

|

61987C0230

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Vilaça fremsat den 14. juli 1988. - NATURALLY YOURS COSMETICS LTD. MOD COMMISSIONERS OF CUSTOMS AND EXCISE. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGØRELSE INDGIVET AF VALUE ADDED TAX TRIBUNAL, LONDON. - DET FÆLLES MÆRVAERDIAFGIFTSSYSTEM - AFGIFTSPLIGTIG VÆRDI - LEVERING AF GODER OG TJENESTEYDELSER. - SAG 230/87.

Samling af Afgørelser 1988 side 06365

Generaladvokatens forslag til afgørelse

++++

Høje Domstol .

1 . Det præjudicielle spørgsmål, som Value Added Tax Tribunal, London, har forelagt, og ikke mindst den lange og detaljerede forelæggelseskendelse, er symptomatiske for de problemer, der er forbundet med anvendelsen af artikel 11, afsnit A, stk . 1, litra a), i sjette momsdirektiv (1) på de faktiske omstændigheder, som hovedsagen vedrører .

2 . Selskabet "Naturally Yours Cosmetics Limited" (herefter benævnt "NYC ") driver virksomhed med engrossalg af kosmetik til detailhandlere, saakaldte "skønhedseksperter", som atter henvender sig til personer i deres bekendtskabskreds (værtinder) med henblik på, at disse afholder private sammenkomster, hvorunder NYC' s produkter tilbydes de kvinder, der er mødt frem .

3 . Skønhedseksperterne, som tilsyneladende er uafhængige, køber produkterne af selskabet til en fast pris og sælger dem til kunderne til en vejledende salgspris, idet forskellen mellem de to priser udgør deres fortjeneste .

4 . De er saaledes "afgiftspligtige" i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk . 1; men i medfør af samme direktivs artikel 24 er de fritaget for at betale moms, idet deres omsætning er mindre end det i britisk lovgivning fastsatte minimum .

5 . For hver sammenkomst giver skønhedseksperter værtinden en krukke creme for at honorere, at hun har afholdt den . Skønhedseksperter køber krukken af NYC for 1,50 UKL i stedet for den normale engrospris på 10,14 UKL .

6 . "Commissioners of Customs and Excise" ansatte imidlertid momsen for 1984 paa grundlag af sidstnaevnte beloeb, idet de henviste til 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 bestaar af penge, antages vaerdien af det leverede at vaere normalvaerdien ".

7 . NYC var af den opfattelse, at ovennaevnte bestemmelse er i strid med sjette direktivs artikel 11, afsnit A, stk . 1, litra a), som efter selskabets opfattelse har direkte virkning, og anlagde derfor sag ved Value Added Tax Tribunal, London, til proevelse af ovennaevnte ansaettelse; selskabet gjorde herunder gaeldende, at der kun skulle svares afgift af de 1,50 UKL, som skoenhedseksperter betaler for den krukke creme, der skal anvendes som gave .

8 . For at kunne afgoere tvisten fandt den nationale retsinstans det noedvendigt at anmode Domstolen om at oplyse, hvilket beskatningsgrundlag der skal anvendes i et saadant tilfaelde .

9 . Reelt er spoergsmaalet, hvilken "modvaerdi" som anfoert i sjette direktivs artikel 11, afsnit A, stk . 1, litra a), der modtages til gengæld for den krukke creme, som selskabet leverer til skoenhedseksperterne . Er modvaerdien kun den pris, der faktisk betales, eller er den noget andet og i givet fald hvad?

10 . Problemet opstaar, fordi begrebet "modvaerdi" i artikel 11, afsnit A, stk . 1, litra a), ikke er klart defineret, og det derfor er vanskeligt at anvende det paa et forhold, som det praedjudicielle spoergsmaal drejer sig om .

11 . I andet momsdirektiv (2) henvises der i artikel 8, litra a), til det tilsvarende begreb "modvaerdi", som Domstolen allerede har taget stilling til ved dom af 5 . februar 1981 (3).

12 . I en senere dom (4) har Domstolen understreget, at henset til, at de lovgivningsmaessige maal er de samme i de to direktiver, skal der ved fortolkningen af sjette direktiv tages hensyn til Domstolens praksis vedroerende andet direktiv; for saa vidt angaar begrebet "modvaerdi", skal jeg derfor naevne de principper, Domstolen allerede opstillede i ovennaevnte dom af 5 . februar 1981 .

