

61987J0230

DOMSTOLENS DOM AF 23. NOVEMBER 1988. - NATURALLY YOURS COSMETICS LTD. MOD COMMISSIONERS OF CUSTOMS AND EXCISE. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGØRELSE INDGIVET AF VALUE ADDED TAX TRIBUNAL, LONDON. - DET FÆLLES MERVAERDIAFGIFTSSYSTEM - AFGIFTSPLIGTIG VÆRDI - LEVERING AF GODER OG TJENESTEYDELSER. - SAG 230/87.

Samling af Afgørelser 1988 side 06365

Sammendrag
Dommens præmisser
Afgørelse om sagsomkostninger
Afgørelse

Nøgleord

++++

Afgiftsbestemmelser - harmonisering af lovgivninger - omsætningsafgift - det fælles merværdiafgiftssystem - beskatningsgrundlag - levering af goder - modværdien skal have direkte sammenhæng med leveringen, kunne opgøres i penge og repræsentere en konkret værdi - salgsprisen nedsat for at honorere en af køberen præsteret tjenesteydelse

((Rådets direktiv 77/388, art . 11, afsnit A, stk . 1, litra a))

Sammendrag

Beskatningsgrundlaget ved levering af goder i henhold til artikel 11, afsnit A, stk . 1, litra a), i sjette direktiv 77/388 udgøres af alt, hvad der modtages som modydelse for leveringen og har direkte sammenhæng hermed, idet modydelsen skal kunne opgøres i penge og have en konkret værdi .

Ovennævnte bestemmelse skal derfor fortolkes saaledes, at naar en leverandør, "grossisten", leverer goder, "tilskyndelsen", til en anden, "detailhandleren", mod et vederlag i penge, nemlig en sum penge, som er mindre end det, hvortil han leverer samme varer til detailhandleren med henblik paa videresalg til offentligheden, efter at detailhandleren har lovet at anvende tilskyndelsen med henblik paa, at en tredje person tilskyndes til eller beloennes for at paatage sig at arrangere en sammenkomst, hvor grossistens andre varer kan sælges af detailhandleren til offentligheden til fordel for begge, saaledes at tilskyndelsen, hvis der ikke afholdes en saadan sammenkomst, skal tilbageleveres til leverandøren eller betales til engrosprisen, er den afgiftspligtige værdi summen af vederlaget i penge og værdien af den tjeneste, der ydes af detailhandleren, og som består i at

anvende tilskyndelsen til at sikre sig den tredje persons tjenester eller som belønning; værdien af tjenesten må anses for at være lig med forskellen mellem den pris, der faktisk betales for varen, og den normale engrospris .

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 13 . marts 1987, indgaaet til Domstolen den 29 . juli s.aa ., har Value Added Tax Tribunal, London, i medfør af EOEF-Traktatens artikel 177 forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 11, afsnit A, stk . 1, litra a), i Raadets sjette direktiv af 17 . maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem : ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s . 1) (herefter benævnt "sjette direktiv ").

2 Spørgsmaalet er blevet rejst under en sag mellem Naturally Yours Cosmetics Limited (herefter benævnt "Naturally Yours ") og The Commissioners of Customs and Excise (herefter benævnt "The Commissioners ") til prøvelse af en afgørelse truffet af The Commissioners vedrørende en ansættelse med henblik på betaling af moms for 1984 .

3 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at Naturally Yours er en engrosvirksomhed, der sælger kosmetik, som er bestemt til at blive videresolgt af detailhandlere ("skønhedseksperter "), som retter henvendelse til venner og bekendte ("værtinder ") med henblik på, at disse afholder private sammenkomster, hvor Naturally Yours' produkter udbydes til salg .

4 Skønhedseksperterne køber Naturally Yours' produkter til engrospris og sælger dem under sammenkomsterne til en af selskabet fastsat vejledende pris; forskellen mellem de nævnte to priser udgør skønhedseksperternes fortjeneste . Det fremgår af sagen, at skønhedseksperterne i medfør af sjette direktivs artikel 24 ikke er afgiftspligtige, idet deres omsætning er mindre end det i britisk lovgivning fastsatte minimum .

5 Som belønning for at afholde de pågældende sammenkomster giver skønhedseksperterne værtinderne et af de produkter, der sælges under sammenkomsten (en krukke "Natural Oasis Rejuvenating Cream ") som "værtindegave " . Naar krukken anvendes til det formål, leverer Naturally Yours den til skønhedseksperter til en pris af 1,50 UKL i stedet for den normale engrospris på 10,14 UKL .

