

|

61993C0033

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Van Gerven fremsat den 16. marts 1994. - EMPIRE STORES LTD MOD COMMISSIONERS OF CUSTOMS AND EXCISE. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGØRELSE: VALUE ADDED TAX TRIBUNAL, MANCHESTER - FORENEDE KONGERIGE. - MOMS - SJETTE DIREKTIV - BESKATNINGSGRUNDLAG. - SAG C-33/93.

Samling af Afgørelser 1994 side I-02329

Generaladvokatens forslag til afgørelse

++++

Hr. afdelingsformand,

De herrer dommere,

1. Ved kendelse af 14. januar 1993 har Value Added Tax Tribunals, Manchester Tribunal Centre (herefter benævnt "den forelaeggende retsinstans"), i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen et spoergsmaal vedroerende fortolkningen af det sjette momsdirektiv (herefter benævnt "direktivet") (1). Spoergsmaalet er blevet rejst under to sager, som Empire Stores Limited (herefter benævnt "Empire Stores") har indbragt for domstolene til proevelse af nogle afgørelser om opkraevning af moms truffet af Commissioners of Customs and Excise (herefter benævnt "Commissioners"), der omfattede henholdsvis regnskabsperioden 1. februar 1987 ° 12. november 1988 og regnskabsperioden 13. november 1988 ° 22. juli 1989. I begge sager er der tale om moms af goder i form af hvervegaver til personer, der introducerer sig selv eller andre som potentielle kunder.

Baggrunden for hovedsagerne

2. Empire Stores driver virksomhed i form af postordresalg og sælger varer paa grundlag af et katalog, som selskabet fremsender til eksisterende og mulige fremtidige kunder. Som anført af den forelaeggende retsinstans er kunderne naesten udelukkende kvinder. Varerne kan betales kontant eller i rater. I praksis betales et stort antal af de koebte varer i rater. Empire Stores er villig til at sælge til enhver, der betaler kontant, men sælger kun paa ratevilkaar til personer, som selskabet har accepteret som kunder. Det fremgaar af den af den forelaeggende retsinstans den 17. august 1992 truffne foreloebige afgørelse i hovedsagerne, at Empire Stores i den periode, som de anfaegtede momsopkraevninger vedroerer, anvendte to fremgangsmaader med henblik paa at tiltraekke kunder.

Den foerste fremgangsmaade blev betegnet "The self-introduction scheme". I den forbindelse reklamerede Empire Stores ved foldere og annoncer i dagblade samt posttilsendte foldere. Selskabet tilboed fremtidige kunder en gave, som disse kunne vaelge, naar de havde udfyldt et

skema med personlige oplysninger, som var indeholdt i folderen eller annoncen fra selskabet. Empire Stores undersøgte herefter på grundlag af disse oplysninger de pågældendes kreditværdighed og fremsendte, saafremt resultatet heraf var tilfredsstillende for selskabet, den fremtidige kunde selskabets seneste katalog og andre dokumenter, herunder betalingsanvisningsformularer. Gaven blev tilsendt kunden, efter at Empire Stores havde modtaget en ordre, eller naar kunden havde betalt for denne eller betalt en første rate (2). Den forelæggende retsinstans har som eksempler på gaver nævnt en elektrisk vandkøber og en trykknaph telefon.

Den anden fremgangsmaade blev betegnet "The introduce-a-friend scheme". I forbindelse med denne fremgangsmaade blev eksisterende kunder med et tilbud om en gave, som de kunne vælge, opfordret til at anbefale en eller flere veninder som fremtidige kunder. De skulle herved sammen med den pågældende udfylde de relevante skemaer, angive den valgte gave og tilbagesende skemaerne til Empire Stores. Ogsaa i dette tilfælde blev den potentielle kundes kreditværdighed først undersøgt. Saafremt resultatet heraf var tilfredsstillende for Empire Stores, og saa snart den nye kunde havde betalt den første rate, fremsendte selskabet gaven til den eksisterende kunde. Ifølge den foreløbige afgørelse kunne gaverne vælges blandt følgende ting: en taske (i den første folder en baandafspiller), en broedrister, en vandkøber, et dampstrygejern, et "disc camera" og en "15 -værdikupon". Denne værdikupon gav kunden ret til en rabat på 15 UKL ved køb af en vare fra Empire Stores' katalog med en værdi af 15 UKL eller mere. Ifølge den forelæggende retsinstans har ingen af parterne i hovedsagen hævdet, at Empire Stores' kostpris for hvervegaverne oversteg 10 UKL pr. stk.

3. Uanset den anvendte fremgangsmaade afregnede Empire Stores moms på grundlag af hvervegavens indkøbspris. Commissioners var imidlertid af den opfattelse, at selskabet burde have afregnet moms på grundlag af kostprisen, uden afgift, med et tillæg på 50%, idet dette var Commissioners' skøn med hensyn til den pris, som Empire Stores ville have forlangt for tingen, saafremt den havde været udbudt til salg i selskabets katalog. I overensstemmelse hermed udfærdigede Commissioners de omtvistede momsopkrævninger på dette grundlag.