13 . Af dommen (praemisserne 8-14) skal jeg uddrage foelgende fortolkningsbidrag :

a) Det begreb, der skal fortolkes (" modvaerdi "), indeholdes i en faelleskabsretlig bestemmelse, som ikke med henblik paa at bestemme dens betydning og rækkevidde henviser til medlemsstaternes ret; det foelger heraf, at fortolkningen af begrebet ikke kan overlades til hver enkelt medlemsstats skoen .

b) Som det understreges i punkt 13 i bilag A til andet direktiv (bilaget er i henhold til artikel 20 en integrerende del af direktivet), skal der ved begrebet "modvaerdi" forstaas "alt hvad der modtages som modydelse for levering af en ting eller for en tjenesteydelse, indbefattet ekstra omkostninger (emballage, transport, forsikring mv .), dvs . ikke alene de modtagne pengebeloeb, men f.eks . ogsaa vaerdien af ting, der er modtaget i bytte ..." (min understregning).

c) Som det fremgaar af andet direktivs artikel 8, litra a), sammenholdt med dets artikel 2, litra a), (svarende til sjette direktivs artikel 11, afsnit A, stk . 1, litra a), hhv . artikel 2, stk . 1) er det normalt kun goder og tjenesteydelser, der leveres mod vederlag, der er afgiftspligtige .

d) For at de naevnte betingelser kan antages at vaere opfyldt, skal der foreligge en direkte sammenhaeng mellem det leverede gode (eller den udfoerte tjenesteydelse) og den modtagne modvaerdi .

e) Det fremgaar desuden af anvendelsen af udtrykkene "mod vederlag" og "alt, hvad der modtages som modydelse" - samt af andet direktivs artikel 9 (sjette direktivs artikel 12, stk . 3) om afgiftens normalsats - at modvaerdien for levering af et gode (eller for en udfoert

tjenesteydelse) skal kunne opgoeres i penge; det foelger desuden heraf, at modvaerdien skal have en "konkret vaerdi", idet den afgiftspligtige vaerdi er den faktisk modtagne modydelse og ikke en vaerdi ansat efter objektive kriterier .

14 . Hvorledes kan ovennaevnte principper anvendes i den foreliggende sag?

15 . Lad mig begynde med begrebet modvaerdi .

16 . Af artikel 11, afsnit A, stk . 1, litra a), fremgaar det klart, at modvaerdien ikke alene omfatter pengebeloeb, men at den udgoeres af den samlede vaerdi (5), "som leverandoeren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af koeberen, aftageren eller tredjemand for de paagaeldende transaktioner" (levering af goder og tjenesteydelser). Naar det ikke naermere er angivet, hvad udtrykket omfatter, har man naturligvis med direktivet villet give det den videst mulige betydning . Dette svarer i oevrigt til mervaerdiafgiftssystemets formaal : et generelt forbrugsafgiftssystem, der er neutralt i forhold til transaktionernes struktur, og hvorved det foelgelig sikres, at samtlige produktions - og fordelingsled er omfattet (jfr . femte betragtning til foerste direktiv (6)).

17 . Alle transaktioner (levering af goder og tjenesteydelser samt indfoersel af goder), der foretages mod vederlag, er saaledes omfattet af afgiftens anvendelsesomraade (sjette direktivs artikel 2).

18 . Lovgivers oenske om (paa en i oevrigt ensartet maade i hele Faellesskabet) at inddrage hele den afgiftspligtige vaerdi er ogsaa kommet til udtryk i selve definitionen af afgiftspligtige transaktioner (artiklerne 5 og 6), som omfatter en raeke transaktioner, der sidestilles med levering af goder eller udfoerelse af tjenesteydelser mod vederlag .

19 . Hvis man fra begrebet modvaerdi skulle udelukke en form for betaling, som f.eks . tjenesteydelser, der udfoeres til gengæld for det leverede gode, ville doeren vaere aaben for en afgiftsunddragelse, som ville forhindre, at sjette direktivs formaal naas, og som ville betyde, at en del af afgiftsgrundlaget ville forsvinde, og saaledes eventuelt medfoere forvridninger ved den afgiftsmaessige behandling af situationer, som i oekonomisk eller kommerciel henseende i det vaesentlige er identiske .

20 . Det er saaledes ikke a priori udelukket, at udfoerelse af tjenesteydelser ikke kan vaere omfattet af begrebet modvaerdi; i modsat fald ville det ikke vaere vanskeligt at unddrage sig afgiftens anvendelsesomraade .