6 The Commissioners ansatte moms for 1984 på grundlag af den normale engrospris på 10,14 UKL pr . krukke creme, også for de krukke, der skulle bruges som værtindegaver; de påberaabte sig i den forbindelse gældende britisk lovgivning, navnlig section 10, stk . 3, i Value Added Tax Act 1983, som bestemmer, at "hvis leveringen ikke sker mod vederlag eller mod et vederlag, der ikke eller ikke fuldt ud består af penge, antages værdien af det leverede at være normalværdien " . Naturally Yours anførte, at bestemmelsen er i strid med sjette direktivs artikel 11, afsnit A, stk . 1, litra a), og at beskatningsgrundlaget må være den pris på 1,50 UKL, som skønhedseksperter faktisk betaler for de krukke creme, som købes for at blive anvendt som gaver .

7 Value Added Tax Tribunal fandt, at tvisten rejste et spørgsmål om fortolkning af fællesskabsretten, og udsatte sagen på Domstolens besvarelse af følgende præjudicielle spørgsmål :

"Er beskatningsgrundlaget i artikel 11, afsnit A i Raadets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (direktiv 77/388/EOEF af 17 . maj 1977) i et tilfælde, hvor en leverandør ("grossisten ") leverer goder ("tilskyndelsen ") til en anden ("detailhandleren ") mod et vederlag i penge (nemlig en sum penge), som er mindre end det, hvortil

han leverer samme vare til detailhandleren med henblik paa videresalg til offentligheden, efter at detailhandleren har lovet at anvende "tilskyndelsen" til at fremskaffe en anden person, som skal arrangere, eller til at belønne en anden person for at have arrangeret, en sammenkomst, hvor grossistens andre varer kan sælges af detailhandleren til offentligheden til fordel for begge

a) kun det vederlag i penge, grossisten modtager for tilskyndelsen, eller

b) det vederlag i penge, hvortil grossisten leverer samme vare til detailhandleren med henblik paa videresalg til offentligheden, eller

c) det beløb, som fastsættes i overensstemmelse med kriterier, som den pågældende medlemsstat kan fastsætte, eller

d) vederlaget i penge samt værdien af detailhandlerens tilsagn om at anvende "tilskyndelsen" til at fremskaffe eller belønne den anden person som ovenfor anført, og i bekræftende fald, hvordan skal værdien af tilsagnet da fastsættes, eller

e) et andet i bekræftende fald hvilket andet beløb?"

8 Vedrørende de faktiske omstændigheder i hovedsagen, retsforhandlingernes forløb samt de indlæg, der er indgivet til Domstolen, henvises i øvrigt til retsmoder rapporten . Disse omstændigheder omtales derfor kun i det følgende, saafremt det paa de enkelte punkter er nødvendigt for forståelsen af Domstolens argumentation .

9 Sjette direktivs artikel 11, afsnit A, stk . 1, bestemmer :

"Beskatningsgrundlaget er :

a) ved levering af goder og tjenesteydelser ... den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af koeberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris;

b) ..."

10 Henset til det fælles formål med sjette direktiv og Raadets andet direktiv 67/228 af 11 . april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystemets struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s . 14) (herefter benævnt "andet direktiv ") må der ved fortolkningen af sjette direktivs artikel 11, afsnit A, stk . 1, litra a), tages hensyn til Domstolens praksis vedrørende andet direktiv .

11 Det bemærkes, at i henhold til dom af 5 . februar 1981 (Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats, sag 154/80, Sml . s . 445) udgøres beskatningsgrundlaget for en tjenesteydelse af alt, hvad der modtages som modydelse for tjenesteydelsen; der skal derfor være en direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi, for at en tjenesteydelse kan belægges med afgift i henhold til andet direktiv .

12 En sådan direkte sammenhæng skal ogsaa bestaa mellem leveringen af et gode og den modtagne modværdi, jfr . sjette direktivs artikel 11, afsnit A, stk . 1, litra a).

13 Problemet er herefter, om der er en direkte sammenhæng mellem leveringen af det gode, der leveres til en lavere pris end den normale, og værdien af den tjenesteydelse, som skønhedseksperter skal yde .

