

62016CC0305

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

M. BOBEK

fremsat den 7. september 2017 (1)

Sag C-305/16

Avon Cosmetics Ltd

mod

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter, Det Forenede Kongerige))

»Moms – fravigelse – salg via mellemlid ikke momspligtig – hensyntagen til teoretisk indgående moms«

I. Indledning

1.

Avon Cosmetics Limited (»Avon«) sælger sine skønhedsprodukter i Det Forenede Kongerige til repræsentanter, i daglig tale kendt som »Avon Ladies«, der sælger produkterne til deres kunder (»direkte salgsmodel«). Mange af de såkaldte Avon Ladies er ikke momsregistreret. Deres fortjenstmargen er derfor normalt ikke momspligtig.

2.

Problemet med »tab af momsindtægter« eller »momsunddragelse« i sidste led af forsyningskæden er typisk for de direkte salgsmodeller. For at løse problemet anmodede Det Forenede Kongerige om bemyndigelse til fravigelse af hovedreglen om, at der skal svares moms af den reelle salgspris, og blev indrømmet en sådan fravigelse. I Avons tilfælde gjorde denne fravigelse det i al væsentlighed muligt for Her Majesty's Revenue and Customs (Det Forenede Kongeriges skattemyndighed, herefter »HMRC«) at pålægge Avon at svare moms ikke af den engrospris, som de ikke-momsregistrerede Avon Ladies betaler, men i stedet af den detailpris, hvortil de såkaldte Avon Ladies efterfølgende sælger produkterne til den endelige forbruger.

3.

Metoden for anvendelse af fravigelsen tager imidlertid ikke højde for de udgifter, som de ikke-momsregistrerede repræsentanter afholder i forbindelse med deres salgsaktiviteter, og den indgående moms, som de normalt ville kunne opnå fradrag for, hvis de havde været momsregistreret (»teoretisk indgående moms«). Især når repræsentanterne køber produkter med henblik på demonstration (ikke til videresalg, men til markedsføringsformål), er moms af disse køb ikke fradragsberettiget som indgående moms.

4.

Resultatet er, at den tilsidesatte fradragsberettigede indgående moms i forbindelse med sådanne udgifter forbliver i forsyningskæden og øger den samlede moms i forbindelse med den direkte salgsmodel i forhold til den moms, der svares af salg via almindelige salgskanaler.

5.

I forbindelse med Avons indsigelse mod virksomhedens momsberegning stiller den forelæggende ret en række spørgsmål vedrørende fortolkningen og gyldigheden af fravigelsen. Den forelæggende ret spørger navnlig: i) om der foreligger en forpligtelse til at tage højde for fradragsberettiget indgående moms for direkte forhandlere som de såkaldte Avon Ladies, ii) om Det Forenede Kongerige var forpligtet til at henlede Europa-Kommissionens opmærksomhed på spørgsmålet om teoretisk indgående moms, da Det Forenede Kongerige anmodede om fravigelsen, og iii) hvilke konsekvenser der vil kunne/skal drages af en eventuel manglende opfyldelse af en af disse forpligtelser.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

1. Momsdirektiv 77/388 og 2006/112

6.

De relevante bestemmelser i EU-retten, der fandt anvendelse på tidspunktet for de omhandlede ordninger, er fastsat i momsdirektiv 77/388/EØF (2) (herefter »sjette momsdirektiv«) for perioden frem til den 1. januar 2007. Efter denne dato gælder momsdirektiv 2006/112/EF (3) (herefter »direktiv 2006/112«).

7.

Bortset fra visse mindre forskelle, der fremgår af nedenstående, er de relevante bestemmelser i sjette momsdirektiv og direktiv 2006/112 identiske. I dette afsnit citeres bestemmelserne i sjette momsdirektiv nedenfor, og der henvises i fodnoterne til de tilsvarende bestemmelser i direktiv 2006/112. For overskuelighedens skyld henvises der udelukkende til de relevante bestemmelser i sjette momsdirektiv i den resterende del af dette forslag til afgørelse. De tilsvarende bestemmelser i direktiv 2006/112 finder anvendelse mutatis mutandis.

8.

Sjette momsdirektivs artikel 2 fastsætter (4):

»Merværdiafgift pålægges:

1.

Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.«

9.

Sjette momsdirektivs artikel 4 bestemmer (5):

»1.

Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.«

10.

Sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), foreskriver (6):

»A. I indlandet

1.

Beskatningsgrundlaget er:

a)

ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris«

11.

Artikel 27 i sjette momsdirektiv (7) har følgende ordlyd:

»1. Rådet kan med enstemmighed på forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse. Foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen må ikke eller kun i ubetydelig grad påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug.

2. Den medlemsstat, der ønsker at indføre de i stk. 1 omhandlede foranstaltninger, forelægger sagen for Kommissionen med de oplysninger, der er nødvendige til at foretage en vurdering. [...]

[...]

5. De medlemsstater, som den 1. januar 1977 anvender særlige foranstaltninger af den art, der er omhandlet i stk. 1, kan opretholde disse på betingelse af, at Kommissionen får meddelelse herom inden den 1. januar 1978, og under forudsætning af, at de for så vidt angår foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen, er i overensstemmelse med det i stk. 1 fastsatte kriterium.«

2. Rådets beslutning 89/534/EØF (»beslutningen om fravigelse«)

12.

Tredje til femte betragtning til beslutningen om fravigelse (8) har følgende ordlyd:

»[V]isse markedsføringssystemer, hvor de afgiftspligtige sælger til personer, der ikke er omfattet af afgiftspligt med henblik på detailsalg, medfører, at pålignelse af afgiften omgås i sidste omsætningsled.

[F]or at undgå disse afgiftsunddragelser anvender Det Forenede Kongerige en foranstaltning, der

gør det muligt for skattemyndighederne at fastsætte administrative forskrifter, der sigter mod at beskatte leverancer fra afgiftspligtige, som anvender sådanne markedsføringssystemer, på grundlag af varernes normalværdi i detailledet.

[D]enne foranstaltning udgør en fravigelse af artikel 11, punkt A, nr. 1, litra a), i sjette direktiv, hvorefter beskatningsgrundlaget i indlandet ved levering af goder er den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af køberen eller tredjemand, for den pågældende transaktion.«

13.

Niende og tiende betragtning har følgende ordlyd:

»[I] sin dom af 12. juli 1988 udtalte Domstolen bl.a., at der i medfør af artikel 27 i sjette direktiv kan indføres en undtagelsesforanstaltning som den omhandlede på betingelse af, at den heraf følgende forskelsbehandling er objektivt begrundet.

[F]or at kunne forvisse sig om, at nævnte betingelse er opfyldt, bør Kommissionen underrettes om de administrative forskrifter, der i givet fald måtte blive vedtaget af skattemyndighederne i forbindelse med den pågældende undtagelsesforanstaltning.«

14.

Artikel 1 i beslutningen om fravigelse har følgende ordlyd:

»Uanset artikel 11, litra A, nr. 1, litra a), i sjette direktiv bemyndiges Det Forenede Kongerige til, hvis der – som følge af et markedsføringssystem, hvor goder leveres af ikke-afgiftspligtige personer – ikke pålignes afgift ved salg i sidste omsætningsled, at bestemme, at afgiftsgrundlaget for leverancerne til disse personer er godets normalværdi i nævnte led.«

B. National ret

1. Value Added Tax Act 1994

15.

Sjette momsdirektiv, og nu direktiv 2006/112, er gennemført i Det Forenede Kongeriges nationale lovgivning ved Value Added Tax Act 1994 (»VATA 1994«), hvis artikel 1 har følgende ordlyd:

»Der opkræves moms efter bestemmelserne i denne lov

a)

af leverancer af varer eller tjenesteydelser i Det Forenede Kongerige [...]«

16.

Værdien af en leverance af varer, som er afgiftspligtig, fastsættes i section 19 og Schedule 6 i VATA 1994. Section 19, stk. 2, har følgende ordlyd:

»Hvis leverancen har en modydelse af økonomisk art, skal dens værdi være således, at den, tillagt den moms, der skal betales, svarer til modydelsen.«

17.