21 . Ved belysningen af begrebet "modvaerdi" i punkt 13 i bilag A til andet direktiv henvises der ganske vist udelukkende til "vaerdien af ting, der er modtaget i bytte", og ikke ogsaa til vaerdien af udfoerte tjenesteydelser .

22 . Den naevnte oplysning er imidlertid kun et eksempel og boer derfor ikke fortolkes snaevent eller bogstaveligt .

23 . Henvisningen til begrebet ting er bestemt rimelig, idet dette vil vaere det oftest forekommende; men man maa nok indroemme, at naar lovgiver ikke har omtalt tjenesteydelser, skyldes det maaske de praktiske vanskeligheder, som en hensyntagen hertil kan medfoere i visse tilfaelde (7).

24 . Lad mig ogsaa tilfoeje, at den afgiftspligtige vaerdi ikke skal fastsaettes paa grundlag af alle de fordele, som en leverandoer kan have af den paagaeldende transaktion, men kun af dem, han opnaar til gengæld for sin ydelse; det eksempel, NYC har anfoert, hvor en fabrik sælger produkter til lav pris for at afsætte varer, der længe har været på lager, er derfor helt irrelevant .

25 . Der skal imidlertid - og det er den anden betingelse - være en direkte sammenhæng mellem den udfoerte tjenesteydelse og den leverede vare i den forstand, at tjenesteydelsen kan antages at være ydet til gengæld for varen .

26 . Alt afhaenger af den indgaaede kontrakt .

27 . I den foreliggende sag fremgaar det af sagens akter, navnlig forelaeggelseskendelsen, at forholdet er foelgende :

28 . Krukken med creme leveres til skoenhedseksperter til en pris af 1,50 UKL mod at hun forærer den til en vaertinde til gengæld for, at denne afholder en sammenkomst, hvis formaal er, at NYC' s produkter sælges .

29 . Krukken kan ikke anvendes til andre formaal; navnlig kan den ikke sælges til offentligheden til en pris, der er hoejere end den, skoenhedseksperter har betalt .

30 . Den pris kan kun antages at udgoere en del af betalingen for krukken; naar selskabet leverer krukken til skoenhedseksperter til en saa lav pris, er det fordi selskabet til gengæld af hende modtager en tjenesteydelse, som gaar ud paa, at hun finder en vaertinde og soerger for, at sammenkomsten afholdes .

31 . Heroverfor vil man kunne haevde, at arbejdet med at finde en vaertinde med henblik paa at afholde sammenkomsten ikke er en tjenesteydelse, der ydes NYC, men derimod et arbejde, som skoenhedseksperter udfoerer i egen interesse . Hvis den private sammenkomst ikke finder sted, vil skoenhedseksperter, som har betalt grossisten for produkterne, staa med dem usolgte eller i det mindste foerst faa dem solgt senere, mens selskabet NYC allerede har modtaget betaling, og det derfor ikke spiller nogen rolle for dem, om detailhandleren faar de betalte beløb ind igen .

32 . Dette holder imidlertid ikke .

33 . Sagsoegeren har interesse i, at sammenkomsten afholdes, idet der efter det oplyste er tale om den eneste salgsmetode selskabet anvender; afsætningen er derfor betinget af, at der afholdes mange private sammenkomster, og derfor ogsaa af, at skoenhedseksperterne soerger for, at de afholdes .

34 . Dette er grunden til - og givetvis den eneste grund - at NYC sælger den krukke creme, der skal bruges som gave, til en saa lav pris . Hvis det kun var skoenhedseksperterens interesser, det drejede sig om, ville det være rimeligt, at engrosvirksomheden forlangte den normale pris for produktet, og at skoenhedseksperter selv afholdt hele udgiften til gaven (evt . med en form for rabat), og som hun derefter maatte hente ind gennem fortjenesten paa det salg, hun har, og hvor detailprisen er hoejere end engrosprisen .

35 . Som det fremgaar af sagen, er forholdet det, at saafremt skoenhedseksperter ikke udfoerer den fastsatte tjenesteydelse for grossisten, det vil sige hvis hun ikke finder en vaertinde, som kan afholde sammenkomsten, skal krukken med creme leveres tilbage eller betales til normal engrospris, hvilket er et tilstraekkeligt bevis for, at modvaerdien ikke alene udgoeres af beløbet paa 1,50 UKL .

