenseres af en modværdi, for hvis de udelukkende er gratis, falder de ikke ind under merværdiafgiftssystemet, da de ifølge artikel 8 ikke kan udgøre et beskatningsgrundlag. At der nødvendigvis skal være tale om et vederlag, fremgår ligeledes af samme direktivs artikel 12, hvorefter hver afgiftspligtig skal udstede regning over leverancer af ting og tjenesteydelser, som han har udført for andre afgiftspligtige, føre regnskaber, der skal muliggøre afgiftsmyndighedernes kontrol, og hver måned afgive en angivelse, som indeholder alle nødvendige oplysninger til beregning af afgiften.

12 Den kontekst, som artikel 4 i det andet direktiv, der ønskes fortolket, indgår i, og systemets sammenhæng viser altså, at en tjenesteyder, der udelukkende udfører tjenesteydelser gratis, ikke kan anses for afgiftspligtig i denne artikels forstand.

13 Det første spørgsmål må derfor besvares således, at den, der regelmæssigt udfører udelukkende gratis tjenesteydelser for erhvervsdrivende, ikke kan anses for afgiftspligtig i den i artikel 4 i det andet direktiv forudsatte betydning.

14 Da Hoge Raads første spørgsmål er blevet besvaret benægtende, er det ikke nødvendigt at undersøge det andet spørgsmål.

Sagens omkostninger

15 De udgifter, der er afholdt af den nederlandske regering og af Kommissionen for De europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke godtgøres. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedrørende de spørgsmål, som Hoge Raad har forelagt den ved kendelse af 8. april 1981, for ret:

Den, der regelmæssigt udfører udelukkende gratis tjenesteydelser for erhvervsdrivende, kan ikke anses for afgiftspligtig i den i artikel 4 i det andet direktiv forudsatte betydning.

Mertens de Wilmars Bosco Touffait

Due Pescatore Mackenzie Stuart O'Keeffe

Koopmans Everling Chloros Grévisse

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 1. april 1982.

For justitssekretæren

J. A. Pompe

Assisterende justitssekretaer

G. Bosco

Formand for første afdeling, fungerende præsident