I henhold til beslutningen om fravigelse giver den nuværende section 2 i Schedule 6 i VATA 1994 HMRC mulighed for at fastsætte, at værdien af en afgiftspligtig persons leverance af varer skal antages at være dens normalværdi ved detailsalg (reelt en højere værdiansættelse end ved anvendelse af sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. I, litra a)) under omstændigheder, hvor varerne skal videresælges af ikke-afgiftspligtige personer, såfremt:

»a)

hele eller en del af en virksomhed, der drives af en afgiftspligtig person, består i levering til en række personer af varer, der skal videresælges af dem eller andre, og

b)

de pågældende personer ikke er afgiftspligtige,

i hvilket tilfælde HMRC skriftligt kan give den afgiftspligtige direkte meddelelse om, at værdien af enhver sådan leverance foretaget af den pågældende, efter meddelelsen eller efter en senere dato som angivet i meddelelsen, skal antages at være dens normalværdi ved detailsalg.« (herefter »meddelelse om fastsættelse af referenceværdi«).

2. Meddelelse om fastsættelse af referenceværdi

18.

Den 27. juni 1985 udstedte HMRC en meddelelse om fastsættelse af referenceværdi til Avon, som fortsat er gældende. Den har følgende ordlyd:

»I medfør af [Section 2 i Schedule 6 i VATA 1994] FASTSÆTTER Commissioners of Customs & Excise herved, at referenceværdien, efter den 1. juli 1985, for beregningen af moms af enhver afgiftspligtig leverance af varer:

a)

som De har foretaget til ikke-afgiftspligtige personer [...]

c)

med henblik på videresalg, foretaget af de i litra a) nævnte personer eller andre,

antages at være leverancens normalværdi ved detailsalg.«

III. De faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne og de præjudicielle spørgsmål

19.

Avon anvender en direkte salgsmodel i Det Forenede Kongerige. Modellen indebærer, at Avon sælger sine produkter til sine repræsentanter, de såkaldte Avon Ladies, der sælger produkterne til deres kunder til en højere pris. Hvis Avon f.eks. sælger et produkt til en repræsentant for 75 GBP, videresælger repræsentanten det eventuelt for 100 GBP.

20.

Tærsklen for obligatorisk momsregistrering i Det Forenede Kongerige er høj: 100000 GBP. Visse Avon Ladies har valgt at lade sig momsregistrere. Mange ligger dog under tærsklen for

obligatorisk registrering og har valgt ikke at lade sig momsregistrere.

21.

Dermed er disse ikke-momsregistrerede Avon Ladies' fortjenstmargen normalt ikke momspligtig. I ovenstående eksempel opkræves der moms af »engrosprisen« på 75 GBP, men ikke af de 25 GBP, der udgør den »fortjenstmargen ved videresalg«, som de ikke-registrerede Avon Ladies opnår. Problemet med »tab« af momsindtægter i sidste led af forsyningskæden kan også opstå i andre direkte salgsmodeller (f.eks. i forbindelse med visse typer af dørsalg).

22.

For at løse problemet med tab af momsindtægter som følge af anvendelsen af den direkte salgsmodel fik Det Forenede Kongerige bemyndigelse til at fravige hovedreglen om, at der skal opkræves moms af den reelle salgspris (sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a)).

23.

Beslutningen om fravigelse gør det – i tilfælde, hvor der gøres brug af den direkte salgsmodel – i al væsentlighed muligt for HMRC at pålægge virksomheder at betale moms ikke af engrosprisen (i dette tilfælde den pris, der betales til Avon), men i stedet af den detailpris (eller et kvalificeret skøn heraf), der betales af den endelige kunde til forhandleren, dvs. de såkaldte Avon Ladies.

24.

Beslutningen om fravigelse blev gennemført i national lovgivning og gennemført ved hjælp af »meddelelser om fastsættelse af referenceværdi«. Det Forenede Kongeriges myndigheder har sendt meddelelser om fastsættelse af referenceværdi til ca. 40 virksomheder, herunder Avon.

25.

Fravigelsen finder ikke vilkårligt anvendelse på alle Avons salg.

26.

Et mindre antal Avon Ladies er momsregistreret. De svarer moms af deres salg under normale vilkår. Avon skal således svare udgående moms af den pris, virksomheden opkræver fra de momsregistrerede Avon Ladies. Disse Avon Ladies skal svare udgående moms af prisen ved salg til slutkunden. De kan imidlertid opnå fradrag for indgående moms i forbindelse med de tilsvarende køb fra Avon.

27.

HMRC og Avon har desuden vedtaget to justeringer af anvendelsen af beslutningen om fravigelse. For det første beholder nogle repræsentanter (visse af) de produkter, de køber af Avon til personlig brug. De bliver således selv slutkunder med hensyn til disse produkter. For det andet giver repræsentanterne undertiden mindre rabatter. I begge tilfælde ville anvendelsen af beslutningen om fravigelse indebære opkrævning af et for højt momsbeløb. Derfor foretager Avon og HMRC fra tid til anden et skøn over andelen af salg i disse to kategorier. I henhold til forelæggelseskendelsen udregnes der meget nøjagtige tal for begge kategorier.

28.

Ovenstående er alle eksempler på situationer, hvor der i princippet ikke er nogen tvist om Avons

manglende anvendelse eller ændrede anvendelse af beslutningen om fravigelse på salg. Den foreliggende sag vedrører et omtvistet aspekt af beslutningen om fravigelse, nemlig salg af demonstrationsprodukter.

29.

Avon sælger visse produkter til Avon Ladies til demonstrationsformål. Disse sælges typisk med en større rabat end normalt. Visse af demonstrationsprodukterne anvendes efter hensigten, f.eks. som hjælpemidler til markedsføring. Visse af dem beholder repræsentanterne til personlig brug. Avon og HMRC er enige om, at ca. 50% af de produkter, der sælges som demonstrationsprodukter, i stedet anvendes af repræsentanterne selv. Det er tilsyneladende årsagen til, at Avon ikke udleverer sine demonstrationsprodukter gratis. I disse tilfælde er repræsentanterne slutkunderne, og der opkræves moms af den pris, der betales til Avon, i medfør af hovedreglen i henhold til sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a). Der er ingen tvist om disse demonstrationsprodukter.

30.

Tvisten opstår med hensyn til de ca. 50% af demonstrationsprodukterne, der faktisk anvendes efter hensigten: De sælges ikke videre, men anvendes som et forretningsredskab til at øge omsætningen. For så vidt angår momsregistrerede forhandlere, ville den moms, der er betalt af de pågældende produkter, normalt have givet anledning til et fradrag af indgående moms. Denne udgift tages imidlertid ikke i betragtning i forbindelse med anvendelsen af beslutningen om fravigelse. Dermed er forekomsten af moms i forbindelse med salg via ikke-registrerede Avon Ladies større end i de få tilfælde, hvor repræsentanterne er momsregistrerede. Den er også større end afgiftsniveauet i de tilfælde, hvor salget til slutkunder foretages af momsregistrerede sælgere.

31.

Ifølge forelæggelseskendelsen har den manglende hensyntagen til disse udgifter medført en stigning i momsbeløbet på ca. 16 mio. GBP i perioden 1997-2013.

32.

I tvisten i hovedsagen har Avon anfægtet den måde, hvorpå HMRC anvender beslutningen om fravigelse. Avon har anført, at beslutningen om fravigelse bør gælde på at sådan måde, at det sikres, at Avon ikke overbeskattes, og at det beløb, der inddrives i medfør af beslutningen om fravigelse, kommer tættere på det »unddragne« momsbeløb. Avon har gjort gældende, at hvis beslutningen om fravigelse ikke kan fortolkes sådan, er den ugyldig. Endelig gør Avon desuden i det væsentlige gældende, at Det Forenede Kongerige i forbindelse med anmodningen om fravigelsen var forpligtet til at rejse spørgsmålet om manglende mulighed for fradrag af indgående moms og indvirkningen på niveauet af »unddraget« moms. Det Forenede Kongeriges manglende opfyldelse af denne forpligtelse er også en grund til fravigelsens ugyldighed.

33.