36 . For at godtgoere, at der ikke er den ovenfor nævnte sammenhæng, har sagsoegeren i hovedsagen (selskabet NYC) anfoert det eksempel, at en vare sælges til en pris, der er meget

lavere end normalprisen (evt . en symbolsk pris) mod, at koeberen giver tilsagn om, at han paa et senere tidspunkt vil koebe stoeere maengder af den paagaeldende vare . NYC har anfoert, at et saadant tilsagn - som i den foreliggende sag - blot er en del af den samlede aftale mellem de to parter, som, uanset den vaerdi den kan have for leverandoeren, ikke skal medregnes ved opgoerelsen af modvaerdien med henblik paa ansaettelsen af den afgiftspligtige vaerdi . Under den mundtlige forhandling naevnte den portugisiske regering det samme eksempel og anfoerte, at det ikke kan sammenlignes med situationen i den foreliggende sag, idet der ikke er direkte sammenhaeng mellem prisnedsaettelsen og tilsagnet om senere at ville koebe yderligere maengder til normalprisen .

37 . Efter min opfattelse er ovennaevnte eksempel ikke relevant som argument .

38 . Lad mig behandle problemerne ét for ét : enten er de to naevnte situationer, som haevdet af den portugisiske regering, helt forskellige, eftersom der i det eksempel, NYC har givet, er tale om afgiftspligtige transaktioner, der gennemfoeres paa forskellige vilkaar, og som strækker sig over en vis tid, uden at der er en tilstraekkelig sammenhaeng mellem dem; eller ogsaa er der objektive momenter, som goer, at de maa betragtes som identiske, og hvorved resultatet til syvende og sidst bliver det samme . I sidstnaevnte forbindelse kunne man for eksempel forestille sig, at parterne aftaler, at saafremt koeberen ikke overholder sit loefte om senere at ville koebe yderligere varer, skal han tilbagebetale forskellen mellem normalprisen og den nedsatte pris til leverandoeren . I saa fald ville man kunne fastslaa en direkte sammenhaeng mellem prisnedsaettelsen og det afgivne loefte, saaledes at man noejagtigt kan vurdere den "konkrete" vaerdi af den lovede tjenesteydelse, der ikke er ydet til gengæld for det leverede gode . Men selv da maatte det bevises - eftersom nedsaettelsen er betydelig - at der ikke er tale om en rabat eller en bonus, som senere aendres eller annulleres, og som i princippet ikke medregnes i beskatningsgrundlaget ((sjette direktivs artikel 11, afsnit A, stk . 3, litra b))).

39 . I den sag, jeg her skal tage stilling til, bevirker den omstaendighed, at der er en konkret sammenhaeng mellem leveringen af krukken med creme til skoenhedseksporten (til en pris, der er lavere end normalprisen) og hendes tilsagn om at ville soerge for, at der afholdes en privat sammenkomst, desuden, at den situation kan holdes ude fra den, som bestaar i, at der leveres en eller flere krukker med creme til den naevnte pris mod, at der uden naermere angivelse generelt tilrettelaegges sammenkomster, hvor sagsoegerens produkter saelges . I sidstnaevnte tilfaelde ville det bestemt vaere langt vanskeligere at tale om en konkret modydelse til gengæld for, at produktet er leveret til en lavere pris end normalprisen .

40 . I begge tilfaelde bogfoeres den del af omkostningerne til de krukker creme, som detailhandleren ikke har betalt kontant, naturligvis af virksomheden under de almindelige driftsomkostninger, og vil enten blive fratrukket i fortjenesten eller medregnet ved fastsaettelsen af prisen for de varer, selskabet saelger ad normale kanaler . Der er saaledes tale om bogfoeringsmaessige forhold, som henhoerer under virksomhedens oekonomiske eller finansielle beslutninger, og som paa ingen maade aendrer de paagaeldende transaktioners karakter, uanset hvilke modydelser, de maatte medfoere .

41 . Ovennaevnte bemaerkninger er ogsaa grunden til (naar nedsaettelsen i forhold til engrosprisen er saa hoej som 86 %), at ordningen om rabatter og bonus i sjette direktivs artikel 11, afsnit A, stk . 3, litra b), ikke kan anvendes . Det gensidighedsforhold, der foreligger i denne sag, er ovennaevnte begreber uvedkommende .