14 I den forbindelse bemærkes, at det fremgaar af forelæggelseskendelsen, at Naturally Yours sælger sine produkter paa den måde, at skønhedseksperterne deltager i de private sammenkomster, som de lader afholde gennem værtinder . Dette er grunden til, at Naturally

Yours vil sælge den krukke creme, vaertinden modtager som gave, til en meget lav pris . Under den mundtlige forhandling for Domstolen blev det i øvrigt oplyst, at saafremt skønhedseksperter ikke præsterer den pågældende tjenesteydelse, det vil sige ikke finder en vaertinde til at afholde en sammenkomst, skal krukken med creme leveres tilbage eller betales med den normale engrospris . Hvis dette er tilfældet - det tilkommer den nationale retsinstans at tage stilling hertil - må det fastslås, at der er en direkte sammenhæng mellem den omstændighed, at krukken med creme leveres til en meget lav pris, og den tjenesteydelse, skønhedseksperter præsterer .

15 Den nationale retsinstans har dernæst rejst det spørgsmål, om tjenesteydelsen skal betragtes som en del af modværdien for leveringen af godet, selv om den ikke er et vederlag i penge, og hvordan værdien af tjenesteydelsen i bekræftende fald skal fastsættes i et tilfælde som det foreliggende, som vedrører en skønhedsekspert .

16 Hertil bemærkes, at Domstolen i ovennævnte dom af 5 . februar 1981 for det første fastslog, at modværdien skal kunne opgores i penge, og for det andet, at modværdien skal have en konkret værdi, idet beskatningsgrundlaget er den faktisk modtagne modydelse og ikke en værdi ansat efter objektive kriterier .

17 I den foreliggende sag har de kontraherende parter nedsat engrosprisen for krukken med creme med et bestemt beløb til gengæld for skønhedseksperterens tjenesteydelse, som består i at finde vaertinder til at afholde salgssammenkomster ved at forære dem krukkerne som gave . Herefter er det muligt at opgoere den værdi i penge, som de to kontraherende parter har ansat tjenesteydelsen til; værdien må antages at være lig med forskellen mellem den pris, der faktisk betales for varen, og den normale engrospris .

18 Det af den nationale retsinstans forelagte spørgsmål må derfor besvares med, at artikel 11, afsnit A, stk . 1, litra a), i sjette direktiv skal fortolkes saaledes, at naar en leverandoer (" grossisten ") leverer goder (" tilskyndelsen ") til en anden (" detailhandleren ") mod et vederlag i penge (nemlig en sum penge), som er mindre end det, hvortil han leverer samme varer til detailhandleren med henblik på videresalg til offentligheden, efter at detailhandleren har lovet at anvende "tilskyndelsen" til at finde en tredje person, som skal arrangere en sammenkomst, eller til at belønne en tredje person for at have arrangeret en sammenkomst, hvor grossistens andre varer kan sælges af detailhandleren til offentligheden til fordel for begge, saaledes at tilskyndelsen, hvis der ikke afholdes en saadan sammenkomst, skal tilbageleveres til leverandoeren eller betales til engrosprisen, er den afgiftspligtige værdi summen af vederlaget i penge og værdien af den tjeneste, der ydes af detailhandleren, og som består i at anvende tilskyndelsen til at sikre sig den tredje persons tjenester eller som belønning; værdien af tjenesten må anses for at være lig med forskellen mellem den pris, der faktisk betales for varen, og den normale engrospris .

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

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

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN

vedroerende det spoergsmaal, som Value Added Tax Tribunal, London, har forelagt ved kendelse af 13 . marts 1987, for ret :

Artikel 11, afsnit A, stk . 1, litra a), i Raadets sjette direktiv af 17 . maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter skal fortolkes saaledes, at naar en leverandoer (" grossisten ") leverer goder (" tilskyndelsen ") til en anden (" detailhandleren ") mod et vederlag i penge (nemlig en sum penge), som er mindre end det, hvortil han leverer samme varer til detailhandleren med henblik paa videresalg til offentligheden, efter at detailhandleren har lovet at anvende "tilskyndelsen" til at finde en tredje person, som skal arrangere en sammenkomst, eller til at beloenne en tredje person for at have arrangeret en sammenkomst, hvor grossistens andre varer kan saelges af detailhandleren til offentligheden til fordel for begge, saaledes at tilskyndelsen, hvis der ikke afholdes en saadan sammenkomst, skal tilbageleveres til leverandoeren eller betales til engrosprisen, er den afgiftspligtige vaerdi summen af vederlaget i penge og vaerdien af den tjeneste, der ydes af detailhandleren, og som bestaar i at anvende tilskyndelsen til at sikre sig den tredje persons tjenester eller som beloennning; vaerdien af tjenesten maa anses for at vaere lig med forskellen mellem den pris, der faktisk betales for varen, og den normale engrospris .