I lyset af det ovenstående har First-tier Tribunal (Tax chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter)) stillet Domstolen følgende spørgsmål:

»1)

Når en direkte sælger sælger varer (herefter »artikler, der anvendes til salgsfremme«) til ikke-momspligtige forhandlere, eller den ikke-momspligtige forhandler køber varer og tjenesteydelser fra tredjemænd (herefter »varer og tjenesteydelser fra tredjemænd«), som i begge tilfælde anvendes

af de ikke-momspligtige forhandlere til at støtte deres erhvervsvirksomhed med salg af andre varer, som også købes af den direkte sælger, og som er genstand for de administrative ordninger, der er indført i medfør af en fravigelse, som senest er bemyndiget ved Rådets beslutning af 24. maj 1989 (89/534/EØF) (herefter »beslutningen om fravigelse«), krænker de relevante bemyndigelser, der gennemfører lovgivning og/eller administrative ordninger, da nogen relevante EU-retlige bestemmelser og/eller principper, for så vidt som de pålægger den direkte sælger at afregne udgående moms af de ikke-momspligtige forhandlers salgspris for de andre varer uden fradrag for den moms, som den ikke-momspligtige forhandler har betalt for sådanne artikler, der anvendes til salgsfremme, og/eller varer og tjenesteydelser fra tredjemand?

2)

Havde Det Forenede Kongerige, da det anmodede Rådet om fravigelsen, en pligt til at underrette Kommissionen om, at ikke-momspligtige forhandlere svarede moms af salg af artikler, der anvendes til salgsfremme, og/eller varer og tjenesteydelser fra tredjemand, som de anvendte i deres erhvervsvirksomhed, og at der derfor burde foretages en tilpasning af fravigelsen, der afspejlede denne ikke-refunderbare indgående moms eller for meget betalte udgående moms?

3)

Såfremt det første og det andet spørgsmål ovenfor besvares bekræftende:

a)

kan og bør nogen af de relevante bemyndigelser, den relevante gennemførelseslovgivning eller de relevante administrative ordninger da fortolkes således, at der tages højde for enten i) ikke-refunderbar moms på artikler, der anvendes til salgsfremme, eller varer og tjenesteydelser fra tredjemand, som anvendes af ikke-momspligtige forhandlere med henblik på deres erhvervsvirksomhed, og som afholdes af sådanne ikke-momspligtige forhandlere, ELLER ii) moms, der overstiger den afgift, som [afgiftsmyndigheden] er blevet unddraget, ELLER iii) den potentielle illoyale konkurrence, der opstår mellem direkte sælgere, deres ikke-momspligtige forhandlere og virksomheder, der ikke foretager direkte salg

b)

gælder det da, at

i)

bemyndigelsen af Det Forenede Kongeriges fravigelse af [sjette direktivs] artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), var ulovlig

ii)

en fravigelse af sjette momsdirektivs artikel 17 er nødvendig sammen med fravigelsen af artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a); hvis dette er tilfældet, handlede Det Forenede Kongerige da ulovligt ved at undlade at anmode Kommissionen eller Rådet om bemyndigelse til en fravigelse af artikel 17

iii)

Det Forenede Kongerige har handlet ulovligt ved at undlade at forvalte moms på en sådan måde, at direkte sælgere gives mulighed for at kræve godtgørelse for moms på enten artikler, der anvendes til salgsfremme, eller varer og tjenesteydelser fra tredjemand afholdt af ikke-

momspligtige forhandlere med henblik på deres erhvervsvirksomhed

iv)

alle eller nogle dele af de relevante bemyndigelser, den relevante gennemførelseslovgivning eller de relevante administrative ordninger derfor er ugyldige og/eller ulovlige

c)

er den hensigtsmæssige løsning da, at Den Europæiske Unions Domstol eller den nationale ret

i)

påbyder, at medlemsstaten skal gennemføre fravigelsen i national ret ved at indføre en passende tilpasning af enhver a) ikke-refunderbar moms på artikler, der anvendes til salgsfremme, eller varer og tjenesteydelser fra tredjemand, som anvendes af ikke-momspligtige forhandlere med henblik på deres erhvervsvirksomhed, og som afholdes af sådanne ikke-momspligtige forhandlere, ELLER b) moms, der overstiger den afgift, som [afgiftsmyndigheden] er blevet unddraget, ELLER c) den potentielle illoyale konkurrence, der opstår mellem direkte sælgere, deres ikke-momspligtige forhandlere og virksomheder, der ikke foretager direkte salg, eller

ii)

erklærer, at bemyndigelsen af fravigelsen og dermed også selve fravigelsen er ugyldig, eller

iii)

en erklæring om, at den nationale lovgivning er ugyldig, [eller]

iv)

en erklæring om, at den udstedte påbudsmeddelelse er ugyldig, eller

v)

en erklæring om, at Det Forenede Kongerige er forpligtet til at anmode om tilladelse til en yderligere fravigelse med henblik på indførelse af en passende justering med hensyn til a) ikke-fradragsberettiget moms af hjælpemidler til markedsføring eller tredjeparters varer og tjenesteydelser betalt af ikke-momspligtige forhandlere og brugt af disse forhandlere til deres økonomiske aktiviteter [ELLER] b) moms ud over den undtagne moms opkrævet af Her Majesty's Revenue & Customs ELLER [c)] den potentielle illoyale konkurrence, der opstår mellem direkte sælgere, deres ikke-momsregistrerede forhandlere og indirekte forhandlere?

4)

I henhold til artikel 27 i [sjette momsdirektiv] (artikel 395 i [direktiv 2006/112]) skal »[moms]svig eller [?]unddragelse« da beregnes som medlemsstatens netto-momstab (under hensyn til både den betalte udgående moms og den indgående moms, der er refunderbar i det system, som medfører momssvig eller ?unddragelse) eller medlemsstatens brutto-momstab (kun under hensyn til den udgående moms i det system, som medfører momssvig eller ?unddragelse)?«

34.

Avon, Det Forenede Kongeriges regering, Kommissionen og Rådet for Den Europæiske Union har indgivet skriftlige indlæg. De interesserede parter, der deltog i den skriftlige forhandling, har afgivet

mundtlige indlæg i retsmødet den 31. maj 2017.

IV. Bedømmelse

35.

Dette forslag til afgørelse er struktureret som følger: Jeg behandler først den forelæggende rets første og fjerde spørgsmål. Eftersom jeg foreslår Domstolen at besvare det første spørgsmål benægtende (under 1), er det reelt ikke nødvendigt at behandle den forelæggende rets fjerde spørgsmål (under 2). Jeg foreslår endvidere Domstolen ligeledes at besvare den forelæggende rets andet spørgsmål benægtende (under 3). Det er derfor heller ikke nødvendigt at behandle det tredje spørgsmål (under 4).

1. Om det første spørgsmål

36.

Er beslutningen om fravigelse eller de nationale foranstaltninger til gennemførelse heraf i strid med sjette momsdirektiv og/eller de generelle principper for anvendelsen heraf, for så vidt som de pålægger moms af normalværdien af produkter solgt via forhandlere, der ikke er momsregistrerede, uden at tage højde for fradragsberettiget indgående moms af artikler anvendt til demonstration eller andre varer og tjenesteydelser købt af de pågældende forhandlere fra tredjeparter? Dette er nærmere bestemt den forelæggende rets første spørgsmål.

a) Generelle regler for fravigelser indrømmet i henhold til sjette momsdirektivs artikel 27

37.

Sjette momsdirektivs artikel 27, stk. 1, fastsætter en tilladelse til at indføre »særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at [...] undgå visse former for svig eller unddragelse.«

38.

Denne sag vedrører en fravigelse af sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), som definerer »beskatningsgrundlaget«. Der fastsættes ingen fravigelse med hensyn til de resterende bestemmelser i sjette momsdirektiv eller de generelle principper heri. Både de resterende bestemmelser i sjette momsdirektiv og de generelle principper finder dermed fuld anvendelse (9).

39.

En fritagelse for de almindeligt gældende bestemmelser er pr. definition en fravigelse heraf. Dermed er det kun logisk, at det endelige resultat sandsynligvis bliver et andet end ved fuld anvendelse af disse almindelige bestemmelser (10).

40.

Som det er tilfældet med enhver fravigelse, skal fravigelser indrømmet i henhold til artikel 27, stk. 1, dog fortolkes indskrænkende. De indrømmes med hensyn til specifikke bestemmelser i direktivet (11) og udelukkende for enten at forenkle inddrivelsen af moms eller forhindre svig og unddragelse. »For at nå dette mål kan beskatningsgrundlaget for momsen, jf. artikel 11,« desuden »principielt kun fraviges, for så vidt det anses for strengt nødvendigt« (12). De skal desuden være nødvendige og hensigtsmæssige for at nå det specifikke mål, der forfølges, og have så lille indvirkning som muligt på målene og principperne i sjette momsdirektiv (13).

