DOMSTOLENS DOM (ANDEN AFDELING)
AF 5. FEBRUAR 1981 [1]

Statssekretæren, Finansministeriet mod andelsforeningen »Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA« (anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Nederlandenes Hoge Raad)

»Moms — Tjenesteydelser«

Sag 154/80

Sammendrag

Fiskale bestemmelser — harmonisering af lovgivningerne — omsætningsafgifter — fælles merværdiafgiftssystem — tjenesteydelser — beskatningsgrundlag — modværdien skal have direkte sammenhæng med tjenesteydelsen, kunne opgøres i penge og repræsentere en konkret værdi

(Rådets direktiv 67/228, art. 2 og 8. litra a): Bilag A, punkt 13)

En tjenesteydelse kan beskattes i henhold til det andet direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, når tjenesteydelsen, jf. direktivets artikel 2, er foretaget mod vederlag, hvorved beskatningsgrundlaget for en sådan ydelse i henhold til artikel 8, litra a), som præciseret i bilag A, punkt 13, udgøres af alt, hvad der modtages som modydelse for tjenesteydelsen. Der skal altså foreligge direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi; denne skal kunne opgøres i penge og have en konkret værdi, idet beskatningsgrundlaget for tjenesteydelser er den faktisk modtagne modydelse og ikke en værdi ansat efter objektive kriterier.

Følgelig kan der ikke være tale om en modværdi, jf. direktivets artikel 8, litra a), i det tilfælde, hvor et andelsselskab, som driver et varelager, ikke opkræver nogen lagerafgift af sine medlemmer, for den erlagte ydelse.

I sag 154/80

angående en anmodning, som Nederlandenes Hoge Raad i medfør af EØF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag

1 — Processprog: Nederlandsk.

STATSSEKRETÆREN, FINANSMINISTERIET

mod

ANDELSFORENINGEN »COÖPERATIEVE AARDAPPELENBEWAARPLAATS GA«, Heinkenszand,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 8 i Rådets andet direktiv af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967 s. 14),

har

DOMSTOLEN (anden afdeling)

sammensat af afdelingsformanden P. Pescatore og dommerne A. Touffait og O. Due,

generaladvokat: J.-P. Warner
justitssekretær: A. Van Houtte

afsagt følgende

DOM

Sagsfremstilling

De faktiske omstændigheder, retsforhandlingernes forløb og de indlæg, der er indgivet i henhold til artikel 20 i statutten for EØF-Domstolen, kan sammenfattes således:

I — Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger

Det andet direktiv om harmonisering af omsætningsafgifter bestemmer i artikel 2, litra a), følgende:

»Merværdiafgiften pålægges: levering af ting og tjenesteydelser, som en afgiftspligtig foretager i indlandet mod vederlag.«

og i artikel 8:

»Beskatningsgrundlaget er:

a) Ved leverancer og tjenesteydelser, alt hvad der udgør modværdi for tingen eller tjenesteydelsen, indbefattet

omkostninger og afgifter med undtagelse af selve merværdiafgiften.«

Endelig præciseres det i bilag A, punkt 13 ad artikel 8, litra a), at:

»Ved begrebet 'modværdi' skal forstås alt, hvad der modtages som modydelse for levering af en ting eller for en tjenesteydelse, indbefattet ekstra omkostninger (emballage, transport, forsikring m.v.), dvs. ikke alene de modtagne pengebeløb, men f.eks. også værdien af ting, der er modtaget i bytte, eller i tilfælde af overdragelse af ejendomsret ifølge en offentlig myndigheds bestemmelse, den modtagne erstatning.«

Det af Hoge Raad stillede spørgsmål vedrører arten af en tjenesteydelse, som et andelsselskab har ydet sine medlemmer, og for hvilken inspecteur havde bestemt, at der skulle efteropkræves omsætningsafgift.

Dette andelsselskab må anses som en virksomhed i henhold til »wet op de omzetbelasting« (lov om omsætningsafgift) af 1968; selskabet driver et kølehus, hvori det under konstant temperatur oplagrer kartofler for sine medlemmer. Enhver producent, som er i besiddelse af andelsbeviser, har ret til opbevaring af 1 000 kg kartofler årligt pr. andel mod betaling af en lagerafgift, som fastsættes af andelsselskabet og betales efter regnskabsårets udløb.

