

61993J0033

DOMSTOLENS DOM (SJETTE AFDELING) AF 2. JUNI 1994. - EMPIRE STORES LTD MOD COMMISSIONERS OF CUSTOMS AND EXCISE. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGØRELSE: VALUE ADDED TAX TRIBUNAL, MANCHESTER - FORENEDE KONGERIGE. - MOMS - SJETTE DIREKTIV - BESKATNINGSGRUNDLAG. - SAG C-33/93.

Samling af Afgørelser 1994 side I-02329

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

Fiskale bestemmelser ° harmonisering af lovgivningerne ° omsætningsafgifter ° det fælles merværdiafgiftssystem ° beskatningsgrundlag ° levering af goder ° modydelse i form af tjenesteydelser ° betingelser ° tjenesteydelsen har direkte sammenhæng med leveringen, og dens værdi kan opgoeres i penge ° levering af en ting uden merpris til en person, der introducerer sig selv eller en anden person som ny kunde ° den af leverandoeren for den leverede ting betalte koebpris

[Raadets direktiv 77/388, art. 11, punkt A, stk. 1, litra a)]

Sammendrag

Modydelsen for en levering af goder og dermed beskatningsgrundlaget for leveringen efter artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i det sjette direktiv, 77/388, kan bestaa i en tjenesteydelse, saafremt der er en direkte sammenhæng mellem leveringen af goderne og tjenesteydelsen, og dennes værdi kan opgoeres i penge. Den nævnte værdi, der skal have karakter af en konkret værdi og ikke kan være en værdi ansat efter objektive kriterier, er, for saa vidt den ikke er et pengebeløb, som parterne er blevet enige om, lig med den værdi, som modtageren af de tjenesteydelser, der præsteres som modydelse for leveringen af goderne, tillægger de tjenesteydelser, han efterspøerger, og svarer til det beløb, som han er villig til at betale for at opnaa tjenesteydelsen.

Artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal derfor fortolkes saaledes, at beskatningsgrundlaget for en ting, som en leverandoer leverer uden merpris til en person, der introducerer sig selv eller en anden person som ny potentiel kunde ° ikke som modydelse for det paagaeldende koeb, men som

modydelse for introduktionen af en ny kunde ° ikke er det samme som beskatningsgrundlaget for de goder, som den nye kunde koeber hos leverandoeren, men er lig med den koebpris, som leverandoeren har betalt for erhvervelsen af tingen.

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 14. januar 1993 indgaaet til Domstolen den 4. februar s.aa. har Value Added Tax Tribunals, Manchester Tribunal Centre, i medfoer af EOEF-traktatens artikel 177 forelagt to praejudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter benaevnt "det sjette direktiv").

2 Spoergsmaalene er blevet rejst under to tvister mellem Empire Stores Ltd (herefter benaevnt "Empire Stores") og Commissioners of Customs and Excise (herefter benaevnt "Commissioners"), der angaar to afgøerelser, som blev truffet over for Empire Stores vedroerende opkraevning af moms for varer, som selskabet vederlagsfrit overdrog til personer, der over for selskabet introducerede sig selv eller andre personer som nye potentielle kunder.

3 Empire Stores driver virksomhed i form af postordresalg paa grundlag af kataloger. Selskabets kunder er hovedsagelig kvinder. Det fremgaar af forelaeggelseskendelsen, at Empire Stores i de perioder, som momsopkraevningerne vedroerer, anvendte to fremgangsmaader med henblik paa at tiltraekke nye kunder.

4 Den foerste fremgangsmaade, der blev betegnet "The self-introduction scheme", gik ud paa, at Empire Stores gav potentielle kunder ret til fra en liste med en raeke varer at vaelge en ting, som blev leveret til dem uden merpris, naar de med det formaal at dokumentere deres kreditvaerdighed havde udfyldt et skema, hvorved der blev anmodet om oplysninger om personlige forhold, naar de var blevet godkendt af Empire Stores, og de havde bestilt varer fra selskabets salgskatalog eller betalt mindst en foerste rate i forbindelse med en saadan ordre. Ved den anden fremgangsmaade, der blev betegnet "The introduce-a-friend scheme", tilboed Empire Stores etablerede kunder, der over for selskabet introducerede en veninde som potentiel kunde, en ting som omhandlet, der blev leveret til dem, naar den potentielle kunde havde udfyldt skemaet, var blevet godkendt af Empire Stores og havde indbetalt en foerste rate i forbindelse med en ordre, hun havde afgivet.