41.

Artikel 27, stk. 1, fastsætter desuden, at fravigelser »ikke [må] eller kun i ubetydelig grad [må] påvirke medlemsstatens samlede indtægt fra afgifter, der opkræves ved det endelige forbrug« (min fremhævelse). Artikel 27, stk. 1, fastsætter udtrykkeligt, at begrænsningerne med hensyn til »den samlede indtægt« og »i ubetydelig grad« kun finder anvendelse på forenklingsforanstaltninger. Det følger af Domstolens praksis, at disse begrænsninger er »udtryk for grundprincippet i det sjette direktiv« og tillige finder anvendelse, når der er tale om foranstaltninger, som skal forhindre afgiftssvig eller -unddragelse (14).

b) Den grundlæggende bekymring hvad angår manglende hensyntagen til »teoretisk« indgående moms

42.

I denne sag fik Det Forenede Kongerige bemyndigelse til en fravigelse af sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), med henblik på at forhindre afgiftssvig eller ?unddragelse. Det Forenede Kongerige ønskede dermed at reagere på et særligt forhold, der gør sig gældende i forbindelse med den direkte salgsmodel, som Avon og andre anvender, nemlig manglende opkrævning af moms i det sidste led i forsyningskæden med en forholdsmæssig reduktion af den udgående moms til følge.

43.

I sine skriftlige og mundtlige indlæg har Avon anført, at årsagen til anmodningen om fravigelse også var at forhindre fordrejninger af konkurrencevilkårene. Eftersom sjette momsdirektivs artikel 27, stk. 1, udelukkende fastsætter indrømmelse af fravigelser for at undgå svig eller unddragelse (idet Avon ikke påberåber sig forenkling), skal fravigelsen primært vurderes i lyset af dette formål.

44.

Det er ubestridt, at den direkte salgsmodel, som Avon og andre anvender, kan indebære momsunddragelse ved det endelige forbrug. En fravigelse i henhold til artikel 27, stk. 1, kan således i princippet være berettiget.

45.

Efter Avons opfattelse anvendes beslutningen om fravigelse imidlertid ikke korrekt. HMRC tager udelukkende højde for den udgående moms, som Avon Ladies normalt ville betale af deres højere pris, hvis de var momsregistrerede. HMRC tager ikke højde for den indgående moms, som Avon Ladies normalt ville kunne opnå fradrag for, hvis de var momsregistreret (nærmere bestemt indgående moms af hjælpemidler til markedsføring). Avon har anført, at manglende hensyntagen hertil medfører en »overkorrektur« af det oprindelige problem (nemlig manglende opkrævning af moms i sidste led af forsyningskæden). Denne overkorrektur giver anledning til en tilsidesættelse af proportionalitetsprincippet. Den er desuden i strid med princippet om afgiftsneutralitet, eftersom

opkrævningen af et for højt momsbeløb giver anledning til en konkurrencemæssig ulempe i forhold til almindelige detailhandlende. Endelig overskrides de begrænsninger, der er fastsat i sjette momsdirektivs artikel 27, stk. 1.

46.

Af følgende årsager er jeg ikke enig med Avon i, at HMRC's afvisning af at tage højde for den teoretiske indgående moms nødvendigvis er problematisk.

47.

For det første indeholder beslutningen om fravigelse ganske enkelt ikke bestemmelser om hensyntagen til den teoretiske indgående moms og giver heller ikke tilladelse hertil. Dermed kan beslutningen om fravigelse ikke anvendes på en »ændret« måde for at tage højde for sådan teoretisk indgående moms [under litra c)].

48.

For det andet skal beslutningen om fravigelsen ikke anvendes med henblik på at efterligne den situation, der ville være gældende, hvis repræsentanterne alle var momsregistreret [under litra d)].

49.

For det tredje er den kendsgerning, at beslutningen om fravigelse ikke indeholder bestemmelser om eller tillader hensyntagen til fradragsberettiget indgående moms, ikke i sig selv i strid med princippet om afgiftsneutralitet eller proportionalitetsprincippet, og der er heller ikke tale om en overskridelse af de begrænsninger, der er fastsat i sjette momsdirektivs artikel 27. Det er tænkeligt, at anvendelsen af beslutningen om fravigelsen kan rejse spørgsmål hvad angår disse principper og bestemmelser, hvis manglende hensyntagen til fradragsberettiget indgående moms i ikke-ubetydelig grad skulle påvirke det inddrevne momsbeløb ved det endelige forbrug. Efter min opfattelse og med forbehold af den forelæggende rets endelige vurdering synes det dog at være en forholdsvis teoretisk mulighed i den foreliggende sag [under litra e)].

c) Anvendelsesområdet for beslutningen om fravigelse

50.

Det fremgår af ordlyden af sjette momsdirektivs artikel 27, stk. 1, og hovedreglen om, at fravigelser skal fortolkes restriktivt (15), at der indrømmes fravigelser af specifikke bestemmelser i direktivet.

51.

Der blev i den foreliggende sag udtrykkeligt givet bemyndigelse til fravigelse med hensyn til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i form af bemyndigelse til fravigelse af den almindelige regel, der gælder ved beregning af »beregningsgrundlaget«, dvs. det beløb, der danner grundlag for beregningen af udgående moms. I henhold til artikel 1 i beslutningen om fravigelse er »afgiftsgrundlaget for leverancerne til [ikke-afgiftspligtige forhandlere] godets normalværdi i nævnte led«.

52.

Som forklaret ovenfor i punkt 27, søger HMRC ved hjælp af to justeringer at sikre, at afgiftsgrundlaget som beregnet i henhold til beslutningen om fravigelse så vidt muligt afspejler den købspris, der reelt betales af den endelige forbruger. Det er i tråd med Domstolens konklusion i

sagen Direct Cosmetics II vedrørende forgængerens for beslutningen om fravigelse (16), nemlig at »handelsværdien i den her omhandlede undtagelsesordnings forstand skal forstås som den værdi, der kommer nærmest til [...] den faktiske pris, der betales af den endelige forbruger« (17).

53.

Der blev derimod ikke anmodet om fravigelser af de almindelige regler, der finder anvendelse på fradrag af indgående moms, navnlig i henhold til sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 1 (18). Beslutningen om fravigelse nævner ikke hensyntagen til ikke-afgiftspligtige forhandleres udgifter i forbindelse med beregningen af de solgte varers handelsværdi. Når Avon Ladies ikke er afgiftspligtige personer, er der ingen fradragsret. I henhold til de almindelige regler er indgående moms af udgifter afholdt af sådanne repræsentanter, såsom udgifter til hjælpemidler til markedsføring, ikke fradragsberettiget. Med henvisning til det foregående afsnit er det desuden indlysende, at tilstedeværelsen og rækkevidden af fradragsberettiget indgående moms svaret af forhandlere ikke kan indvirke på den pris, som den endelige forbruger reelt betaler.

54.

Derfor er det i lyset af det udtrykkelige anvendelsesområde for beslutningen om fravigelse min opfattelse, at den ikke giver mulighed for eller tilladelse til en justering for at tage højde for teoretisk indgående moms. Denne konklusion følger af selve karakteren af en snæver fravigelse. Ud over sådanne ordlydsrelaterede og systemiske argumenter kan en udvidelse af fravigelserne som foreslået give anledning til tvivl om retssikkerheden, såfremt en fravigelse, hvorom der er anmodet, og hvilken der er givet bemyndigelse til vedrørende enten indgående eller udgående moms, ikke desto mindre ville gøre det muligt for medlemsstaterne at vælge, om der skal tages højde for den anden type.

55.

I lyset af det ovenstående er det min holdning, at anvendelsesområdet for beslutningen om fravigelse ikke må ændres for at tage højde for teoretisk indgående moms, som betales af ikke-afgiftspligtige forhandlere.

d) Imødekommelse af alternative forretningsmodeller og fravær af perfekte løsninger

56.

Avons holdning er i det væsentlige, at de aktuelle justeringer af »afgiftsgrundlaget« i henhold til beslutningen om fravigelse kan forbedres yderligere. Det kunne de ved at tage højde for teoretisk indgående moms, der svares af Avon Ladies, som ikke er momsregistrerede og ikke er afgiftspligtige (specifikt vedrørende hjælpemidler til markedsføring). Med Avons ord ville dette »så vidt muligt bringe situationen i tråd med en fuldt ud afgiftspligtig forsyningskæde«. Eftersom sådanne justeringer er mulige, skal de foretages i overensstemmelse med principperne om proportionalitet og afgiftsneutralitet og de begrænsninger, der er fastsat i sjette momsdirektivs artikel 27, stk. 1.