Af regnskabsmæssige årsager, nemlig i afventning af salget af kølehuset, har selskabet hverken »beregnet eller opkrævet« lagerafgifter til gengæld for sine tjenesteydelser i regnskabsårene 1975 og 1976; selskabet mente, at det havde præsteret disse ydelser uden vederlag, og altså afgiftsfrit, og udarbejdede derfor sine opgivelser til skatte- og afgiftsmyndighederne i overensstemmelse hermed.

Inspecteur mente imidlertid, at selskabet alligevel havde beregnet en modydelse fra sine medlemmer, idet værdien af deres andelsbeviser som følge af den undladte opkrævning af lagerafgift var faldet; inspecteur vurderede følgelig denne modydelse til den sædvanligt anvendte lagerafgift, nemlig 0,02 HFL pr. kg kartofler og efteropkrævede et beløb på 2 145 HFL.

Selskabet indbragte denne afgiftsansættelse for Gerechtshof og gjorde gældende, at begrebet vederlag som defineret i artikel 8 i lov om omsætningsafgift har konkret karakter, hvorfor selskabet havde præsteret sine ydelser vederlagsfrit, idet det ikke havde betinget sig nogen modydelse.

Gerechtshof gav selskabet medhold og annullerede afgiftsansættelsen med den begrundelse, at det ikke var blevet bevist, at der var blevet beregnet eller erlagt nogen værdi som modydelse, hvorfor de pågældende ydelser altså ikke var blevet præsteret mod vederlag.

Statssekretæren, Finansministeriet, ankede denne dom, idet han gjorde gældende, at artikel 8 i lov om omsætningsafgift var overtrådt.

Hoge Raad fulgte generaladvokat Van Soest's forslag til afgørelse og udsatte sagen og forelagde ved dom af 25. juli 1980 Domstolen følgende spørgsmål:

»Et nederlandsk andelsselskab driver i overensstemmelse med sit vedtægtsmæssige formål en lagerplads for kartofler. Dets medlemmer er hver især berettigede hhv. forpligtede til årligt at

indlevere 1 000 kg kartofler til opbevaring for hvert andelsbevis, som de besidder, og som er udstedt af selskabet. Opbevaringen sker mod en lagerafgift, som andelsselskabet årligt fastsætter, og som skal betales efter regnskabsårets udløb. I henhold til en beslutning fra andelsselskabet opkræves der i et år ingen lagerafgift.

Kan der i et sådant tilfælde være tale om en modværdi, jf. artikel 8, litra a), i det andet direktiv?«

Forelæggelsesdommen blev registreret på Domstolens justitskontor den 2. juli 1980.

På grundlag af den refererende dommers rapport og efter at have hørt generaladvokaten har Domstolen besluttet at indlede den mundtlige forhandling uden forudgående bevisførelse.

Ved kendelse af 19. november 1980 besluttede Domstolen i medfør af procesreglementets artikel 95, stk. 1, at henvise sagen til anden afdeling.

II — Indlæg indgivet i henhold til artikel 20 i statutten for Domstolen

A — Indlæg fra Nederlandenes regering

Nederlandenes regering har anført, at allerede ordlyden af artikel 8, litra a), i det andet direktiv angiver, at direktivets ophavsmænd har villet give beskatningsgrundlaget et vidt omfang, og at det klart fremgår af ordlyden af bilag A, pkt. 13, »at direktivets ophavsmænd har villet give (beskatning-) grundlaget et sådant omfang, at dette ikke blot skal omfatte et modtaget beløb.« I øvrigt vil en anden fortolkning betyde, at andre former for vederlag ikke kan belægges med omsætningsafgift, som f.eks. modregning af krav, ydelser, som også betales i naturalier, eller endelig ydelser, hvis modværdi erlægges i form af værdipapirer, samt krav, hvor modydelsen er overdragelse af en ret.