5 Uanset den anvendte fremgangsmaade afregnede Empire Stores moms af de leverede ting paa grundlag af disses kostpris. Commissioners var af den opfattelse, at momsen burde have vaeret afregnet paa grundlag af kostprisen, uden afgift, med et tillæg paa 50%, idet dette var Commissioners' skoen med hensyn til den pris, som Empire Stores ville have forlangt for tingen, saafremt den havde vaeret udbudt til salg i selskabets katalog, hvorfor Commissioners udfaerdigede momsopkraevninger paa dette grundlag.

6 Empire Stores har anfaegtet de paagaeldende momsopkraevninger ved Value Added Tax Tribunals, Manchester Tribunal Centre, der i en afgøerelse af 17. august 1992 fandt, at selskabet burde gives medhold, saaledes at de omtvistede momsopkraevninger blev annulleret, idet retten dog herved tilfoejede foelgende: "Det er dog muligt, at en af parterne, eller begge, vil finde det oenskeligt, at et eller flere af de i denne afgøerelse behandlede spoergsmaal paa naervaerende stadium forelaegges EF-Domstolen. Rettens afgøerelse vil derfor for indevaerende vaere foreloebig. Saafremt nogen af parterne inden en frist paa to maaneder fra tidspunktet for offentliggoerelsen af denne afgøerelse fremsaetter begaering om forelaeggelse af et eller flere spoergsmaal for EF-Domstolen, vil retsformanden alene traeffe bestemmelse herom, og appelsagerne udsættes i saa fald indtil videre, dog saaledes, at der vil kunne traeffes bestemmelse om en genoptagelse af behandlingen. Fremsættes der ikke begaering som

omhandlet inden for den nævnte frist, vil rettens afgørelse ved fristens udløb blive endelig ..."

7 Den 14. oktober 1992 fremsatte Empire Stores en begæring som omhandlet, og da den pågældende dommer har fundet, at "en afgørelse af ... de angivne spørgsmål er nødvendig for, at retten kan afsige dom i nærværende appelsager", har Value Added Tax Tribunals, Manchester Tribunal Centre, forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

"Med henblik på anvendelsen af artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i Raadets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (direktiv 77/388/EOEF af 17.5.1977), naar en leverandør af goder i henhold til bestilling ved postordre fra et katalog ('katalogvarer') anvender ordninger, hvis nærmere detaljer fremgaar af vedlagte afgørelse, og som sammenfattende kan beskrives saaledes:

i) naar en potentiel kunde giver tilfredsstillende oplysninger om sig selv (navnlig hvad angaar kreditvaerdighed), forpligter leverandøren sig til uden merpris at levere den pågældende kunde ° saafremt og naar denne godkendes som kunde og bestiller katalogvarer, eventuelt bestiller katalogvarer samt foretager en aftalt indbetaling for disse ° en ting, som kunden vælger fra et udvalg af varer, som leverandøren tilbyder, hvilke saavel kan være varer fra leverandørens katalog som varer, der ikke findes i dette;

ii) naar en etableret kunde finder og over for leverandøren introducerer en ny potentiel kunde, der giver tilfredsstillende oplysninger om sig selv (navnlig hvad angaar kreditvaerdighed), forpligter leverandøren sig til uden merpris at levere den etablerede kunde ° saafremt og naar den introducerede person godkendes som kunde og bestiller katalogvarer, eventuelt bestiller katalogvarer og foretager en aftalt indbetaling for disse ° en ting, som den etablerede kunde vælger fra et udvalg af varer, som leverandøren tilbyder, hvilke saavel kan være varer fra leverandørens katalog som varer, der ikke findes i dette;

og de ting, der ikke findes i kataloget ('ikke-katalogvarer'), og som leveres som angivet, ikke af leverandøren leveres på anden maade og ikke har nogen sædvanlig salgspris, spørges, for saa vidt angaar begge ordninger:

1) Sker leveringen af ikke-katalogvarer mod et vederlag, der er forskelligt fra det pengebeløb, som skal betales til leverandøren for de katalogvarer, der bestilles fra denne?