4. Empire Stores indbragte spørgsmaalet om momsopkrævningernes retmæssighed for den forelæggende retsinstans. Denne har forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

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

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

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

og de ting, der ikke findes i kataloget ('ikke-katalogvarer'), og som leveres som angivet, ikke af leverandoeren leveres paa anden maade og ikke har nogen saedvanlig salgspris, spoerges, for saa vidt angaar begge ordninger:

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

2) Saafermt spoergsmaal 1) besvares bekræftende, oenskes det oplyst, hvorledes beskatningsgrundlaget skal bestemmes? Er beskatningsgrundlaget

i) den koebpris, som leverandoeren har betalt for varerne

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

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

Kan spoergsmaalene kræves besvaret?

5. Kommissionen har rejst tvivl om, hvorvidt spoergsmaalene kan kræves besvaret. I henhold til EF-traktatens artikel 177, stk. 2, kan en national retsinstans kun forelægge Domstolen et praejudicielt spoergsmaal vedroerende fortolkningen eller gyldigheden af en faelleskabsretlig bestemmelse, saafremt den skoenner, at en afgoerelse af dette spoergsmaal er noedvendig for, at den kan afsige dom. Kommissionen anfoerer i denne forbindelse, at den forelaeggende retsinstans ved sin afgoerelse af 17. august 1992 gav Empire Stores medhold i de to hovedsager og annullerede momsopkraevningerne. Det hedder i afgoerelsen, at denne vil blive endelig efter udlobet af en frist paa to maaneder, saafremt ingen af parterne forinden har fremsat begaering om, at Domstolen forelaegges et praejudicielt spoergsmaal. Kommissionen finder det paa denne baggrund tvivlsomt, om en besvarelse fra Domstolens side virkelig er noedvendig for, at der kan traeffes afgoerelse i hovedsagen. Kommissionen har dog ikke formelt gjort gaeldende, at spoergsmaalene maa afvises fra realitetsbehandling.

6. Efter min opfattelse beror Kommissionens tvivl paa en fejlagtig fortolkning af afgoerelsen af 17. august 1992. Den forelaeggende retsinstans har heri udtrykkeligt anfoert, at der herved kun var tale om en foreloebig afgoerelse. Selv om retten fandt, at Empire Stores havde afregnet moms paa et korrekt grundlag, saaledes at "the appeals ought to be allowed and the assessments discharged" (min fremhaevning), traf den bestemmelse om, at parterne inden for en frist paa to maaneder kunne fremsaette begaering om, at Domstolen blev forelagt et eller flere praejudicielle spoergsmaal. Empire Stores fremsatte en saadan begaering den 14. oktober 1992, og efter et retsmoede den 14. januar 1993 besluttede den forelaeggende retsinstans at indbringe de paagaeldende praejudicielle spoergsmaal for Domstolen. I sin forelaeggelseskendelse, der blev afsagt samme dag, anfoerte retten udtrykkeligt, at "en afgoerelse af de i tillægget til denne kendelse angivne spoergsmaal er noedvendig for, at retten kan afsige dom i naervaerende appelsager". Da den forelaeggende retsinstans' endelige afgoerelse herefter beror paa Domstolens besvarelse, og da det fremgaar af Domstolens faste praksis, at det udelukkende henhoerer under de nationale retsinstanser at vurdere, om en praejudiciel afgoerelse er noedvendig for, at de kan afsige dom (3), savnes der efter min opfattelse grundlag for at afvise at realitetsbehandle anmodningen.

Foreligger der en modydelse ("modvaerdi") i direktivets forstand?

Direktivets bestemmelser

7. I henhold til direktivets artikel 2, stk. 1, paalaegges merværdiafgift:

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

I direktivets artikel 5 fastlægges det, hvilke transaktioner der skal anses som levering af goder og dermed som afgiftspligtige transaktioner efter direktivet. Artikel 5, stk. 6, indeholder herved følgende bestemmelse:

"Med levering mod vederlag sidestilles det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager et gode, som han anvender til privat brug for sig selv eller for sit personale, eller som han overdrager vederlagsfrit eller i øvrigt benytter til et virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften. Udtagelse af goder til virksomhedens eget brug i form af gaver af ringe værdi og vareprøver omfattes dog ikke af denne bestemmelse."

Endelig fastlægger direktivets artikel 11 nærmere regler om beskatningsgrundlaget. Følgende bestemmelser i artikel 11, punkt A, som angår goder og tjenesteydelser, der leveres eller præsteres i indlandet, er relevante for denne sag:

"1. Beskatningsgrundlaget er:

a) ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset 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

b) ved de i artikel 5, stk. 6 og 7, omhandlede transaktioner, købsprisen for goderne eller for tilsvarende goder eller i mangel af en købspris, kostprisen; begge disse priser bestemt på det tidspunkt, hvor transaktionerne finder sted

c) (...)

d) (...)

2. (...)

3. Følgende medregnes ikke i beskatningsgrundlaget:

a) (...)

b) rabat og bonus, der ydes køberen eller aftageren, og som opnås på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted

c) (...)"