42 . Med hensyn til den tjenesteydelse, vaertinden yder ved at stille sit hjem til raadighed og ved at medvirke ved afholdelsen af sammenkomsten, har den ikke noget at goere med forholdet mellem skoenhedseksperter og NYC, og der skal derfor ikke tages hensyn hertil ved fastsaettelsen af modydelsen for NYC' s salg til skoenhedseksperter . Forholdet mellem skoenhedseksperter og vaertinden er saaledes et andet led i distributionen af produkterne .

43 . Saafremt skoenhedseksperterne var afgiftspligtige, ville den transaktion, at de foraerer vaertinden krukken med creme, i sig selv vaere afgiftspligtig, uanset om der tages hensyn hertil som modydelse for den tjenesteydelse, vaertinden yder . Som den portugisiske regering bemaerkede under retsmoedet, er en virksomheds vederlagsfri overdragelse af goder i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk . 6, sidestillet med levering mod vederlag, saaledes at den afgiftspligtige vaerdi fastsaettes i henhold til artikel 11, afsnit A, stk . 1, litra b) .

44 . Det ville kun forholde sig anderledes, saafremt leveringen kunne antages at vaere en "gave af ringe vaerdi" eller en "vareproeve", som i henhold til artikel 5, stk . 6, ikke er sidestillet med levering mod vederlag . Naar det paagaeldende produkts pris tages i betragtning, er det dog i det mindste tvivlsomt, om man kan anvende de naevnte bestemmelser i den foreliggende sag .

45 . Kostprisen med henblik paa fastsaettelsen af beskatningsgrundlaget i henhold til artikel 11, afsnit A, stk . 1, litra b), er faktisk 10,14 UKL, det vil sige den normale engrospris for produktet, som er den afgiftspligtige vaerdi i det umiddelbart foregaaende led i omsaetningskaeden .

46 . Det er den omstaendighed, som alt i alt bevirker, at vaertinden modtager en gave, som er 10,14 UKL (eller 12,95 UKL, som er detailprisen for det samme produkt) vaerd, og ikke kun 1,50 UKL, hvilket man normalt ville antage, saafremt man betragtede det beloeb som den eneste modydelse, der som saadan er undergivet afgift, og som NYC modtager .

47 . For at den praesterede tjenesteydelse kan antages at vaere en del af modvaerdien af det leverede gode og foelgelig indgaar i den afgiftspligtige vaerdi, skal endvidere den tredje betingelse vaere opfyldt, at den skal kunne vurderes og kunne opgoeres i penge . Som Domstolen har understreget, skal den naevnte "modvaerdi" vaere en "konkret vaerdi" og ikke en vaerdi, der beregnes efter objektive kriterier .

48 . Jeg kan ikke paa forhaand afvise, at de naevnte betingelser er opfyldt i en sag som den foreliggende .

49 . De kontraherende parter (NYC og skoenhedseksperterne) har nedsat engrosprisen for det gode (den krukke creme, der skal bruges som gave), der leveres til gengæld for en tjenesteydelse, der bestaar i afholdelse af en privat sammenkomst .

50 . Den omstaendighed, at prisnedsaettelsen kun bliver virksom, saafremt sammenkomsten faktisk afholdes, og krukken med creme foraeres til vaertinden, viser, at parterne subjektivt har tillagt den udfoerte tjenesteydelse en vaerdi, der svarer til prisnedsaettelsen . Naar den del af prisen for godet, som ikke er betalt fra starten, skal betales, saafremt sammenkomsten ikke finder sted, maa jeg deraf udlede, at den naevnte del af prisen betales i form af en tjenesteydelse eller, saafremt den ikke udfoeres, af en sum penge .

51 . Efter min opfattelse maa forholdet derfor vaere det, at der skal svares afgift af den paagaeldende vaerdi, idet den er en del af de gensidige ydelser i henhold til en aftale mellem to parter, hvor den ene skal levere et gode, som den anden delvis betaler kontant og delvis i form af en tjenesteydelse, som den paagaeldende forpligter sig til at udfoere .

