FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT WALTER VAN GERVEN

fremsat den 16.marts 1994 *

Hr. afdelingsformand,
De herrer dommere,

Baggrunden for hovedsagerne

1. Ved kendelse af 14. januar 1993 har Value Added Tax Tribunals, Manchester Tribunal Centre (herefter benævnt »den forelæggende retsinstans«), i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen et spørgsmål vedrørende fortolkningen af det sjette momsdirektiv (herefter benævnt »direktivet«) [1]. Spørgsmålet er blevet rejst under to sager, som Empire Stores Limited (herefter benævnt »Empire Stores«) har indbragt for domstolene til prøvelse af nogle afgørelser om opkrævning 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.

2. Empire Stores driver virksomhed i form af postordresalg og sælger varer på grundlag af et katalog, som selskabet fremsender til eksisterende og mulige fremtidige kunder. Som anført af den forelæggende retsinstans er kunderne næsten udelukkende kvinder. Varerne kan betales kontant eller i rater. I praksis betales et stort antal af de købte varer i rater. Empire Stores er villig til at sælge til enhver, der betaler kontant, men sælger kun på ratevilkår til personer, som selskabet har accepteret som kunder. Det fremgår af den af den forelæggende retsinstans den 17. august 1992 trufne foreløbige afgørelse i hovedsagerne, at Empire Stores i den periode, som de anfægtede momsopkrævninger vedrører, anvendte to fremgangsmåder med henblik på at tiltrække kunder.

Den første fremgangsmåde blev betegnet »*The self-introduction scheme*«. I den forbindelse reklamerede Empire Stores ved foldere og annoncer i dagblade samt posttilsendte foldere. Selskabet tilbød fremtidige kunder en gave, som disse kunne vælge, når 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

* Originalsprog: nederlandsk.

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

pågældendes kreditværdighed og fremsendte, såfremt 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 når kunden havde betalt for denne eller betalt en første rate [2]. Den forelæggende retsinstans har som eksempler på gaver nævnt en elektrisk vandkoger og en trykknaptelefon.

Den anden fremgangsmåde blev betegnet »*The introduce-a-friend scheme*«. I forbindelse med denne fremgangsmåde 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. Også i dette tilfælde blev den potentielle kundes kreditværdighed først undersøgt. Såfremt resultatet heraf var tilfredsstillende for Empire Stores, og så 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 båndafspiller), en brødrister, en vandkoger, 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 fremgangsmåde 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, såfremt den havde været udbudt til salg i selskabets katalog. I overensstemmelse hermed udfærdigede Commissioners de omtvistede momsopkrævninger på dette grundlag.

4. Empire Stores indbragte spørgsmålet 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 Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977), når en leverandør af goder i henhold til bestilling ved postordre fra et katalog ('katalogvarer') anvender ordninger, hvis nærmere detaljer

2 — Den forelæggende retsinstans har i sin foreløbige afgørelse oplyst, at i) gaven indtil den 8.8.1988 blev tilsendt kunden, når denne havde betalt for ordren eller havde betalt den første rate, at ii) gaven i perioden 8.8.1988-22.2.1989 blev tilsendt, når 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.

fremgår af vedlagte afgørelse, og som sammenfattende kan beskrives således:

i) når en potentiel kunde giver tilfredsstillende oplysninger om sig selv (navnlig hvad angår kreditværdighed), forpligter leverandøren sig til uden merpris at levere den pågældende kunde — såfremt og når 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 såvel kan være varer fra leverandørens katalog som varer, der ikke findes i dette;

ii) når en etableret kunde finder og over for leverandøren introducerer en ny potentiel kunde, der giver tilfredsstillende oplysninger om sig selv (navnlig hvad angår kreditværdighed), forpligter leverandøren sig til uden merpris at levere den etablerede kunde — såfremt og når 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 såvel kan være varer fra leverandørens katalog som varer, der ikke findes i dette;

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

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

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

i) den købspris, som leverandøren har betalt for varerne

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

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

Kan spørgsmålene kræves besvaret?

5. Kommissionen har rejst tvivl om, hvorvidt spørgsmålene kan kræves besvaret. I henhold til EF-traktatens artikel 177, stk. 2, kan en national retsinstans kun forelægge Domstolen et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen eller gyldigheden af en fællesskabsretlig bestemmelse, såfremt den skønner, at en afgørelse af dette spørgsmål er nødvendig for, at den kan afsige dom. Kommissionen anfører i denne forbindelse, at den forelæggende retsinstans ved sin afgørelse af 17. august 1992 gav Empire Stores medhold i de to hovedsager og annullerede momsopkrævningerne. Det hedder i afgørelsen, at denne vil blive endelig efter udløbet af en frist på to måneder, såfremt ingen af parterne forinden har fremsat begæring om, at Domstolen forelægges et præjudicielt spørgsmål. Kommissionen finder det på denne baggrund tvivlsomt, om en besvarelse fra Domstolens side virkelig er nødvendig for, at der kan træffes afgørelse i hovedsagen. Kommissionen har dog ikke formelt gjort gældende, at spørgsmålene må afvises fra realitetsbehandling.