57.

Det er korrekt, at hensyntagen til udgifterne til hjælpemidler til markedsføring ville bringe resultatet tættere på den undtagne teoretiske »nettomoms«, hvis man forestillede sig, at repræsentanterne i virkeligheden var momsregistrerede. Af de årsager, der fremgår af litra c) ovenfor, giver ordlyden af beslutningen om fravigelse imidlertid efter min opfattelse ganske enkelt ikke mulighed for sådanne justeringer.

58.

Det er efter min opfattelse heller ikke formålet med beslutningen om fravigelse at forsøge at rekonstruere en form for virtuel, parallel virkelighed, der ligger så tæt på den situation, der ville forekomme, hvis de ikke-momsregistrerede Avon Ladies rent faktisk var momsregistrerede, og derefter finde ud af, hvilken afgiftssituation der ville være tale om. Formålet med beslutningen om fravigelse er at forhindre momsunddragelse, idet det fuldt ud anerkendes, at momsreglerne anvendes på en atypisk måde på en specifik situation.

59.

Avon har anført, at fravigelsen (19) forsøger at løse et problem (manglende beskatning i det sidste led af forsyningskæden og tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet til ulempe for Avons konkurrenter), men skaber et nyt problem (tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet til ulempe for Avon, der påføres en »overkorrektion« af sin momsregning).

60.

Beslutningen om fravigelse har ganske vist sine egne problemer. Den søger dog at løse de problemer, der er forbundet med den direkte salgsmodel, navnlig det forhold, at moms er en afgift på forbrug, men at ikke-afgiftspligtige personers salg til endelige forbrugere undslipper momssystemet. Beslutningen om fravigelse har den fordel, at den giver mulighed for at tage højde for den direkte salgsmodel i afgiftssystemet og fortsat bruge den. Som Avon med al tydelighed har påvist, er resultatet ikke »perfekt« i den forstand, at det afspejler situationen, præcis som den ville være, hvis det ikke var, fordi repræsentanterne ikke var momsregistrerede. Sådanne forskelle er imidlertid uundgåelige, når to alternative og temmelig forskellige forretningsmodeller eksisterer sideløbende. Det er muligt at håndtere forskellige modeller i afgiftssystemet, men det betyder ikke, at der reelt kan indføres detaljerede parallelle ordninger.

61.

Det fører mig til min næste pointe, som jeg finder afgørende i denne sag, nemlig valget af forretningsmodel. Avon Ladies kan vælge, om de vil lade sig momsregistrere. Tærsklen for obligatorisk momsregistrering i Det Forenede Kongerige er høj, men repræsentanterne kan lade sig registrere, selv hvis de ligger under denne tærskel. Avon kan også vælge, om virksomheden vil bruge momsregistrerede eller ikke-momsregistrerede forhandlere. Avon og de såkaldte Avon Ladies har deres grunde til at vælge den ene eller den anden løsning, f.eks. at anvende den mest konkurrencedygtige forretningsmodel eller at undgå den administrative byrde, der er forbundet med at være momsregistreret.

62.

Det har dog også andre konsekvenser ikke at være afgiftspligtig, herunder den manglende mulighed for fradrag af indgående moms. Som Domstolen angående moms har bekræftet ved flere lejligheder, har erhvervsdrivende ret til at tilrettelægge deres aktiviteter på en måde, der begrænser deres afgiftstilsvar (20). Denne valgfrihed indebærer imidlertid ikke muligheden for at

vælge en bestemt forretningsmodel og derefter få ubegrænset adgang til de momsregler, der normalt finder anvendelse på andre modeller.

63.

I retsmødet mindede Avon om, at der, hvis reglerne fandt almindelig anvendelse på virksomhedens salg, overhovedet ikke ville være tale om nogen compensation for den udgående moms. Beslutningen om fravigelse øger reelt Avons afgiftsbeløb. Med andre ord anmoder Avon ikke om valgfri anvendelse af momsreglerne. Som Avon anførte i retsmødet, ønsker virksomheden ikke »frit valg på alle hylder«. Det er nærmere HMRC, der ønsker en selektiv anvendelse af momsreglerne i form af en specifik fravigelse. HMRC er den part, der ønsker frit valg på alle hylder.

64.

Twisten om, hvem det præcis er, der ønsker frit valg på alle hylder, er et udtryk for en dybere uoverensstemmelse: Hvis foranstaltninger gjorde, at det almindelige momssystem måtte omorganiseres? Avon påstår, at problemerne skyldes beslutningen om fravigelse og/eller den forkerte anvendelse heraf. Hvis ikke Det Forenede Kongerige havde anmodet om fravigelsen, ville de almindelige momsregler være gældende. Der ville ikke være noget problem. Det Forenede Kongerige har derimod gjort gældende, at der udelukkende blev anmodet om fravigelsen som reaktion på den direkte salgsmodel, dvs. for at løse et allerede eksisterende problem i forbindelse med denne model. Den bagvedliggende logik var således, at modellen kunne bevares, dog med de justeringer, som beslutningen om fravigelse gav mulighed for.

65.

Drøftelsen leder tilbage til den pointe, som jeg har givet udtryk for ovenfor, nemlig at visse forskelle i momsbehandlingen er uundgåelige, når to alternative og temmelig forskellige forretningsmodeller eksisterer sideløbende. Der er ikke nogen perfekt løsning. Den kendsgerning, at beslutningen om fravigelse ikke søger en perfekt løsning og anvendes med »mangelfulde« resultater, er ikke i sig selv problematisk (21).

66.

Med udgangspunkt i disse generelle bemærkninger vil jeg nu gå over til de specifikke spørgsmål, som Avon har rejst: proportionalitet, sjette momsdirektivs artikel 27, stk. 1, og afgiftsneutralitet.

e) Ingen tilsidesættelse af proportionalitetsprincippet, artikel 27 i sjette momsdirektiv eller princippet om afgiftsneutralitet

1) Proportionalitetsprincippet og artikel 27, stk. 1

67.

Med henblik på at sikre overensstemmelse med proportionalitetsprincippet skal foranstaltninger være nødvendige og hensigtsmæssige for at nå det specifikke mål, der forfølges, og have så lille indvirkning som muligt på målene og principperne i sjette momsdirektiv (22).

68.

Det er allerede bemærket (23), at beslutningen om fravigelse forfølger det legitime mål at forhindre skatteunddragelse (24). Fravigelsen giver også mulighed for at begrænse eventuel fordrejning af konkurrencevilkårene, der måtte forekomme til ulempe for virksomheder, der anvender en anderledes distributionsmodel (25).

69.

Der foretages desuden justeringer af afgiftsgrundlaget for at tage højde for situationer, hvor den pris, som den endelige forbruger betaler, er lavere end den fulde »vejledende pris« (26). På denne baggrund står den pålagte udgående moms i et rimeligt forhold til målet. Den er ikke højere eller lavere, end hvad der er nødvendigt som følge af, at moms er en afgift på forbrug.

70.

Jeg forklarede også ovenfor, hvorfor det efter min opfattelse ikke kan forventes, at beslutningen om fravigelse anvendes med henblik på at efterligne den afgiftssituation, der ville være gældende, hvis der var tale om en fuldt ud afgiftspligtig forsyningskæde. Den kendsgerning, at der »ses bort fra« teoretisk indgående moms, hvilket giver anledning til en anden afgiftssituation, end hvis der var tale om en fuldt ud afgiftspligtig forsyningskæde, er således ikke i sig selv i strid med proportionalitetsprincippet (27).

71.

Er det ikke desto mindre muligt, at det teoretiske indgående momsbeløb, der ses bort fra, er så højt, at anvendelsen af beslutningen om fravigelse ville medføre en tilsidesættelse af proportionalitetsprincippet?

72.

Dette er efter min opfattelse teoretisk muligt, og hvis en sådan tilsidesættelse skulle blive konstateret, ville løsningen være at fastsætte, at beslutningen om fravigelse ikke kan anvendes på Avon. Afhængigt af den forelæggende rets endelige vurdering er det dog meget usandsynligt i den foreliggende sag. I denne henseende fremsætter jeg bemærkninger til følgende punkter nedenfor: i) risiko og dokumentation, ii) kompleksitet og administrativ byrde og iii) væsentlighed.