- 52 . Saafremt der er tale om en byttehandel, er vaerdien af hver enkelt ydelse i virkeligheden en modvaerdi til den anden ydelse .
- 53 . Problemet kompliceres yderligere af, at det ifoelge britisk lovgivning er normalvaerdien (" open market value ") af det leverede gode eller den udfoerte tjenesteydelse, der laegges til grund ved beregningen af afgiften .
- 54 . I den foreliggende sag er en anvendelse af det naevnte begreb tvetydig .
- 55 . Det drejer sig saaledes om at fastlaegge den vaerdi, de kontraherende parter faktisk tillaeffer modydelsen med henblik paa, at afgiften beregnes paa grundlag af den naevnte vaerdi .
- 56 . Fastsaettelsen af den paagaeldende vaerdi medfoerer under de konkrete omstaendigheder, at den pris, der skal laegges til grund, er den engrospris, der normalt opkraeves for saadanne goder, naar de leveres med henblik paa at blive solgt til offentligheden .
- 57 . Men den maade, hvorpaa "Commissioners" har anvendt den britiske retsforskrift, viser, at de for saa vidt ikke ved ansaettelsen af modvaerdien har vaeret i tvivl med hensyn til anvendelsen af det faktiske begreb normalvaerdien som et fiktivt begreb og loesrevet fra den gennemfoerte transaktion som saadan og det gensidighedsforhold, der er etableret mellem de to kontraherende parter .
- 58 . I en sag som den foreliggende er der en saadan sammenhaeng mellem de gensidige ydelser, at man kan finde frem til den vaerdi, de kontraherende parter har tillagt den tjenesteydelse, der indgaar i modvaerdien . Fastsaettelsen af den naevnte vaerdi foretages indirekte paa grundlag af produktets normale engrospris; men heller ikke her er der tale om en abstrakt vaerdi, men om en konkret pris, der anvendes mellem de samme medkontrahenter i forbindelse med "normale" transaktioner, en pris, som i oevrigt ogsaa forlanges for det samme gode, saafremt den lovede tjenesteydelse ikke udfoeres .
- 59 . Under alle omstaendigheder mener jeg dog ikke, at man heraf kan konkludere - som det fremgaar af de skriftlige indlaeg, er det sagsoegerens opfattelse og ogsaa Kommissionens - at det er ganske umuligt at laegge begrebet normalvaerdi eller normalvaerdien paa markedet til grund ved fastsaettelsen af modvaerdien i henhold til sjette direktivs artikel 11, afsnit A, stk . 1, litra a).
- 60 . Under visse omstaendigheder vil dette begreb vaere den eneste mulighed for faktisk at fastlaegge vaerdien af modydelsen og beregne afgift heraf, for at undgaa forvridninger eller afgiftsunddragelser, som noedvendigvis ville forekomme, hvis man skulle se bort fra den del af modvaerdien, der ikke bestaar i, at der overgives en bestemt sum penge .
- 61 . Som jeg ogsaa fremhaevende under retsmoedet, kan to aftaler om koeb af en og samme vare, hvor betaling dels sker kontant, dels i form af goder eller tjenesteydelser, ikke behandles forskelligt i afgiftsmaessig henseende alene paa grund af, at parterne i den ene af de paagaeldende kontrakter har fastsat vaerdien af det leverede gode eller den tjenesteydelse, der udfoeres til gengæld, mens de i den anden kontrakt ikke har gjort det . Kun gennem begrebet normalvaerdi eller normalvaerdien paa markedet vil man kunne undgaa den forvridning, der ville foelge af, at transaktioner, hvis indhold i oekonomisk henseende er identiske, behandles forskelligt .
- 62 . Dette resultat aendres efter min opfattelse ikke af, at der i sjette direktivs artikel 11, afsnit A, stk . 1, litra a) - bortset fra de saerlige tilfaelde, der er omtalt i samme bestemmelses litra d) eller i artikel 11 B, stk . 1, litra b) (indfoersler) - i almindelighed ikke anvendes begrebet "normalvaerdi " .
- 63 . Resultatet aendres heller ikke af, at begrebet ikke findes i den endelige affattelse af direktivet, selv om det indgik i det oprindelige forslag (8). Hvis der overhovedet har vaeret et formaal med at

fjerne begrebet (og det har der givetvis), har det i relation til det spoergsmaal, jeg her behandler, vaeret, at man - for den form for transaktioner - som den afgiftspligtige vaerdi har villet erstatte henvisningen til normalvaerdien af den paagaeldende transaktion (forstaaet som normalvaerdien af det gode eller den tjenesteydelse, der leveres) med en henvisning til begrebet modvaerdi, som konkret skal fastlaegges paa en maade, som direktivet ikke indeholder noget naermere om .