2) Saafremt spørgsmål 1) besvares bekræftende, ønskes det oplyst, hvorledes beskatningsgrundlaget skal bestemmes? Er beskatningsgrundlaget

i) den koebpris, som leverandøren har betalt for varerne

ii) den pris, som leverandøren ville sælge varerne til, saafremt de tillige blev udbudt til salg i leverandørens katalog (beregnet i overensstemmelse med leverandørens prisfastsættelsespolitik), eller

iii) et andet beløb og i givet fald hvilket?"

8 Det bemærkes indledningsvis, at Kommissionen har rejst tvivl om, hvorvidt de præjudicielle spørgsmål kan kræves besvaret. Kommissionen gøder gældende, at Domstolens besvarelse af spørgsmålene ikke er "nødvendig", jf. traktatens artikel 177, stk. 2, idet den nationale retsinstans udtrykkeligt i sin afgørelse af 17. august 1992 har anført, at der bør gives Empire Stores medhold, saaledes at de omtvistede momsopkrævninger annulleres.

9 Det bemaerkes herom blot, at det fremgaar af praemis 6 og 7 i denne dom, at den nationale retsinstans selv har betegnet sin afgoerelse af 17. august 1992 som "foreloebig" og i sin forelaeggelseskendelse af 14. januar 1993 har fastslaaet, at en afgoerelse af de forelagte spoergsmaal er noedvendig for, at retten kan afsige dom i de paagaeldende appelsager.

10 Ved sit foerste spoergsmaal oensker den forelaeggende retsinstans oplyst, hvorvidt artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i det sjette direktiv skal fortolkes saaledes, at beskatningsgrundlaget for en ting, som en leverandoer leverer uden merpris paa de i det praejudicielle spoergsmaal omhandlede vilkaar til en person, der introducerer sig selv eller en anden person som ny potentiel kunde, er selvstaendigt i forhold til beskatningsgrundlaget for de goder, som den nye kunde koeber hos leverandoeren. Ved sit andet spoergsmaal oensker den nationale retsinstans for det tilfaelde, at det foerste spoergsmaal besvares bekræftende, oplyst, hvorledes beskatningsgrundlaget for de uden merpris leverede ting skal bestemmes.

11 Artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i det sjette direktiv bestemmer:

"Beskatningsgrundlaget er:

a) ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, den samlede modvaerdi, som leverandoeren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af koeberen, aftageren eller tredjemand for de paagaeldende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris;

..."

12 Det fremgaar af dommen af 23. november 1988 (sag 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Sml. s. 6365, praemis 11, 12 og 16), at modydelsen for en levering af goder kan bestaa i en tjenesteydelse og udgoere beskatningsgrundlaget for denne efter artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i det sjette direktiv, saafremt der er en direkte sammenhaeng mellem leveringen af goderne og tjenesteydelsen, og dennes vaerdi kan opgoeres i penge.

13 Det fremgaar herved af kendetegnene ved de fremgangsmaader, som Empire Stores har gjort brug af for at tiltraekke nye kunder, saaledes som disse er beskrevet i forelaeggelseskendelsen og resumeret i de praejudicielle spoergsmaal, at leveringen af den uden merpris overdragne ting under omstaendigheder som i hovedsagerne er sket som modydelse for introduktionen af en ny potentiel kunde og ikke som modydelse for, at denne kunde koepte varer, der blev udbudt til salg i Empire Stores' salgskatalog.