De af procesdeltagerne for Domstolen forfægtede opfattelser

8. Alle procesdeltagerne har for Domstolen gjort forskellige opfattelser gældende.

Empire Stores har i første række gjort gældende, at det første spørgsmål bør besvares benægtende, således at det er ufornodent at besvare det andet spørgsmål. Empire Stores har anført, at uanset fremgangsmaaden udgør det af den nye kunde betalte pengebeløb "modværdien", jf. direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), såvel for leveringen af varerne i

forbindelse med den foerste ordre som for leveringen af gaven. Det fremgaar af Domstolens praksis, jf. navnlig dommene i sagerne Hong-Kong Trade (4) og Apple and Pear Development Council (5), at det er en forudsætning for, at der foreligger en afgiftspligtig transaktion, at der er en direkte sammenhaeng mellem de leverede varer og modydelsen. Der bestaar i sagen en saadan direkte sammenhaeng mellem leveringen af gaven og det betalte pengebeløb, idet gaven foerst leveres, naar betalingen har fundet sted.

Det fremgaar endvidere af dommen i sagen Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (6), at "modvaerdien" udgoeres af alt, hvad der modtages som modydelse for leveringen af goderne eller praesteringen af tjenesteydelserne. Saavel leveringen af gaven som leveringen af de foerste bestilte katalogvarer sker herved som modydelse for erlaeggelsen af en enkelt "modvaerdi", nemlig pengebeløbet. Der erlaegges ikke nogen selvstaendig eller yderligere "modvaerdi" som modydelse for gaven ud over dette beløb. Navnlig bestaar der ingen direkte sammenhaeng mellem leveringen af gaven og de personlige oplysninger, som den nye kunde meddeler om sig selv, eller mellem leveringen af gaven og den eksisterende kundes introduktion af en ny kunde. Retten til gaven opstaar foerst, naar den nye kunde har afgivet sin foerste ordre og har foretaget en betaling i forbindelse hermed. Af denne grund adskiller naervaerende sag sig ogsaa fra Naturally Yours Cosmetics-sagen (7).

9. Den britiske regering har gjort gaeldende, at spoergsmaalet om, hvorvidt den af saelgeren opnaaede modydelse for gaven er selvstaendig i forhold til den for de bestilte varer betalte pris, er et faktuel spoergsmaal, som det henhoerer under den nationale retsinstans at tage stilling til. Saafremt Domstolen imidlertid maatte finde det paa sin plads at besvare dette spoergsmaal, maa svaret blive bekræftende. Hver af de to fremgangsmaader gav anledning til to transaktioner, hvortil der er knyttet en saerlig modydelse. For det foerste sker der en levering af gaven, hvorved modydelsen bestaar i en praestering af tjenesteydelser i form af en introduktion af en ny og acceptabel kunde (tjenesteyderen selv eller en anden) og af en meddelelse af personlige oplysninger om denne kunde. For det andet sker der en levering af de bestilte katalogvarer, hvorved modydelsen bestaar i betaling af et pengebeløb. Det fremgaar af dommen i Naturally Yours Cosmetics-sagen, at modydelsen for en levering af goder kan bestaa i en tjenesteydelse, saafremt der er en direkte sammenhaeng mellem den paagaeldende tjenesteydelse og leveringen af goderne, og saafremt tjenesteydelsens vaerdi kan opgoeres i penge. Begge disse betingelser er opfyldt her.

10. Kommissionen har gjort gaeldende, at der ved vurderingen af, hvad beskatningsgrundlaget er for en yderligere vare, som en handlende tilbyder i tilfaelde af koeb af den egentlige vare, maa sondres mellem, om den yderligere vare er af samme art som den egentlige vare, eller om den er af en anden art end denne. Saafremt den yderligere vare er af samme art, er "modvaerdien" efter direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), det samlede pengebeløb, som forbrugeren betaler for varerne. Er den yderligere vare ikke af samme art, er der tale om to forskellige varer, for hvilke der paa grundlag af direktivets regler maa fastlaegges selvstaendige beskatningsgrundlag.

Det sidste er tilfaeldet her. Som beskatningsgrundlag maa der regnes med det samlede beløb, som forbrugeren har betalt. Leveringen af gaven maa dog anses for en selvstaendig transaktion omfattet af direktivets artikel 5, stk. 6, dvs. at der er tale om, at "en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager et gode, ... som han overdrager vederlagsfrit". Herefter er udgangspunktet i henhold til direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), at beskatningsgrundlaget er koebprisen for goderne eller, i mangel af en koebspris, kostprisen bestemt paa tidspunktet for leveringen.

Der er dog i sagen tale om "gaver af ringe vaerdi", jf. artikel 5, stk. 6, in fine, hvorfor overdragelsen af gaverne ikke er udtryk for afgiftspligtige transaktioner, saaledes at der ikke bliver spoergsmaal om noget beskatningsgrundlag. For det tilfaelde, at den forelaeggende retsinstans maatte laegge til grund, at den yderligere vare alligevel ikke er af ringe vaerdi som omhandlet, er

beskatningsgrundlaget leverandoerens indkøbspris, med andre ord det beskatningsgrundlag, som den forelaeggende retsinstans har angivet i punkt i) i sit andet spoergsmaal.