64 . Naar det med hensyn til leveringer af goder og udfoerelse af tjenesteydelser i almindelighed hedder, at beskatningsgrundlaget er "den samlede modvaerdi, som leverandoeren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage", har lovgiver ikke taget stilling til, hvorledes modvaerdien boer fastsaettes, naar den ikke bestaar af et pengebeløb (9).

65 . I overensstemmelse med Domstolens fortolkning (bl.a . i ovennaevnte dom af 5 . februar 1981) skal begrebet derfor fastlaegges paa den mest direkte maade og den maade, som medfoerer faerrest mulige forvridninger og samtidig bedst muligt tilgodeser sjette direktivs almindelige opbygning .

66 . I visse tilfaelde vil begrebet normalvaerdi som allerede naevnt vaere den eneste maade, hvorpaa modvaerdien kan vurderes, og hvorpaa der kan undgaas forvridninger og uberettigede afgiftsmaessige fordele, som ville opstaa, dersom der ikke blev taget hensyn hertil .

67 . Dette synes Kommissionen at have accepteret i sine indlaeg i sag 154/80 (10), og saavel NYC som Kommissionen anerkendte det under retsmoedet i sagen her .

68 . Men, som jeg bemaerkede i mit forslag til afgoerelse i Direct Cosmetics-sagen (11), skal normalvaerdien kun laegges til grund, naar der ikke findes en pris, som koeberen har betalt, og naar det er umuligt (eller i det mindste saerdeles vanskeligt) paa anden maade at tillaege modydelsen dens faktiske vaerdi som led i transaktionen eller i det mindste dens reelle vaerdi paa markedet . I den forbindelse oensker jeg at understrege, at udtrykket i britisk lovgivning og i den engelske affattelse af sjette direktiv - "open market value", som svarer til "normalvaerdien paa markedet" - forekommer mere vellykket end udtrykket "valeur normale", der anvendes i de romansksprogede affattelser af direktivet . Kun saafremt der ikke findes et marked, vil det vaere noedvendigt at laegge en fiktiv vaerdi til grund eller eventuelt et simpelt skoen .

69 . Da der er tale om en forbrugsafgift, skal momsen under alle omstaendigheder saa praecist som muligt svares af forbrugerens faktiske udgift, og foelgelig kan de faktiske vaerdier kun erstattes af normalvaerdier (bortset fra de tilfaelde, hvor det udtrykkeligt er fastsat), saafremt der ikke kan findes nogen anden loesning, som ville vaere en bedre loesning end, hvad Domstolen har betegnet som modydelsens "konkrete vaerdi " .

70 . Dette har Domstolen netop bekræftet i en nyere dom, nemlig dom af 12 . juli 1988 i ovennaevnte Direct Cosmetics-sag, idet den (i praemis 53) fastslog, at "handelsvaerdien i den her omhandlede undtagelsesordnings forstand skal forstaas som den vaerdi, der kommer naermest til varens vaerdi i detailsalgsleddet, dvs . naermest til den faktiske pris, der betales af den endelige forbruger " .

71 . De faktiske omstaendigheder i sagen her goer, at en saadan loesning er mulig, idet den tjenesteydelse, der er erlagt til gengæld for det leverede gode som et led i forretningsforholdet mellem parterne, praecist kan tillaeages en vaerdi, uden at det er noedvendigt at laegge normalvaerdien eller normalvaerdien paa markedet til grund, hvilket er i strid med, hvad man kunne formode efter den nationale bestemmelses ordlyd (og navnlig paa grundlag af en normal oversaettelse af bestemmelsen til de forskellige romanske sprog), paa grundlag af hvilken "Commissioners" har truffet afgoerelse .

72 . Da der ikke i den foreliggende sag skal tages stilling til, om ovennaevnte nationale bestemmelse er forenelig med faellesskabsretten, tjener det ikke noget formaal at fremkomme

med generelle bemaerkninger til bestemmelsens ordlyd . I mit forslag til afgoerelse vil jeg derfor blot anfoere, hvilke principper for fortolkning af sjette direktivs artikel 11, afsnit A, stk . 1, litra a), der skal laegges til grund ved afgoerelsen af den konkrete sag .