6. Efter min opfattelse beror Kommissionens tvivl på en fejlagtig fortolkning af afgørelsen af 17. august 1992. Den forelæggende retsinstans har heri udtrykkeligt anført, at der herved kun var tale om en *foreløbig* afgørelse. Selv om retten fandt, at Empire Stores havde afregnet moms på et korrekt grundlag, således at »the appeals *ought* to be allowed and the assessments discharged« (min fremhævning), traf den bestemmelse om, at parterne inden for en frist på to måneder kunne fremsætte begæring om, at Domstolen blev forelagt et eller flere præjudicielle spørgsmål. Empire Stores fremsatte en sådan begæring den 14. oktober 1992, og efter et retsmøde den 14. januar 1993 besluttede den forelæggende retsinstans at indbringe de pågældende præjudicielle spørgsmål for Domstolen. I sin forelæggelseskendelse, der blev afsagt samme dag, anførte retten udtrykkeligt, at »en afgørelse af de i tillægget til denne kendelse angivne spørgsmål er nødvendig for, at retten kan afsige dom i nærværende appelsager«. Da den forelæggende retsinstans' *endelige* afgørelse herefter beror på Domstolens besvarelse, og da det fremgår af Domstolens faste praksis, at det udelukkende henhører under de nationale retsinstanser at vurdere, om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at de kan afsige dom [3], savnes der efter min opfattelse grundlag for at afvise at realitetsbehandle anmodningen.

Foreligger der en modydelse (»modværdi«) i direktivets forstand?

Direktivets bestemmelser

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

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

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.

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 ufornødent at besvare det andet spørgsmål. Empire Stores har anført, at uanset fremgangsmåden 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 første ordre som for leveringen af gaven. Det fremgår 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 sammenhæng mellem de leverede varer og modydelsen. Der består i sagen en sådan direkte sammenhæng mellem leveringen af gaven og det betalte pengebeløb, idet gaven først leveres, når betalingen har fundet sted.

Det fremgår endvidere af dommen i sagen Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats [6], at »modværdien« udgøres af alt, hvad der modtages som modydelse for leveringen af goderne eller præsteringen af tjenesteydelserne. Såvel leveringen af gaven som leveringen af de første bestilte katalogvarer sker herved som modydelse for erlæggelsen af en enkelt »modværdi«, nemlig pengebeløbet. Der erlægges ikke nogen selvstændig eller yderligere »modværdi« som modydelse for gaven ud over dette beløb. Navnlig består der ingen direkte sammenhæng 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 opstår først, når den nye kunde har afgivet sin første ordre og har foretaget en betaling i forbindelse hermed. Af denne grund adskiller nærværende sag sig også fra Naturally Yours Cosmetics-sagen [7].

9. *Den britiske regering* har gjort gældende, at spørgsmålet om, hvorvidt den af sælgeren opnåede modydelse for gaven er selvstændig i forhold til den for de bestilte varer betalte pris, er et faktuelt spørgsmål, som det henhører under den nationale retsinstans at tage stilling til. Såfremt Domstolen imidlertid måtte finde det på sin plads at besvare dette spørgsmål, må svaret blive bekræftende. Hver af de to fremgangsmåder gav anledning til to transaktioner, hvortil der er knyttet en særlig modydelse. For det første sker der en levering af gaven, hvorved modydelsen består i en præstering af tjenesteydelser i form af en introduktion af en ny og acceptabel kunde (tjenesteyderen selv eller en

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.

anden) og af en meddelelse af personlige oplysninger om denne kunde. For det andet sker der en levering af de bestilte katalogvarer, hvorved modydelsen består i betaling af et pengebeløb. Det fremgår af dommen i Naturally Yours Cosmetics-sagen, at modydelsen for en levering af goder kan bestå i en tjenesteydelse, såfremt der er en direkte sammenhæng mellem den pågældende tjenesteydelse og leveringen af goderne, og såfremt tjenesteydelsens værdi kan opgøres i penge. Begge disse betingelser er opfyldt her.

10. *Kommissionen* har gjort gældende, at der ved vurderingen af, hvad beskatningsgrundlaget er for en yderligere vare, som en handlende tilbyder i tilfælde af køb af den egentlige vare, må sondres mellem, om den yderligere vare er af samme art som den egentlige vare, eller om den er af en anden art end denne. Såfremt den yderligere vare er af samme art, er »modværdien« 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 på grundlag af direktivets regler må fastlægges selvstændige beskatningsgrundlag.