11. Hvad endelig angaar den portugisiske regering vil denne sondre mellem de af Empire Stores anvendte fremgangsmaader.

Om "The self-introduction scheme" goer den portugisiske regering gaeldende, at gaven ikke er en "rabat", jf. direktivets artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), idet rabat normalt har form af en prisnedsaettelse og ikke en levering af goder. Efter "The self-introduction scheme" praesteres der ikke nogen tjenesteydelse over for Empire Stores fra kundens side, som gaven er et modstykke til, hvorfor gavens vaerdi ikke kan anses som en "modvaerdi" i den i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), forudsatte betydning. Empire Stores' kommercielle fordel i forbindelse med gaven er for ubestemmelig til at kunne vaere udtryk for en direkte modydelse for leveringen af gaven. Hertil kommer, at der er en direkte sammenhaeng mellem gaven og koebet af goderne, men ikke mellem gaven og den introduktion af kunden, som giver anledning til koebet. Gaven maa herefter i forbindelse med den naevnte fremgangsmaade betragtes som udtryk for en vederlagsfri overdragelse, der i henhold til direktivets artikel 5, stk. 6, skal sidestilles med en levering mod vederlag.

Hvad derimod angaar "The introduce-a-friend scheme" bestaar der en direkte sammenhaeng af gensidigt forpligtende art mellem henholdsvis identifikationen og introduktionen af den nye kunde og leveringen af gaven. Der er herved tale om en tjenesteydelse, som praesteres af en mellemmand, hvor modstykket er leveringen af en gave, hvorfor forholdet er en transaktion, til hvilken der er knyttet en modydelse, som er afgiftspligtig efter artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), saaledes som Domstolen har fortolket denne bestemmelse i dommen i Naturally Yours Cosmetics-sagen.

Min stillingtagen

12. Jeg er ikke fuldt ud overbevist om rigtigheden af nogen af de ovenfor refererede opfattelser. Jeg vil foerst undersøge, hvorvidt den nye, henholdsvis eksisterende, kunde i forbindelse med de omhandlede fremgangsmaader erlaegger en "modvaerdi" i direktivets forstand som modydelse for den vare, vedkommende faar overdraget. Det afgoerende spoergsmaal er med andre ord, om leveringen af varen er en afgiftspligtig transaktion i den i direktivet forudsatte betydning. Besvares dette spoergsmaal bekræftende, maa man herefter spoerge, hvorledes det noejagtige momsbeskatningsgrundlag skal bestemmes.

13. Efter direktivets artikel 2 (citeret ovenfor, punkt 7) forudsættes det ved en afgiftspligtig transaktion, at den afgiftspligtige leverer det paagaeldende gode mod vederlag. Ved vurderingen af, om dette er tilfaeldet i forbindelse med de i sagen omhandlede gaveordninger, kan jeg i foerste række henvise til dommen i Hong-Kong Trade-sagen, der endnu angik ordningen efter det andet momsdirektiv (8) (9). I denne dom fastslog Domstolen, at

"gratis ydelser ... efter deres natur [adskiller sig] fra afgiftspligtige transaktioner, som inden for merværdiafgiftssystemet forudsætter, at der er fastsat en pris eller en modvaerdi" (10).

I dommen udtalte Domstolen endvidere, at gratis ydelser ikke falder ind under merværdiafgiftssystemet, da de ifølge artikel 8 i det andet momsdirektiv ikke kan udgøre et beskatningsgrundlag (11). Denne bestemmelse, der var forgænger til direktivets artikel 11, fastlægger, jf. litra a), beskatningsgrundlaget ved "leverancer og tjenesteydelser" som "alt, hvad der udgør modværdi for levering af tingen eller tjenesteydelsen ..." Sagt med andre ord, såfremt der ikke erlægges nogen modydelse, eller ° efter den i direktivets artikel 11 anvendte terminologi ° nogen modværdi, for en levering af goder eller for en præstering af en tjenesteydelse, foreligger der ingen overdragelse mod vederlag og dermed heller ikke nogen afgiftspligtig transaktion.

14. Alt afhænger herefter af den nøjagtige karakter af de i sagen omhandlede gaveordninger, således som den forelæggende retsinstans har bestemt disse (12). Hvis jeg herefter undersøger de to fremgangsmaader nærmere, er jeg for det første ikke overbevist om rigtigheden af det af Empire Stores anførte, hvorefter modydelsen for leveringen af den gratis gave består i kundens betaling for de varer, kunden har bestilt. Som den forelæggende retsinstans med rette har givet udtryk for i sin foreløbige afgørelse af 17. august 1992, er denne betaling på ingen måde nogen modydelse for den ting, som Empire Stores overdrager som gave.