73.

For det første er det, med hensyn til risiko og dokumentation, vigtigt at minde om, at formålet med beslutningen om fravigelse er at forhindre svig og unddragelse. Avon Ladies er ikke afgiftspligtige og er ganske enkelt ikke pålagt samme forpligtelser til dokumentation som afgiftspligtige personer, hvilket ville have givet dem mulighed for at dokumentere, at de ville have været fradragsberettigede (og i hvor høj grad), hvis de havde været momsregistreret. Enhver potentiel hensyntagen til en teoretisk indgående moms ville være betinget af, at Avon fremlægger acceptabel dokumentation (28) for, at der var afholdt sådanne udgifter.

74.

For det andet fastslog Domstolen i Sudholz-sagen, at en for kompliceret proces for anmodning om en fravigelse kan ophæve fordelene herved (29). Et forsøg på at medregne teoretisk indgående moms gør unægtelig anmodningen om fravigelse mere kompleks, især fordi de relevante udgifter ikke er fyldestgørende registreret. Sudholz-sagen vedrørte ganske vist en fravigelse med henblik på forenkling. Overvejelsen om yderligere kompleksitet i Sudholz-sagen er dog efter min opfattelse også relevant i forbindelse med beslutningen om fravigelse i den foreliggende sag. En af fordelene

ved den direkte salgsmodel er specifikt den begrænsede administrative kompleksitet. Den omstændighed, at en sådan kompleksitet bringes ind i systemet »ad bagdøren« ved i praksis (delvist) at pålægge den offentlige forvaltning en administrativ byrde, som repræsentanterne har valgt ikke at påtage sig (30), er efter min opfattelse lige så problematisk som i Sudholz-sagen.

75.

For det tredje skal der i lyset af de to foregående punkter være klar og utvetydig dokumentation for udgifter, som giver anledning til teoretisk indgående moms, der overstiger en væsentlighedstærskel, hvis det skal kunne slås fast, at en absolut afvisning af at tage højde for sådanne udgifter er i strid med proportionalitetsprincippet.

76.

Hvor høj er denne væsentlighedstærskel?

77.

Grundlaget for at besvare dette spørgsmål er sjette momsdirektivs artikel 27, stk. 1, der fastsætter proportionalitetsprincippet i forbindelse med den specifikke bestemmelse (31), idet det fastsættes, at fravigelser »ikke eller kun i ubetydelig grad [må] påvirke medlemsstatens samlede indtægt fra afgifter, der opkræves ved det endelige forbrug«.

78.

Efter min opfattelse skal enhver væsentlighedstærskel være objektiv. Med henblik på at sikre skatemæssig ligebehandling og i medfør af ordlyden af artikel 27, stk. 1, må den ikke variere afhængigt af en given skatteydere specifikke omstændigheder, men skal vurderes med henvisning til medlemsstatens momsindtægter.

79.

Sammenligningsgrundlaget for »ubetydelig« er imidlertid ikke klart. Ordene »medlemsstatens samlede indtægt fra afgifter, der opkræves ved det endelige forbrug« kan potentielt tillægges forskellige betydninger af temmelig forskelligt omfang.

80.

Man kan forestille sig mindst tre muligheder, afhængigt af om sammenligningen af, hvad der udgør ubetydelig, foretages med hensyn til:

—

Unionens samlede egne indtægter, der hidrører fra moms. Denne fortolkning finder støtte i betragtningerne til direktiv 2004/7/EF (32), som tilføjede ordet »samlede« til artikel 27, stk. 1, og som udtrykkeligt fastsatte, at beregningen skal foregå »med henvisning til makroøkonomiske prognoser om foranstaltningens forventede indvirkning på de af Fællesskabets egne indtægter, der hidrører fra moms« (33).

—

Medlemsstatens samlede indtægter, der hidrører fra moms. Denne fortolkning er tættere på betydningen i egentlig forstand af »medlemsstatens samlede indtægt fra afgifter, der opkræves ved det endelige forbrug«, eftersom det tydeligt angives, at der er tale om medlemsstatens indtægt

fra afgifter og ikke Fællesskabets indtægter fra afgifter.

—

Momsindtægter fra en specifik forsyningskæde eller fra individuelle produkter eller transaktioner. Denne fortolkning finder givetvis en vis støtte i f.eks. Domstolens dom i Vandoorne-sagen (34). I denne sag slog Domstolen reelt fast, at refusion af moms ikke ville være ubetydelig, eftersom der ville være tale om hele det momsbeløb, der er betalt vedrørende leverancer til en enkelt kunde (35).

81.

Efter min opfattelse peger både ordlyden af og logikken bag sjette momsdirektivs artikel 27, stk. 1, og direktiv 2004/7 i højere grad mod et af de makroøkonomiske sammenligningsgrundlag, nemlig Unionen eller den enkelte medlemsstat. Efter min opfattelse går »Vandoorne«-tilgangen for langt i den modsatte retning. Den nærmer sig en detaljeret tilgang som den, der afvises ovenfor i punkt 60-62. Den kan reelt i høj grad bringe anvendelsen af enhver fravigelse i fare. Det er også vigtigt at understrege, at der i Vandoorne-sagen var tale om ret specifikke omstændigheder, navnlig den kendsgerning, at leverandøren havde betalt momsen på forhånd.

82.

Reelt er det efter min opfattelse dog ikke nødvendigt, at Domstolen undersøger dette spørgsmål detaljeret i den foreliggende sag, eftersom ingen af førnævnte tærskler lader til at være overskredet (hvilket dog skal bekræftes af den forelæggende ret). I makroøkonomisk henseende er de involverede beløb små. På et mere mikroøkonomisk niveau, i forbindelse med den enkelte transaktion, er beløbene, ifølge de fremlagte tal, stadig yderst beskedne.

83.

I lyset af det ovenstående kan der efter min opfattelse ikke argumenteres for, at afvisningen af at tage højde for teoretisk indgående moms i forbindelse med hjælpemidler til markedsføring i ikke-ubetydelig grad ville »påvirke medlemsstatens samlede indtægt fra afgifter, der opkræves ved det endelige forbrug«. Derfor, med forbehold af den forelæggende rets endelige vurdering, er der efter min opfattelse ikke tale om en tilsidesættelse af proportionalitetsprincippet eller de grænser, der er fastsat i sjette momsdirektivs artikel 27, stk. 1.

2) Afgiftsneutralitet

84.

Med hensyn til afgiftsneutralitet udelukker dette princip, at tilsvarende varer og tjenesteydelser behandles forskelligt hvad angår moms (36).

85.

Lad os i denne forbindelse antage, at varer solgt gennem direkte salgsstrukturer, såsom Avons salgsstrukturer og den mere traditionelle detailhandel, rent faktisk kan betragtes som »tilsvarende« som omhandlet i Domstolens praksis, hvilket efter min opfattelse ikke er indlysende.

86.

Selv hvis dette var tilfældet, ville der både med og uden beslutningen om fravigelse potentielt være et problem med hensyn til afgiftsneutralitet, i førstnævnte tilfælde til ulempe for Avon og i

sidstnævnte tilfælde til ulempe for dens konkurrenter (37). Med Avons ord har man løst ét problem og skabt et nyt.

87.

I denne henseende henviser jeg til bemærkningerne i punkt 60 ovenfor, hvoraf det fremgår, at fuldstændig ligebehandling i sager som den foreliggende, der vedrører meget forskellige forretningsmodeller, ganske enkelt ikke kan opnås.

88.

Der kan dog argumenteres for, at der er mulighed for en »højere grad« af ligebehandling i den foreliggende sag. Det er dog efter min opfattelse blot en gentagelse af proportionalitetsargumentet, der allerede blev afvist ovenfor.

89.

I lyset af det ovenstående er beslutningen om fravigelse og Det Forenede Kongeriges myndigheders anvendelse heraf ikke i strid med hverken proportionalitetsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet eller sjette momsdirektivs artikel 27, stk. 1, eftersom der hverken generelt tages højde for »teoretisk indgående moms« eller specifikt i forbindelse med hjælpemidler til markedsføring.

f) Forslag til afgørelse vedrørende det første spørgsmål

90.