Med henvisning til en række afgørelser fra Tariefcommissie har Nederlandenes regering anført, at denne retsinstans i hver af de ovennævnte afgørelser forudsætningsvis har fastslået, at »den, til fordel for hvilken ydelsen var blevet erlagt, havde erlagt en modydelse«.

I øvrigt mener den nederlandske regering, at »betingelserne 'være beregnet' og 'være betalt' . . ., ikke nødvendigvis alene er opfyldt i de tilfælde, hvor der er blevet udleveret et dokument, hvorved fordringshaveren har bragt sit krav til debitors kundskab, eller hvor en fordring faktisk er blevet opfyldt«; til støtte for denne opfattelse har regeringen henvist til andre afgørelser fra Tariefcommissie og til en dom afsagt af Hoge Raad.

I det foreliggende tilfælde har det pågældende selskab ifølge den nederlandske regering ikke — »i modsætning til, hvad der er sædvanligt« — hverken beregnet sig eller opkrævet afgifter for 1975 og 1976 for den mulighed for oplagring, det tilbyder sine medlemmer, hvilket direkte har haft til følge, at værdien af disse medlemmers andelsbeviser er faldet, idet

nævnte indtægtstab udgør modværdien for den af selskabet erlagte ydelse.

Følgelig mener den nederlandske regering, at det spørgsmål, som er forelagt Domstolen, »må besvares bekræftende«.

B — Kommissionens indlæg

1. *Kommissionen* har understreget, at det væsentligste formål med det første direktiv om harmonisering vedrørende omsætningsafgifter var at ændre disse afgifter til et fælles merværdiafgiftssystem; systemets struktur og de nærmere regler for dets anvendelse findes i det andet direktiv. *Kommissionen* har derefter udførligt gennemgået direktivets artikel 8 sammenholdt med direktivets artikel 2 i lyset af bilag A, pkt. 13.

Ifølge Kommissionen fremgår det af disse bestemmelser, at en tjenesteydelse kun kan pålægges afgift, hvis tjenesteydelsen er blevet erlagt mod vederlag, og beskatningsgrundlaget er modværdien, dvs. alt, hvad der er modtaget som modydelse for tjenesteydelsen; der skal altså bestå et »direkte forhold mellem den erlagte tjenesteydelse og opkrævningen af dens modværdi«. Det fremgår desuden af disse bestemmelser, at »modværdien skal kunne udtrykkes i penge«, hvilken fortolkning bekræftes af artikel 9 i det andet direktiv, som bestemmer, at merværdiafgiftens normalsats fastsættes til en bestemt procentsats af beskatningsgrundlaget. Dette beskatningsgrundlag består af modværdien eller den reelt modtagne modydelse, eller »med andre ord, af den 'konkrete' værdi og ikke en 'objektiv' eller snarere 'normal' værdi, dvs. af en værdi, der er ansat efter objektive kriterier«.

Kommissionen har derefter forsøgt at føre bevis for sin opfattelse ved for det første at understrege, at den følger af den ændrede definition af beskatningsgrundlaget i tilfælde af indførsel af ting, idet der i dette tilfælde henvises til begrebet »normalpris«, jf. Rådets forordning nr. 803/68 af 27. juni 1968 om varers toldværdi (EFT 1968 I, s. 163).

Ved levering af ting udgøres beskatningsgrundlaget ligeledes i to særlige tilfælde — som nævnes i artikel 5, stk. 3, litra a), i det andet direktiv, og som vedrører 1) en afgiftspligtig udtagelse af en ting fra sin virksomhed til privat forbrug eller til vederlagsfri overdragelse, 2) en afgiftspligtigs anvendelse til virksomhedens formål af en ting fremstillet eller udvundet af den pågældende selv eller en tredjemand for hans regning — af en »normal« værdi, »hvilket klart er en undtagelse fra princippet om den 'konkrete' værdi, som gælder generelt for levering af ting og for tjenesteydelser«.