Det er med føje, at den forelæggende retsinstans har antaget, at begge de omhandlede fremgangsmaader har et aftalemaessigt grundlag. Ved annoncer, kataloger og/eller foldere fremsætter Empire Stores over for potentielle, henholdsvis eksisterende, kunder et tilbud, der, naar kunderne giver deres accept, giver anledning til en aftale mellem de to parter. Efter denne aftale forpligter Empire Stores sig til mod en introduktion af en potentiel kunde og mod oplysninger om denne potentielle kunde ° og på betingelse af, at denne anses for kreditværdig og bestiller en katalogvare og/eller foretager en betaling ° at levere en ting efter vedkommendes valg til den person, der foretager introduktionen. Den overdragne ting er åbenbart tænkt som en modydelse for den fordel, Empire Stores opnår i kraft af den person, der accepterer selskabets tilbud, uanset om fordelene måtte være forskellige alt efter den anvendte fremgangsmaade.

15. Hvori består denne fordel for Empire Stores, og hvori består herefter den opnåede modydelse?

Efter "The self-introduction scheme" består fordelene af to elementer: i) erhvervelse af personlige (og delvis fortrolige) oplysninger om den kunde, der introducerer sig selv, og en, i hvert fald stiltiende, tilladelse til at anvende disse oplysninger med henblik på at vurdere vedkommendes kreditværdighed (et afgørende element i forbindelse med køb på afbetaling), hvorved den forelæggende retsinstans i øvrigt har antaget, at der er tale om noget, som har en økonomisk værdi, naar henses til, at Empire Stores til andre kunne sælge og rent faktisk solgte sine lister over faste kunder for 65 UKL pr. 1 000 oplysninger om navn og adresse, og ii) den, reelle, mulighed for, at den kunde, der giver sig til kende, og som er interesseret i den pågældende ting, hos Empire Stores bestiller katalogvarer, hvilket giver selskabet mulighed for at udvide sin kundekreds.

Efter "The introduce-a-friend scheme" opnår Empire Stores de samme fordele, idet de afgiver oplysninger ligesom muligheden for bestilling af katalogvarer knytter sig til den introducerede person, selv om det ikke er denne, men den eksisterende kunde, som modtager tingen som følge af sin optræden som "mellemmand".

Den omstændighed, at leveringen af tingen ved begge fremgangsmaader forudsætter, at yderligere betingelser er opfyldt, nærmere bestemt at den introducerede person er kreditværdig, og at vedkommende bestiller og foretager betaling for katalogvarer, medfører efter min opfattelse ikke, at der ikke er tale om en modydelse.

16. Ved begge fremgangsmaader foreligger der saaledes en modydelse. Spoergsmaalet er imidlertid, om der herved er tale om en "modvaerdi" i den i direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, forudsatte betydning. Domstolen har i denne forbindelse i dommene i sagerne Coooperatieve Aardappelenbewaarplaats, Apple and Pear Development Council og Naturally Yours Cosmetics, jf. ovenfor, fastlagt foelgende kriterier:

° Der skal vaere en direkte sammenhaeng mellem leveringen af det paagaeldende gode og modydelsen (13).

° Modydelsens vaerdi skal kunne opgoeres i penge (14).

° Modydelsen, eller "modvaerdien", skal have karakter af en konkret vaerdi, idet beskatningsgrundlaget er den faktisk modtagne modydelse og ikke en vaerdi ansat efter objektive kriterier (15).

17. Anvender man disse kriterier i denne sag, bliver resultatet foelgende. Hvad angaar betingelsen om, at der skal vaere en direkte sammenhaeng, fremgaar det efter min opfattelse af de for Domstolen foreliggende oplysninger, at en saadan sammenhaeng maa antages at bestaa. Ved begge fremgangsmaader er en introduktion tillige med en meddelelse af oplysninger saaledes en ufravigelig forudsætning for, at tingen leveres. Dette er da ogsaa, hvad den forelaeggende retsinstans har antaget i slutningen af sin foreloebige afgoerelse, jf. foelgende bemaerkning: "Efter rettens opfattelse var der efter begge ordninger en direkte sammenhaeng mellem leveringen af tingen og introduktionen, men ikke nogen sammenhaeng med andre forhold." (16)

Man kan endvidere ikke haevede, at tingens vaerdi er uden tilknytning til den oekonomiske vaerdi, som introduktionen repraesenterer for Empire Stores. Paa dette punkt adskiller naervaerende sag sig klart fra, hvad der var tilfaeldet i sagerne Coooperatieve Aardappelenbewaarplaats (17) og Apple and Pear Development Council (18), hvori det klart fremgik af de faktiske omstaendigheder, at der ikke var nogen direkte sammenhaeng som omhandlet, mens denne sag snarere ligner Naturally Yours Cosmetics-sagen.