I lyset af det ovenstående foreslår jeg, at Domstolen besvarer den forelæggende rets første spørgsmål som følger:

Hverken beslutningen om fravigelse eller, med forbehold af den forelæggende rets endelige vurdering, de nationale foranstaltninger til gennemførelse af denne beslutning er – for så vidt som denne beslutning og de nationale foranstaltninger medfører, at der pålægges moms af normalværdien af produkter solgt via forhandlere, der ikke er momsregistrerede, uden at tage højde for ikke-fradragsberettiget indgående moms af artikler anvendt til demonstration eller andre varer og tjenesteydelser købt af de pågældende forhandlere fra tredjeparter – i strid med proportionalitetsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet eller sjette momsdirektivs artikel 27, stk. 1, eller artikel 395 i direktiv 2006/112.

2. Om det fjerde spørgsmål

91.

Den forelæggende rets fjerde spørgsmål er nærmere bestemt følgende: Er den moms, der er genstand for »svig eller unddragelse« i henhold til sjette momsdirektivs artikel 27, i) nettoafgiften, idet der tages højde for den udgående og indgående moms i den struktur, der giver anledning til svig eller unddragelse, eller ii) bruttoafgiften, idet der kun tages højde for den udgående moms?

92.

Da det første spørgsmål besvares benægtende, er det ikke nødvendigt at behandle det fjerde spørgsmål.

3. Om det andet spørgsmål

93.

I henhold til sjette momsdirektivs artikel 27, stk. 2, skal medlemsstater, der anmoder om en fravigelse, »[forelægge] sagen for Kommissionen med de oplysninger, der er nødvendige til at foretage en vurdering«. Den forelæggende rets andet spørgsmål er nærmere bestemt, om denne bestemmelse skal forstås således, at Det Forenede Kongerige skulle have taget spørgsmålet om ikke-fradragsberettiget indgående moms op i den foreliggende sag, således at det kunne indarbejdes i beslutningen om fravigelse.

a) Formaliteten

94.

Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, at det andet spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling. I denne henseende har Det Forenede Kongeriges regering anført, at det er uklart, hvorfor spørgsmålet stilles, at Domstolen ikke har den nødvendige faktuelle og retlige baggrundsviden til at besvare det, og at spørgsmålet i øvrigt er hypotetisk.

95.

Jeg er uenig.

96.

I denne henseende minder jeg først og fremmest om, at de spørgsmål, som de nationale domstole stiller Domstolen, generelt må antages at være relevante. (38) I den foreliggende sag er det, i strid med Det Forenede Kongeriges argumenter, ret indlysende, hvorfor den forelæggende ret stiller sit andet spørgsmål, og hvorfor svaret kan have indflydelse på sagens udfald.

97.

Eftersom sjette momsdirektivs artikel 27 pålægger medlemsstaten en retlig forpligtelse til at forelægge Kommissionen specifikke oplysninger i forbindelse med en anmodning om en fravigelse, kan jeg godt se, hvorfor manglende forelæggelse af sådanne oplysninger kan have konsekvenser for gyldigheden af den fravigelse, der indrømmes i sidste ende.

98.

Med hensyn til fraværet af oplysninger, som er tilstrækkelige til, at Domstolen kan afgive et relevant svar, har Det Forenede Kongeriges regering navnlig henvist til en skrivelse, som Avon sendte til HMRC, hvori virksomheden tog spørgsmålet om »tab af indgående moms« op, og har anført, at Domstolen ikke er i stand til at vurdere den betydning, som skrивelsen skulle have været tillagt. Den forelæggende rets andet spørgsmål er dog efter min mening nærmere principielt, idet den ønsker oplyst, om der forelå en forpligtelse til at tage visse spørgsmål op over for Kommissionen, og ikke, hvilke specifikke faktuelle oplysninger der skulle fremlægges i den foreliggende sag.

99.

Endelig har Det Forenede Kongeriges regering gjort gældende, at det andet spørgsmål er hypotetisk, eftersom oplysninger om udgifter afholdt af direkte sælgere udelukkende ville være

relevante i forbindelse med en fravigelse af de regler, der normalt finder anvendelse på fradrag af indgående moms i henhold til sjette momsdirektivs artikel 17. Der blev imidlertid ikke anmodet om en sådan fravigelse i den foreliggende sag.

100.

I denne henseende skal det blot bemærkes, at dette argument vender op og ned på alt. Når det skal slås fast, om der foreligger en juridisk forpligtelse til at fremlægge visse oplysninger i henhold til artikel 27, er det centrale spørgsmål netop, om det egentlig er relevant.

101.

I lyset af det ovenstående foreslår jeg Domstolen at forkaste Det Forenede Kongeriges regerings påstand om, at det andet spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling og fremme det til realitetsbehandling.

b) Realiteten

102.

Indledningsvis bemærkes, at det er korrekt, at Domstolen i sagen Direct Cosmetics II bekræftede, at Rådets beslutning 85/369 – den midlertidige forgænger for beslutningen om fravigelse, der fandt anvendelse i perioden fra 1985 til 1987 – var gyldig, og dermed at »Det Forenede Kongeriges meddelelse til Kommissionen [indeholder] en fyldestgørende omtale af de hensyn, som den begærede foranstaltning skulle tilgodese, og meddelelsen indeholdt alle de oplysninger, der var nødvendige med henblik på præcisering af det forfulgte mål« (39).

103.

Den pågældende dom afgør ikke den forelæggende rets andet spørgsmål endeligt, eftersom der teknisk set er tale om en tidligere – om end tilsvarende og relateret – fravigelse bemyndiget efter anmodning fra Det Forenede Kongerige. Som Avon har anført, tog Domstolen desuden ikke specifikt stilling til, om oplysningerne var tilstrækkelige ud fra et afgiftsneutralitetssynspunkt.

104.

Under alle omstændigheder indfører artikel 27, stk. 2, efter min opfattelse ikke et krav om fremlæggelse af oplysninger af den art, der fremgår af den forelæggende rets andet spørgsmål.

105.

Sjette momsdirektivs artikel 27, stk. 2, fastsætter ikke udtrykkeligt sådanne specifikke krav. Jeg er også enig med Kommissionen om, at en anmodning om fravigelse i sagens natur, i det mindste til en vis grad, skal være formuleret abstrakt.

106.

Disse oplysninger udelukker ganske vist ikke i sig selv et krav om fremlæggelse af specifikke oplysninger, som f.eks. ville have betydelig indvirkning på størrelsen af de udgiftsbeløb, der er omfattet af fravigelsen. Jeg mener dog i sidste ende ikke, at det er nødvendigt at drøfte de nøjagtige rammer for de oplysninger, der kræves i henhold til artikel 27, stk. 2.

107.

Avon har specifikt gjort gældende, at Det Forenede Kongerige var forpligtet til at underrette

Kommissionen om følgende: enten i) at de ikke-momsregistrerede forhandlere svarede moms af hjælpemidler til markedsføring og/eller andre relevante varer og tjenesteydelser brugt til deres økonomiske aktiviteter, eller ii) at Det Forenede Kongeriges fortolkning af beslutningen om fravigelse var således, at det ikke var muligt at give en direkte sælger tilladelse til fradrag af moms afholdt af den ikke-momsregistrerede forhandler af hjælpemidler til markedsføring og/eller andre relevante varer og tjenesteydelser i forbindelse med beregningen af den udgående moms, som den direkte sælger skulle betale med udgangspunkt i den ikke-momsregistrerede forhandlers salgspris.

108.

Efter min opfattelse skulle Det Forenede Kongerige ikke nødvendigvis udtrykkeligt tage nogen af disse punkter op for at opfylde betingelserne i sjette momsdirektivs artikel 27, stk. 2, af en helt simpel grund: Begge punkter er indlysende, da der enten er tale om et element i momssystemet (første punkt) eller en helt logisk og forudsigelig følge af omfanget af den fravigelse, der anmodes om (andet punkt).

109.

Med hensyn til det første punkt er det vanskeligt at forestille sig en erhvervsdrivende, der – uanset hvor marginal en aktivitet der er tale om – ikke skal betale indgående moms i forbindelse med sin virksomhed. Derudover er modregning af indgående moms i den udgående moms en så grundlæggende del af momssystemet, at det uden tvivl ikke er et spørgsmål, som Kommissionen udtrykkeligt skal tage stilling til.