Ifølge Kommissionen beror det på merværdiafgiftens natur, at »det andet direktiv generelt tager udgangspunkt i den 'konkrete' værdi som beskatningskriterium for vareudvekslingen i indlandet«. Der er tale om en forbrugsafgift, hvilket indebærer, at det er forbrugerens faktiske udgift, som skal beskattes, og at der kun, når forbrugeren ikke har betalt nogen pris, er grund til at anvende kriteriet normalværdien. I denne henseende henviser det andet direktiv til dette krite-

rium for bestemte leveringer, men ikke for tjenesteydelser. Spørgsmålet, om man skal anvende en »normalværdi«, er afhængigt af, om denne anvendelse »er nødvendig for at forhindre fordrejning af konkurrencen eller uberettigede skattemæssige fordele«. De to ovennævnte særlige tilfælde og punkt 6 i bilag A viser, at »man bestræber sig på at gennemføre en så neutral beskatning som muligt«, snart ved at udvide beskatningsområdet, snart ved at afskaffe retten til at fradrage den indgående afgift.

Hvis det antages, at oplagringen er blevet udført vederlagsfrit, og følgelig ikke er en disposition, der kan beskattes, må det derfor ligeledes hævdes, at selskabet ikke har ret til at fradrage den merværdiafgift, som påhviler de ting og tjenesteydelser, der er blevet anvendt til at udføre denne oplagring. Men Gerechtshof forkastede dette subsidiære anbringende, som blev fremført af inspecteur, og Hoge Raad er ikke gået ind på denne subsidiære opfattelse.

Endelig har Kommissionen som afslutning på sin gennemgang anført, at den nederlandske lov om omsætningsafgift af 1968, som blev vedtages til gennemførelse af det første direktiv, også bygger på, at det er den »konkrete« værdi, der skal tages i betragtning som beskatningsgrundlag, og kun fraviger dette princip for »nogle undtagelser for leveringer, men ikke for tjenesteydelser«. I lovens artikel 8 fastsattes som beskatningskriterium »vederlaget«, der defineres som »det samlede beløb — eller hvis modydelsen ikke består i et pengebeløb, modydelsens samlede værdi — som beregnes for leveringen eller tjenesteydelsen, eller hvis det erlagte beløb er højere, alt hvad der er erlagt«. Forskellen mellem leveringer og tjenesteydelser kommer også til udtryk i definitionen på tjenesteydelser i loven: »alle ydelser, som ikke er levering af ting, og som erlægges mod vederlag« (lovens artikel 4, stk. 1); ordene »mod vederlag« gentages imidlertid ikke i definitionen af levering af ting, fordi visse leveringer også er afgiftspligtige uden vederlag. Følgelig indeholder definitionen i den nederlandske lovs artikel 1 på, hvad der kan beskattes, ikke begrænsningen »mod vederlag« og adskiller sig derved en smule fra definitionen i det andet direktiv, som udtrykkeligt nævner denne betingelse. Denne forskel forklarer, hvorfor »Hoge Raad ikke samtidig har tilføjet udtrykket 'mod vederlag', som anvendes i direktivets artikel 2, i sin anmodning om præjudiciel afgørelse«.

2. Vedrørende besvarelsen af denne anmodning fra Hoge Raad, nemlig for så vidt angår spørgsmålet, om de ydelser i form af opbevaring, som andelsselskabet har erlagt, skal pålægges merværdiafgift, mener Kommissionen, at det afgørende er, om disse tjenesteydelser er blevet udført mod vederlag, og om den pågældende for sine tjenesteydelser har modtages en modydelse, der kan udtrykkes i et pengebeløb ifølge »konkrete« kriterier.

Umiddelbart kan den her erlagte tjenesteydelse vanskeligt anses for at være blevet erlagt mod vederlag, idet der ikke er blevet erlagt nogen modydelse; der er følgelig tale om en vederlagsfri ydelse,

hvilket allerede var Gerechtshof's opfattelse.