I sidstnaevnte sag var der spoergsmaal om en engrosvirksomhed (Naturally Yours Cosmetics Limited), der solgte kosmetik gennem "skoenhedseksperter", som rettede henvendelse til venner og bekendte ("vaertinder") med henblik paa, at disse afholdt sammenkomster, hvor virksomhedens produkter blev udbudt til salg. Under sammenkomsterne solgte skoenhedseksperterne produkterne, og vaertinden modtog som beloenning for at have organiseret den paagaeldende sammenkomst en krukke Naturally Yours Cosmetics-creme. Saafremt denne vare blev benyttet paa denne maade, skulle skoenhedseksperter kun betale 1,50 UKL for den i stedet for den normale engrospris paa 10,14 UKL. Domstolen blev spurgt, hvad beskatningsgrundlaget naermere bestemt var, jf. direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, og bemaerkede i denne forbindelse foelgende:

"... det fremgaar af forelaeggelseskendelsen, at Naturally Yours saelger sine produkter paa den maade, at skoenhedseksperterne deltager i de private sammenkomster, som de lader afholde gennem vaertinder. Dette er grunden til, at Naturally Yours vil saelge den krukke creme, vaertinden modtager som gave, til en meget lav pris. Under den mundtlige forhandling for Domstolen blev det i oevrigt oplyst, at saafremt skoenhedseksperter ikke praesterer den paagaeldende tjenesteydelse, dvs. ikke finder en vaertinde til at afholde en sammenkomst, skal krukken med creme leveres tilbage eller betales med den normale engrospris. Hvis dette er tilfaeldet ° det tilkommer den nationale retsinstans at tage stilling hertil ° maa det fastslaas, at der er en direkte sammenhaeng mellem den omstaendighed, at krukken med creme leveres til en meget lav pris, og den tjenesteydelse, skoenhedseksperter praesterer" (19).

18. I den foreliggende sag kan de fordele, der for Empire Stores er knyttet til den potentielle, henholdsvis eksisterende, kunde, utvivlsomt opgoeres i penge, ogsaa selv om det, saaledes som den forelaeggende retsinstans har fastslaaet, maa erkendes, at kunden kun omtrentligt kendte tingens vaerdi og var ganske uden kendskab til vaerdien af den fordel for Empire Stores, som selskabet opnaaede til gengæld for tingen. Det afgørende er, at Empire Stores' fordele havde en oekonomisk vaerdi for selskabet. Dette er aarsagen til, at jeg ikke kan lade mig overbevise om rigtigheden af den af Empire Stores subsidiaert forfaegtede opfattelse, hvorefter modydelsen ikke kan opgoeres i penge, og den ikke havde nogen konkret vaerdi for selskabet. Som den forelaeggende retsinstans har anfoert i sin foreloebige afgøerelse, maa vaerdien af introduktionen af en ny kunde for selskabet have haft karakter af en konkret vaerdi, idet selskabet som modydelse herfor var villig til at tilbyde en ting, for hvilken det havde betalt en pris, kostprisen.

19. Min opfattelse er herefter, at Empire Stores' levering af gaven efter begge fremgangsmaader var udtryk for en levering af et gode mod vederlag i direktivets forstand og dermed for en afgiftspligtig transaktion. I modsætning til, hvad Kommissionen har gjort gaeldende, kan der ikke i sagen vaere tale om et gode, som den afgiftspligtige "overdrager vederlagsfrit eller i oevrigt benytter til et virksomheden uvedkommende formaal", jf. direktivets artikel 5, stk. 6, foerste punktum. Denne bestemmelse omfatter varer, som en afgiftspligtig udtager fra sin virksomhed og vederlagsfrit overdrager til et virksomheden uvedkommende formaal ° hvilket ikke kan vaere tilfaeldet her (20). Saadanne leveringer sidestilles i oevrigt med leveringer mod vederlag. Der kan herefter ikke i sagen vaere tale om "udtagelse af goder til virksomhedens eget brug i form af gaver af ringe vaerdi og vareproever", jf. artikel 5, stk. 6, in fine. Efter min opfattelse omfatter denne bestemmelse kun gaver i forretningsoejemed, der har til formaal at fremme den paagaeldende virksomheds almindelige goodwill eller omdoemme, uden at der ° i modsætning til forholdet i naervaerende sag ° erlaegges en direkte modydelse.

Gaverne kan saa meget mindre anses som udtryk for "rabat og bonus", jf. direktivets artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b). Det fremgaar af det allerede anfoerte, at der ikke kan vaere tale om "et nedslag i den pris, hvortil varen saedvanligvis tilbydes kunden", i hvilken forbindelse saelgeren ° selv om han ikke modtager nogen modydelse fra koeberen ° "giver afkald paa det beloeb, som rabatten udgoer, netop for at tilskynde kunden til at koebe produktet" (21).

Beskatningsgrundlaget

20. Spoergsmaalet er herefter, hvorledes beskatningsgrundlaget noejagtigt skal bestemmes. Ogsaa paa dette punkt har procesdeltagerne for Domstolen forfaegtet forskellige opfattelser. Ifølge den britiske og den portugisiske regering (hvad angaar den portugisiske regering gaelder dette kun ordningen efter "The introduce-a-friend scheme") er det detailsalgsprisen, der er det rette beskatningsgrundlag, dvs. den pris, som Empire Stores ville have forlangt for de paagaeldende varer, saafremt de havde vaeret udbudt til salg i selskabets katalog. Under den mundtlige forhandling gjorde den britiske regering gaeldende, at det karakteristiske ved de to gaveordninger er, at de bibringer kunderne den illusion, at de modtager en ting gratis, som de ellers ville have skullet betale katalogprisen for. Den "konkrete" vaerdi maa herefter vaere lig med den pris, som kunden skulle have betalt for de paagaeldende varer i detailhandelen.