110.

Med hensyn til det andet punkt blev der anmodet om fravigelse af sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a). Dermed og af de grunde, der fremgår af punkt 50-54, burde det have været klart for Kommissionen, at hensyntagen til teoretisk indgående moms ikke var omfattet af beslutningen om fravigelse.

111.

I lyset af det ovenstående foreslår jeg, at Domstolen besvarer den forelæggende rets andet spørgsmål som følger:

Da Det Forenede Kongerige anmodede om bemyndigelse til den fravigelse, der blev indrømmet med Rådets beslutning 89/534, var Det Forenede Kongerige ikke forpligtet til at underrette Kommissionen om, at ikke-momsregistrerede forhandlere svarede moms af køb af varer anvendt til deres økonomiske aktiviteter.

4. Om det tredje spørgsmål

112.

Den forelæggende ret stiller udelukkende sit tredje spørgsmål i tilfælde af, at dens første og/eller andet spørgsmål besvares bekræftende.

113.

Eftersom jeg foreslår Domstolen at besvare det første og andet spørgsmål benægtende, er det ikke nødvendigt at behandle det tredje spørgsmål.

V. Forslag til afgørelse

114.

I lyset af det ovenstående foreslår jeg Domstolen at besvare de spørgsmål, som First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige) har stillet, som følger:

»Det første spørgsmål

Hverken Rådets beslutning 89/534/EØF af 24. maj 1989 om bemyndigelse til Det Forenede Kongerige til på visse leverancer til ikke-afgiftspligtige handlende at anvende en foranstaltning, der fraviger artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv 77/388/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter eller, med forbehold af den forelæggende rets endelige vurdering, de nationale foranstaltninger til gennemførelse af denne beslutning er – for så vidt som denne beslutning og de nationale foranstaltninger medfører, at der pålægges moms af normalværdien af produkter solgt via forhandlere, der ikke er momsregistrerede, uden at tage højde for ikke-fradragsberettiget indgående moms af artikler anvendt til demonstration eller andre varer og tjenesteydelser købt af de pågældende forhandlere fra tredjeparter – i strid med proportionalitetsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet eller artikel 27, stk. 1, i Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag eller artikel 395 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem.

Det andet spørgsmål

Da Det Forenede Kongerige anmodede om bemyndigelse til den fravigelse, der blev indrømmet med Rådets beslutning 89/534, var Det Forenede Kongerige ikke forpligtet til at underrette Kommissionen om, at ikke-momsregistrerede forhandlere svarede moms af køb af varer anvendt til deres økonomiske aktiviteter.

Det tredje og det fjerde spørgsmål

Da det første og det andet spørgsmål besvares benægtende, er det ikke nødvendigt at behandle det tredje og det fjerde spørgsmål.«

(1) – Originalsprog: engelsk.

(2) – Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1).

(3) – Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

(4) – Artikel 2 i direktiv 2006/112.

(5) – Artikel 9 i direktiv 2006/112.

(6) – Artikel 73 i direktiv 2006/112.

(7) – Artikel 395 i direktiv 2006/112. Ordlyden af artikel 395, stk. 1, i direktiv 2006/112 afviger en smule og ikke i væsentlig grad fra ordlyden af sjette momsdirektivs artikel 27, stk. 1.

(8) – Rådets beslutning 89/534/EØF af 24.5.1989 om bemyndigelse til Det Forenede Kongerige til på visse leverancer til ikke-afgiftspligtige handlende at anvende en foranstaltning, der fraviger artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv 77/388/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1989, L 280, s. 54).

(9) – Jf. i denne retning dom af 19.9.2000, Ampafrance og Sanofi (C-177/99 og C-181/99, EU:C:2000:470, præmis 68), og af 27.1.2011, Vandoorne (C-489/09, EU:C:2011:33, præmis 33).

(10) – Dette er tilfældet for forenklingsforanstaltninger, hvilket Domstolen allerede udtrykkeligt har bekræftet. Jf. f.eks. dom af 29.4.2004, Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242, præmis 62), og af 27.1.2011, Vandoorne (C-489/09, EU:C:2011:33, præmis 31). Det gælder imidlertid enhver fravigelse.

(11) – En oversigt over gældende fravigelser og de bestemmelser, de vedrører, indsamlet af Kommissionen findes på https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/key_documents

(12) – Dom af 10.4.1984, Kommissionen mod Belgien (324/82, EU:C:1984:152, præmis 29). Jf. også dom af 29.5.1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, præmis 24).

(13) – Dom af 19.9.2000, Ampafrance og Sanofi (C-177/99 og C-181/99, EU:C:2000:470, præmis 60), og af 29.4.2004, Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242, præmis 46).

(14) – Dom af 12.7.1988, Direct Cosmetics og Laughtons Photographs (138/86 og 139/86, EU:C:1988:383, præmis 52).

(15) – Jf. punkt 40 og 41 i dette forslag til afgørelse.

(16) – 85/369/EØF: anvendelse af artikel 27 i Rådets sjette direktiv af 17.5.1977 om merværdiafgift (Tilladelse til at Det Forenede Kongerige indfører en undtagelsesforanstaltning med det formål at undgå visse afgiftsunddragelser) (EFT 1985, L 199, s. 60).

(17) – Dom af 12.7.1988, Direct Cosmetics og Laughtons Photographs (138/86 og 139/86, EU:C:1988:383, præmis 53).

(18) – Artikel 167 i direktiv 2006/112.

(19) – Eller i det mindste Det Forenede Kongeriges anvendelse heraf.

(20) – Dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 73).

(21) – Jf. også den i fodnote 10 nævnte retspraksis.

(22) – Dom af 19.9.2000, Ampafrance og Sanofi (C-177/99 og C-181/99, EU:C:2000:470, præmis 60), og af 29.4.2004, Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242, præmis 46).

(23) – Jf. punkt 44 i nærværende forslag til afgørelse.

(24) – Jf. i denne retning dom af 12.7.1988, Direct Cosmetics og Laughtons Photographs (138/86 og 139/86, EU:C:1988:383, præmis 48) vedrørende forgængerens for beslutningen om fravigelse (Rådets beslutning 85/369).

(25) – Jf. dom af 12.7.1988, Direct Cosmetics og Laughtons Photographs (138/86 og 139/86, EU:C:1988:383, præmis 39).

(26) – Jf. punkt 27 ovenfor.

(27) – Jf. fodnote 10 ovenfor.

(28) – Jf. i denne retning henvisningen til »objektive forhold« i dom af 29.5.1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, præmis 26).

(29) – Jf. i denne henseende dom af 29.4.2004, Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242, præmis 63).

(30) – Jf. ovenfor i punkt 60 i dette forslag til afgørelse.

(31) – Jf. i denne henseende dom af 12.7.1988, Direct Cosmetics og Laughtons Photographs (138/86 og 139/86, EU:C:1988:383, præmis 52).

(32) – Rådets direktiv af 20.1.2004 om ændring af direktiv 77/388 om det fælles merværdiafgiftssystem for så vidt angår proceduren for vedtagelse af fravigende foranstaltninger samt tildeling af gennemførelsesbeføjelser (EUT 2004, L 27, s. 44).

(33) – Min fremhævelse.

(34) – Dom af 27.1.2011, Vandoorne (C-489/09, EU:C:2011:33).

(35) – Denne sag vedrørte en fravigelse, hvor producenten på forhånd betalte moms af cigaretter på grundlag af den forventede salgspris (toldbanderole). Efter en af Vandoornes kunders konkurs og manglende betaling søgte Vandoorne ret til at få det til leverandøren betalte momsbeløb refunderet (teknisk set var det ikke momsen, eftersom den allerede var betalt af producenten, men udgiften var blevet givet videre til Vandoorne gennem forsyningskæden).

(36) – Dom af 10.11.2011, Rank Group (C-259/10 og C-260/10, EU:C:2011:719, præmis 41 og 42).

(37) – Jf. i denne retning dom af 12.7.1988, Direct Cosmetics og Laughtons Photographs (138/86 og 139/86, EU:C:1988:383, præmis 49).

(38) – Jf. f.eks. dom af 11.11.2015, Pujante Rivera (C-422/14, EU:C:2015:743, præmis 20).

(39) – Dom af 12.7.1988, Direct Cosmetics og Laughtons Photographs (138/86 og 139/86, EU:C:1988:383, præmis 36).