73 . Jeg vil tilfoeje, at ansaettelsen af vaerdien af den tjenesteydelse, der indgaar i modvaerdien, ikke skal ske paa grundlag af tjenesteydelsens loensomhed, men dens konkrete vaerdi i forretningsforholdet mellem parterne; den er foelgelig uafhaengig af, hvor vellykkede de private sammenkomster er, det vil sige af stoerrelsen af den opnaaede fortjeneste . Ganske tilsvarende har et projekt, der udarbejdes af en arkitekt, eller raadgivning, der gives af en universitetsprofessor, en vis pris, og den er den samme, uanset om projektet vaelges i forbindelse med et udbud eller om den person, som har soegt raad hos universitetsprofessoren, vinder sin sag .

74 . Sammenfattende skal jeg derfor foreslaa, at spoergsmaalet besvares paa den maade, at i et tilfaelde som det, der er forelagt af London Value Added Tribunal - hvor en leverandoer (grossisten) leverer goder (tilskyndelsen) til en anden (detailhandleren) til en pris, der er betydeligt lavere end den, hvortil han leverer samme vare til detailhandleren med henblik paa videresalg til offentligheden, mod at detailhandleren lover at anvende tilskyndelsen til at beloenne en tredje person for at have arrangeret en sammenkomst, hvorunder detailhandleren udbyder alle grossistens varer til salg til offentligheden, og tilskyndelsen, hvis der ikke afholdes en saadan sammenkomst, skal tilbageleveres til leverandoeren eller betales til engrosprisen - er den afgiftspligtige vaerdi i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 11, afsnit A, stk . 1, litra a), summen af den pris, der betales til grossisten, og vaerdien af detailhandlerens tjenesteydelse, som bestaar i at finde en tredje person til at afholde sammenkomsten; vaerdien af denne tjenesteydelse kan anses for at svare til forskellen mellem den pris, detailhandleren normalt betaler med henblik paa videresalg til offentligheden, og den pris, detailhandleren faktisk har betalt for tilskyndelsen .

(*) Oversat fra portugisisk .

(1) Raadets sjette direktiv af 17 . maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaerdiafgiftssystem : ensartet beregningsgrundlag (77/388/EOEF) - EFT L 145 af 13.6.1977, s . 1 .

(2) Raadets andet direktiv af 11 . april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaerdiafgiftssystems struktur og de naermere regler for dets anvendelse (67/228/EOEF) - EFT 1967, s . 14 .

(3) Dom af 5 . februar 1981 i sag 154/80, Statssekretaeren, Finansministeriet mod Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats, Sml . s . 445 ff .

(4) Dom af 8 . marts 1988 i sag 102/86, Apple and Pear Development Council, Sml . s . 1464, praemis 10 .

(5) Min understregning .

(6) Raadets foerste direktiv af 11 . april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter, EFT 1967, s . 12 .

(7) Det er interessant at haeft sig ved, at i dokumentet KOM(74) 795 end . af 26 . juli 1974, "AEndringer i forslag til Raadets sjette direktiv ...", som den portugisiske regering har omtalt, har Kommissionen selv udtrykkeligt naevnt vaerdien af tjenesteydelser, der modtages eller vil blive modtaget som en del af "modvaerdien", og som derfor foelgelig omfattes af den afgiftspligtige vaerdi paa linje med ting, der modtages i bytte .

(8) Jfr . forslag til Raadets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - En faelles ordning om mervaerdiomsaetningsafgift : ensartet grundlag, fremsat af Kommissionen for Raadet den 29 . juni 1973, EFT C 80 af 5.10.1973, s . 1; referat af Europa-Parlamentets moede den 14 . marts 1974, EFT C 40 af 8.4.1974, s . 34 ff .

(9) Dette resultat maa sammenholdes med, hvad Domstolen naaede frem til i dommen af 1 . februar 1977 i sag 51/76, *Nederlandse Ondernemingen mod Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen* (Sml . 1977, s . 113, 125 og 126, praemisserne 14-18) vedroerende fortolkningen af udtrykket "investeringsgoder" i andet direktivs artikel 17, stk . 1, tredje led . I dommen fastslog Domstolen, at direktivet ikke indeholder alle de oplysninger, som er noedvendige for ensartet og praecist at opstille de krav, som skal vaere opfyldt (med hensyn til varighed og vaerdi samt gaeldende afskrivningsregler), for at et gode kan karakteriseres som investeringsgode, og at medlemsstaterne derfor har en vis skoensfrihed med hensyn til de naevnte krav .

(10) Sml . 1981, paa s . 449 og 450 .

(11) Forslag til afgoerelse i de forenede sager 138 og 139/86, *Direct Cosmetics og Laughtons Photographs*, fremsat den 27 . januar 1988 .