Empire Stores har, subsidiaert, heroverfor gjort gaeldende, at da der i sagen ikke har vaeret tale om, at parterne er blevet enige om at tillaegge gaverne en bestemt vaerdi, maa den "konkrete" vaerdi vaere lig med den af Empire Stores for de paagaeldende varer betalte pris, idet denne er udtryk for, hvad selskabet var villig til at betale for at skaffe sig de omhandlede oplysninger. I sin foreloebige afgøerelse har den forelaeggende retsinstans ligeledes givet udtryk for denne opfattelse.

21. Direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, er affattet meget bredt. Beskatningsgrundlaget er den samlede "modvaerdi", som leverandoeren eller tjenesteyderen modtager eller (endog) vil modtage

for de paagaeldende transaktioner (22). Som allerede naevnt (punkt 16), har Domstolen antaget, at beskatningsgrundlaget er den faktisk modtagne modydelse. Det afgørende er med andre ord den "konkrete" vaerdi for leverandoeren eller tjenesteyderen, som parterne er enige om, og ikke en objektiv vaerdi, der er uden sammenhaeng med den paagaeldende transaktion.

Hvad er den "konkrete" vaerdi her? Svaret er den pris, som Empire Stores var villig til faktisk at betale over for den potentielle eller eksisterende kunde som modydelse for den fordel, som denne bibragte selskabet. Naermere bestemt bestod denne modydelse i leveringen af den ting, som kunden udpegede og oenskede at modtage som gave, hvorimod den ikke var et pengebeløb, som parterne var blevet enige om. Jeg er paa dette grundlag af den opfattelse, at beskatningsgrundlaget er Empire Stores' indkøbspris for den overdragne ting, og ikke den pris, som selskabet ville have forlangt for tingen af andre købere.

Forslag til afgørelse

22. Jeg skal herefter sammenfattende foreslaa, at Domstolen besvarer spoergsmaalene fra den forelaeggende retsinstans saaledes:

"1) I forbindelse med de to ordninger, som den forelaeggende retsinstans har beskrevet, er leverandoerens levering af en yderligere ting som gave udtryk for en levering af et gode mod vederlag i den i det sjette momsdirektiv forudsatte betydning, for hvilken der paa en direkte maade praesteres en modydelse, som er tilstraekkelig.

2) Beskatningsgrundlaget for de ting, der leveres som gaver, er den købspris, som leverandoeren har betalt for disse."

(*) Originalsprog: nederlandsk.

(1) ° Raadets direktiv 77/388/EOEF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

(2) ° Den forelaeggende retsinstans har i sin foreløbige afgørelse oplyst, at i) gaven indtil den 8.8.1988 blev tilsendt kunden, naar denne havde betalt for ordren eller havde betalt den første rate, at ii) gaven i perioden 8.8.1988-22.2.1989 blev tilsendt, naar Empire Stores havde modtaget ordren, og at iii) gaven efter den 23.2.1989 blev leveret til kunden, efter at denne havde betalt den første rate.

(3) ° Jf. bl.a. dom af 18.10.1990, forenede sager C-297/88 og C-197/89, Dzodzi, Sml. I, s. 3763, præmis 34.

(4) ° Dom af 1.4.1982, sag 89/81, Sml. s. 1277.

(5) ° Dom af 8.3.1988, sag 102/86, Sml. s. 1443.

(6) ° Dom af 5.2.1981, sag 154/80, Sml. s. 445.

(7) ° Dom af 23.11.1988, sag 230/87, Sml. s. 6365.

(8) ° Raadets andet direktiv 67/228/EOEF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles merværdiafgiftssystems struktur og de naermere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14).

(9) ° Denne omstaendighed beroerer ikke den naevnte doms vaerdi af fortilfaelde med relevans for naervaerende sag. Som Domstolen har fastslaaet i dommene i sagerne Apple and Pear Development (jf. ovenfor punkt 10) og Naturally Yours Cosmetics (jf. ovenfor punkt 10), maa der

ved fortolkningen af det sjette momsdirektiv tages hensyn til Domstolens praksis vedrørende det andet momsdirektiv.

(10) ° Dom af 1.4.1982, sag 89/81, Hong-Kong Trade, Sml. s. 1277, præmis 10. Jf. ogsaa den nyligt afsagte dom i Tolsma-sagen (dom af 3.3.1994, sag C-16/93, Sml. I, s. 743), hvori Domstolen i henseende til tjenesteydelser fastslog, at saadanne kun præsteres mod vederlag, saafremt der mellem tjenesteyderen og modtageren bestaar et retsforhold, der vedroerer en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgoer den faktiske modvaerdi af den ydelse, som leveres til modtageren (præmis 14).