Kommissionen har imidlertid undersøgt inspecteur's opfattelse, hvorefter medlemmernes ydelse til andelsselskabet skulle ligge i deres accept af, at værdien af deres andelsbeviser faldt med et beløb svarende til den sædvanlige lagerafgift, som ikke blev opkrævet i 1975 og 1976. Ifølge Kommissionen forekommer det imidlertid vanskeligt med sikkerhed at fastslå den reelle indflydelse, som den årlige afgørelse om lagerafgifterne har på andelsbevisernes værdi, idet denne værdi også kunne påvirkes i den ene eller den anden retning af talrige andre faktorer. Kommissionen indrømmer, at en sådan afgørelse er en usædvanlig foranstaltning, men mener, at dette ikke er tilstrækkelig grund til, at man kan tale om en modværdi og en tjenesteydelse, der kan beskattes. I øvrigt stemmer inspecteur's opfattelse — hvorefter der fastsættes en lagerafgift, der anses for »normal« — ikke med direktivets ordning, idet dette går ud fra den konkrete værdi.

Kommissionen er endvidere i tvivl om, hvorvidt den formindskede værdi af andelsbeviserne virkelig udgør en modværdi fra medlemmernes side for tjenesteydelserne i form af oplagring af deres kartofler. Efter Kommissionens mening forekommer det for det første umuligt, at et andelsselskabs handlinger kan anses som medlemmernes handlinger, idet disse andelsselskaber ifølge ordningen i det andet direktiv betragtes som afgiftspligtige. Endvidere har Kommissionen anført, at der skal bestå en snæver forbindelse mellem medlemmernes accept af deres andelsbevisers nedsatte værdi og oplagringen af kartofler som modydelse herfor. Men ifølge Kommissionen »er det ikke muligt med sikkerhed at fastslå, hverken for perioden før afgørelsen, eller for det følgende produktionsår, at alle tjenesteydelser i form af oplagring er blevet udført til fordel for medlemmer, som var medlemmer på tidspunktet for afgørelsen, og derfor efter inspecteur's opfattelse har måttet tåle en nedsættelse af værdien af deres andelsbeviser som følge af denne afgørelse«. Tilbage står endelig kun spørgsmålet om, hvorledes beløbet for modværdien, som skal udtrykkes i penge, skal fastsættes. Inspecteur har definitivt beregnet modydelsen ved at henholde sig til »den sædvanlige takst« for lagerafgiften. Dette er imidlertid ikke et skønsmæssigt kriterium, men reelt en henvisning til en »normalværdi«, hvilket er i modstrid med ordningen i det andet direktiv.

Endelig betvivler Kommissionen, »at man i mangel af en udtrykkelig forpligtelse eller bemyndigelse i det andet direktiv kan afvige fra princippet om den reelt modtagne modværdi udelukkende for andelsselskabers og lignende virksomhedsformers vedkommende, og at disse andelsselskabers pris- og udnyttelsespolitik altså skulle kunne underkastes særlige skattemæssige kriterier, som ikke finder anvendelse på andre virksomhedsformer. Hverken ordlyden eller opbygningen af det andet direktiv giver indicier i denne retning (og det samme gælder det sjette direktiv)«.

Følgelig mener Kommissionen, »at der ikke i det af Hoge Raad nævnte tilfælde kan være tale om en tjenesteydelse, som er underkastet merværdiafgift, idet den pågældende tjenesteydelse ikke er blevet

erlagt mod vederlag, jf. artikel 2 i det andet direktiv, men verderlagsfrit, eftersom andelsselskabet hverken har betinget sig eller modtaget en modydelse for sine tjenesteydelser, eller i hvert fald fordi selskabet hverken har betinget sig eller fra sine medlemmer individuelt modtaget en modydelse, hvis reelle værdi kan fastslås i overensstemmelse med artikel 8, stk. 1, litra a), sammenholdt med pkt. 13, i nævnte direktivs bilag A.«

III — Mundtlig forhandling

I retsmødet den 18. december 1980 har den nederlandske regering, ved Borchardt som befuldmægtiget, og Kommissionen, ved juridisk konsulent Fischer som befuldmægtiget, afgivet mundtlige indlæg og besvaret spørgsmål stillet af Domstolen (anden afdeling).

Generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i samme retsmøde.