14 Dette stoettes af, at en saadan ting ikke bliver leveret ved hver ordre, og af, at tingen ikke i forbindelse med fremgangsmaaden "The introduce-a-friend scheme" bliver leveret til den kunde, der har afgivet en ordre og foretaget den hermed forbundne betaling, men til den person, der har introduceret kunden over for Empire Stores.

15 Den naevnte antagelse afkraeftes ikke af det forhold, at leveringen af tingen er betinget af Empire Stores' godkendelse af den nye kunde og af, at denne afgiver ordre og betaler herfor. Som anfoert af generaladvokaten i punkt 15 i dennes forslag til afgoerelse indebaerer den omstaendighed, at leveringen af tingen forudsætter, at nogle yderligere betingelser er opfyldt, ikke, at leveringen mister sin karakter af modydelse for tjenesteydelser praesteret over for Empire Stores. I forbindelse med fremgangsmaaden "The introduce-a-friend scheme" gaelder det endvidere, at de yderligere betingelser er nogle, som skal opfyldes af den nye kunde og ikke af den person, hvis tjenesteydelse leveringen af tingen er et vederlag for.

16 Sammenhaengen mellem henholdsvis leveringen af den uden merpris overdragne ting og introduktionen af en potentiel kunde maa kvalificeres som direkte, idet Empire Stores hverken er

forpligtet til at levere nogen ting uden merpris eller goer dette, saafremt denne tjenesteydelse ikke praesteres.

17 Dernaest bemaerkes, at da vederlaget for de over for Empire Stores praesterede tjenesteydelser bestaar i levering af et gode, er det ubestrideligt, at disse tjenesteydelsers vaerdi kan opgoeres i penge.

18 Hvad angaar bestemmelsen af denne vaerdi, som er genstanden for det andet spoergsmaal, bemaerkes, at Domstolen i ovennaevnte dom i Naturally Yours Cosmetics-sagen (praemis 16) har fastslaaet, at den modvaerdi, der tjener til at fastlaegge beskatningsgrundlaget ved levering af goder, skal have karakter af en konkret vaerdi, idet beskatningsgrundlaget er den faktisk modtagne modydelse og ikke en vaerdi ansat efter objektive kriterier.

19 For saa vidt denne vaerdi ikke er et pengebeloeb, som parterne er blevet enige om, maa den som konkret vaerdi vaere lig med den vaerdi, som modtageren af de tjenesteydelser, der udgoer modydelsen for leveringen af goderne, tillaeffer de tjenesteydelser, han efterspoerger, og svare til det beloeb, som han er villig til at betale for at opnaa tjenesteydelsen. Naar der som i hovedsagerne er tale om levering af et gode, kan den naevnte vaerdi kun vaere den koebspris, som leverandoeren har betalt for erhvervelsen af den ting, som han overdrager uden merpris som modydelse for tjenesteydelserne.

20 De af den nationale retsinstans forelagte spoergsmaal maa herefter besvares med, at artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i det sjette direktiv skal fortolkes saaledes, at beskatningsgrundlaget for en ting, som en leverandoer leverer uden merpris til en person, der introducerer sig selv eller en anden person som ny potentiel kunde, er selvstaendigt i forhold til beskatningsgrundlaget for de goder, som den nye kunde koerber hos leverandoeren, og er lig med den koebspris, som leverandoeren har betalt for erhvervelsen af tingen.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

21 De udgifter, der er afholdt af Det Forenede Kongeriges regering og af den portugisiske regering samt af Kommissionen for De Europaeiske Faellesskaber, som har afgivet indlaeg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til parterne i hovedsagerne udgoer et led i de sager, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at traeffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedroerende de spoergsmaal, der er forelagt af Value Added Tax Tribunals, Manchester Tribunal Centre, ved kendelse af 14. januar 1993, for ret:

Artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes saaledes, at

beskatningsgrundlaget for en ting, som en leverandoer leverer uden merpris til en person, der introducerer sig selv eller en anden person som ny potentiel kunde, er selvstaendigt i forhold til beskatningsgrundlaget for de goder, som den nye kunde koeber hos leverandoeren, og er lig med den koebpris, som leverandoeren har betalt for erhvervelsen af tingen.