(11) ° Dommen i Hong-Kong Trade-sagen, præmis 11.

(12) ° Ved sin besvarelse af spoergsmaal som de i sagen forelagte maa Domstolen noedvendigvis gaa ud fra de faktiske omstaendigheder vedroerende de paagaeldende transaktioner, som den nationale retsinstans har lagt til grund, jf. bl.a. dom af 27.3.1990, sag C-126/88, Boots Company, Sml. I, s. 1235, præmis 11, og af 25.5.1993, sag C-18/92, Bally, Sml. I, s. 2871, præmis 8.

(13) ° Dommen i Coooperatieve Aardappelenbewaarplaats-sagen, jf. ovenfor, præmis 12, dommen i Apple and Pears Development Council-sagen, jf. ovenfor, præmis 11, og dommen i Naturally Yours Cosmetics-sagen, jf. ovenfor, præmis 11 og 12. Ved sidstnaevnte dom blev de principper, der fremgaar af den foerst naevnte praksis, som angik tjenesteydelser, overfoert til levering af goder. Domstolen har netop for nylig bekræftet denne praksis i dommen i Tolsma-sagen, jf. ovenfor, præmis 13.

(14) ° Dommen i Coooperatieve Aardappelenbewaarplaats-sagen, jf. ovenfor, præmis 12, og dommen i Naturally Yours Cosmetics-sagen, jf. ovenfor, præmis 16.

(15) ° Ibidem.

(16) ° S. 58 i den foreloebige afgøerelse (engelsk version).

(17) ° Denne sag drejede sig om et landbrugsandelsselskab, der oplagrede kartofler for medlemmerne, og som havde besluttet i to aar ikke at opkraeve lagerafgift. Ifoelge de nederlandske skattemyndigheder havde selskabet alligevel beregnet sig en modydelse fra medlemmerne, som fremkom ved, at vaerdien af disses anparter som foelge af den manglende opkraevning af lagerafgift var faldet. Domstolen antog, at der ikke var nogen direkte sammenhaeng mellem de paagaeldende tjenesteydelser og vedkommende modydelse, idet et ° ikke naermere bestemt ° fald i vaerdien af andelsbeviserne ikke kunne anses som et vederlag, som selskabet modtog for de af det præsterede tjenesteydelser: dommen i Coooperatieve Aardappelenbewaarplaats-sagen, jf. ovenfor, præmis 12.

(18) ° Denne sag drejede sig om et organ, hvis virksomhed var lovreguleret (Apple and Pear Development Council), som var blevet oprettet paa foranledning af nogle frugtavlere, og som i det vaesentlige havde til opgave at goere reklame for aebler og paerer produceret i England og Wales og at fremme disses afsaetning og forbedre deres kvalitet. Domstolen besvarede det spoergsmaal benaegtende, om Apple and Pear Development Council praesterede tjenesteydelser mod vederlag i den i det andet momsdirektiv forudsatte betydning ved af de paagaeldende frugtavlere at opkraeve en aarlig afgift paa grundlag af stoerrelsen af disses med aeble- eller paeretraeer beplantede arealer. De enkelte aeble- og paereavlere kunne kun antages at drage fordel af Apple and Pear Development Council' s virksomhed indirekte [som] foelge af de forbedringer, der generelt opnaas for erhvervet som helhed , og der kunne endvidere ikke antages at bestaa nogen sammenhaeng mellem det omfang, hvori de enkelte frugtavlere drog fordel af de paagaeldende tjenesteydelser, og afgifternes stoerrelse: dommen i Apple and Pear Development Council-sagen, jf. ovenfor, praemis 15.

(19) ° Dommen i Naturally Yours Cosmetics-sagen, jf. ovenfor, praemis 14 (min fremhaevelse).

(20) ° Jeg minder herved om formaalet med denne bestemmelse ° saaledes som Domstolen har praeciseret dette i dommen af 6.5.1992 i De Jong-sagen (sag C-20/91, Sml. I, s. 2847, praemis 15) ° der er, at sikre ligebehandling af den afgiftspligtige person, som udtager et gode af sin virksomhed, og en almindelig forbruger, som koeber et gode af samme art. For at opnaa dette formaal hindrer denne bestemmelse, at en afgiftspligtig person, som har kunnet fradrage momsen paa koebet af et gode, der er tilknyttet hans virksomhed, fritages for at betale moms, naar han udtager dette gode af sin virksomhedsformue til privat brug, og at han dermed nyder uberettigede fordele i forhold til den almindelige forbruger, som koeber godet og herved betaler moms .

(21) ° Dommen i Boots Company-sagen, jf. ovenfor, praemis 18. Se ligeledes mit forslag til afgoerelse i denne sag (Sml. 1990 I, s. 1256 f., punkt 11 og 12).

(22) ° Jf. dommen i Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats-sagen, praemis 12, hvori Domstolen utalte, at beskatningsgrundlaget udgoeres af alt, hvad der modtages som modydelse for den paagaeldende tjenesteydelse.