Præmisser

1 Ved dom af 25. juni 1980, indgået til Domstolen den 2. juli 1980, har Nederlandenes Hoge Raad i medfør af EØF-traktatens artikel 177 stillet et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 8 i Rådets andet direktiv 67/228 af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14).

2 Dette spørgsmål er blevet rejst i en sag mellem statssekretæren, Finansministeriet, og et landbrugsandelsselskab, som driver et kartoffellager. Sagen drejer sig om, at selskabet, som for årene 1975 og 1976 havde besluttet ikke at opkræve lagerafgift af sine medlemmer for oplagring af kartofler, mente, at disse ydelser, som blev erlagt uden modydelse, derfor heller ikke skulle pålægges omsætningsafgift.

3 Skattemyndighederne mente imidlertid, at andelsforeningen alligevel havde beregnet sig en modydelse fra sine medlemmer, som fremkom ved, at værdien af deres anparter som følge af den manglende opkrævning af lagerafgifter for de to pågældende år var faldet, og efter at have anslået denne modydelse til den sædvanligvis opkrævede lagerafgift bestemte skattemyndighederne, at der skulle efteropkræves omsætningsafgift.

4 Andelsselskabet indbragte denne opkrævningsafgørelse for Gerechtshof Haag, og gjorde gældende, at begrebet vederlag som defineret i artikel 8 i wet op de omzetbelasting (den nederlandske lov om omsætningsafgift) har konkret karakter, og at det havde præsteret sine ydelser vederlagsfrit, idet det ikke havde betinget sig nogen modydelse.

5 Efter at Gerechtshof i sin dom havde givet selskabet medhold, ankede statssekretæren, Finansministeriet, denne dom.

6 For at afgøre denne tvist har Hoge Raad stillet følgende spørgsmål:

»Et nederlandsk andelsselskab driver i overensstemmelse med sit vedtægtsmæssige formål en lagerplads for kartofler. Dets medlemmer er hver især berettigede hhv. forpligtede til årligt at indlevere 1 000 kg kartofler til opbevaring for hvert andelsbevis, som de besidder, og som er udstedt af selskabet. Opbevaringen sker mod en lagerafgift, som andelsselskabet årligt fastsætter, og som skal betales efter regnskabsårets udløb. I henhold til en beslutning fra andelsselskabet opkræves der i et år ingen lagerafgift.

Kan der i et sådant tilfælde være tale om en modværdi, jf. artikel 8, litra a), i det andet direktiv?«

7 Med dette spørgsmål ønsker Hoge Raad i det væsentlige oplyst, hvorledes begrebet »modværdi« i artikel 8, litra a), i det andet direktiv korrekt skal fortolkes.

8 Det således stillede spørgsmål skal besvares i lyset af samtlige bestemmelser i det andet direktiv.

9 Det bemærkes først, at det omtvistede begreb indeholdes i en fællesskabsretlig bestemmelse, som ikke med henblik på at bestemme dens betydning og omfang henviser til medlemsstaternes ret; det følger heraf, at fortolkningen af begrebet i dets almene betydning ikke kan overlades til hver enkelt medlemsstats skøn.

10 Desuden har fællesskabslovgiver sørget for at forklare udtrykket »modværdi« i bilag A — som udgør en integrerende del af det andet direktiv i henhold til dens artikel 20 — idet det under bilagets punkt 13 ad artikel 8, litra a), nemlig anføres, at der ved dette begreb skal forstås »alt, hvad der modtages som modydelse ... for en tjenesteydelse indbefattet ekstra omkostninger (emballage, transport forsikring m.v.) dvs. ikke alene de modtagne pengebeløb, men f.eks. også værdien af en ting, der er modtaget i bytte, eller i tilfælde af overdragelse af ejendomsret ifølge en offentlig myndigheds bestemmelse, den modtagne erstatning«.

11 Det skal dernæst fremhæves, at nævnte artikel 8, litra a), som angiver beskatningsgrundlaget for merværdiafgiften, og bestemmer, at dette for tjenesteydelsers vedkommende udgøres af »alt, hvad der udgør modværdi for tjenesteydelsen«, forklaret som ovenfor nævnt, må ses i sammenhæng med artikel 2, hvorefter kun »tjenesteydelser, som en afgiftspligtig foretager i indlandet mod vederlag«, kan pålægges merværdiafgift.

12 En tjenesteydelse kan således beskattes i henhold til det andet direktiv, når tjenesteydelsen er foretaget mod vederlag, hvorved beskatningsgrundlaget for en sådan ydelse udgøres af alt, hvad der modtages som modydelse for tjenesteydelsen; der skal altså foreligge en direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi, hvilket ikke er tilfældet, når modydelsen består i et — ikke nærmere bestemt — fald i værdien af medlemmernes andelsbeviser, idet et sådant værditab ikke kan anses for et vederlag, som andelsselskabet har modtaget for sine tjenesteydelser.

13 Det fremgår desuden af anvendelsen af udtrykkene »mod vederlag« og »alt, hvad der modtages som modydelse«, for det første, at modværdien for en tjenesteydelse skal kunne opgøres i penge, hvilket i øvrigt bekræftes af artikel 9 i det andet direktiv, som bestemmer, at »merværdiafgiftens normalsats fastsættes ... til en bestemt procentsats af beskatningsgrundlaget«, dvs. til en bestemt del af det, som udgør modværdi for tjenesteydelsen, hvilket forudsætter, at denne modværdi kan opgøres i et pengebeløb; for det andet, at denne modværdi har en konkret værdi, idet beskatningsgrundlaget for tjenesteydelser er den faktisk modtagne modydelse og ikke en værdi ansat efter objektive kriterier.

14 Følgelig udgør en tjenesteydelse, for hvilken der ikke modtages en bestemt konkret modydelse, ikke en tjenesteydelse »mod vederlag«, hvorfor den ikke kan beskattes i henhold til det andet direktiv.

15 Det følger heraf, at der ikke kan være tale om en modværdi, jf. artikel 8, litra a), i Rådets andet direktiv 67/228 af 11. april 1967, i det tilfælde, hvor et andelsselskab, som driver et varelager, ikke opkræver nogen lagerafgift af sine medlemmer for den erlagte ydelse.

Sagens omkostninger

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

På grundlag af dise præmisser,

kender

DOMSTOLEN (anden afdeling)

vedrørende det spørgsmål, som Nederlandenes Hoge Raad har forelagt den ved dom af 25. juni 1980, for ret:

Der kan ikke være tale om en modværdi, jf. artikel 8, litra a), i Rådets andet direktiv 67/228 af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgift — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967,

s. 14), i det tilfælde, hvor et andelsselskab, som driver et varelager, ikke opkræver nogen lagerafgift af sine medlemmer for den erlagte ydelse.

Pescatore Touffait Due

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 5. februar 1981.

A. Van Houtte
Justitssekretær

P. Pescatore
Formand for anden afdeling

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT J.-P. WARNER FREMSAT DEN 18. DECEMBER 1980 [1]

Høje Domstol.

Min egen opfattelse er, at dette er en meget enkel sag, og jeg behøver ikke at bruge megen tid på mit forslag til afgørelse.

Jeg er helt enig med Kommissionens konklusion. Kernen i mit forslag til afgørelse er, at der ikke her er noget, der kan beskrives som »vederlag« i den i direktivets artikel 2, litra a), forudsatte betydning, intet, der kan beskrives som »modværdi« i den i artikel 8 forudsatte betydning — modværdi for den tjenesteydelse, som blev ydet foreningens medlemmer — og intet, der kan beskrives som »modtaget« af foreningen i den i bilag A, pkt. 13 forudsatte betydning. Den nedsættelse af deres andeles værdi, som medlemmerne måtte tåle, kan afgjort ikke betegnes således. Man kan efter min mening ikke komme udenom, at medlemmerne ikke har erlagt et vederlag, og at foreningen ikke har modtaget noget. For at dække et tilfælde som dette, ville det være nødvendigt med en særlig bestemmelse, hvorefter der er en modværdi, når der ikke er nogen modværdi.

1 — Oversat fra engelsk.