Det sidste er tilfældet her. Som beskatningsgrundlag må der regnes med det samlede beløb, som forbrugeren har betalt. Leveringen af gaven må dog anses for en selvstændig 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 købsprisen for goderne eller, i mangel af en købspris, kostprisen bestemt på tidspunktet for leveringen.

Der er dog i sagen tale om »gaver af ringe værdi«, jf. artikel 5, stk. 6, in fine, hvorfor overdragelsen af gaverne ikke er udtryk for afgiftspligtige transaktioner, således at der ikke bliver spørgsmål om noget beskatningsgrundlag. For det tilfælde, at den forelæggende retsinstans måtte lægge til grund, at den yderligere vare alligevel ikke er af ringe værdi som omhandlet, er beskatningsgrundlaget leverandørens indkøbspris, med andre ord det beskatningsgrundlag, som den forelæggende retsinstans har angivet i punkt i) i sit andet spørgsmål.

11. Hvad endelig angår *den portugisiske regering* vil denne sondre mellem de af Empire Stores anvendte fremgangsmåder.

Om »The self-introduction scheme« gør den portugisiske regering gældende, at gaven ikke er en »rabat«, jf. direktivets artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), idet rabat normalt har form af en prisnedsættelse og ikke en levering af goder. Efter »The self-introduction scheme« præsteres der ikke nogen tjenesteydelse over for Empire Stores fra kundens side, som gaven er et modstykke til, hvorfor gavens værdi ikke kan anses som en »modværdi« 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 være udtryk for en direkte modydelse for leveringen af gaven. Hertil kommer, at der er en direkte sammenhæng mellem gaven og købet af goderne, men ikke mellem gaven og den introduktion af kunden, som giver anledning til købet. Gaven må herefter i forbindelse med den nævnte fremgangsmåde 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 angår »The introduce-a-friend scheme« består der en direkte sammenhæng 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 præsteres 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), således 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 først undersøge, hvorvidt den nye, henholdsvis eksisterende, kunde i forbindelse med de omhandlede fremgangsmåder erlægger en »*modværdi*« i direktivets forstand som modydelse for den vare, vedkommende får overdraget. Det afgørende spørgsmål er med andre ord, om leveringen af varen er en *afgiftspligtig transaktion* i den i direktivet forudsatte betydning. Besvares dette spørgsmål bekræftende, må man herefter spørge, hvorledes det nøjagtige *momsbeskatningsgrundlag* skal bestemmes.

13. Efter direktivets artikel 2 (citeret ovenfor, punkt 7) forudsættes det ved en afgiftspligtig transaktion, at den afgiftspligtige leverer det pågældende gode *mod vederlag*. Ved vurderingen af, om dette er tilfældet i forbindelse med de i sagen omhandlede gaveordninger, kan jeg i første 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

8 — Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14).

9 — Denne omstændighed berører ikke den nævnte doms værdi af fortilfælde med relevans for nærværende sag. Som Domstolen har fastslået i dommene i sagerne Apple and Pear Development (jf. ovenfor punkt 10) og Naturally Yours Cosmetics (jf. ovenfor punkt 10), må der ved fortolkningen af det sjette momsdirektiv tages hensyn til Domstolens praksis vedrørende det andet momsdirektiv.

inden for merværdiafgiftssystemet forudsætter, at der er fastsat en pris eller en modværdi« [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 forgængeren 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 fremgangsmåder 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 fremgangsmåder har et *aftalemæssigt grundlag*. Ved annoncer, kataloger og/eller foldere fremsætter Empire Stores over for potentielle, henholdsvis eksisterende, kunder et tilbud, der, når 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 fordelen måtte være forskellig alt efter den anvendte fremgangsmåde.

10 — Dom af 1.4.1982, sag 89/81, Hong-Kong Trade, Sml. s. 1277, præmis 10. Jf. også 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 sådanne kun præsteres mod vederlag, »såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren« (præmis 14).

11 — Dommen i Hong-Kong Trade-sagen, præmis 11.

12 — Ved sin besvarelse af spørgsmål som de i sagen forelagte må Domstolen nødvendigvis gå ud fra de faktiske omstændigheder vedrørende de pågældende 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.

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

Efter »*The self-introduction scheme*« består fordelen 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, når 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 afgivne 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 fremgangsmåder 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 fremgangsmåder foreligger der således en modydelse. Spørgsmålet er imidlertid, om der herved er tale om en »modværdi« i den i direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, forudsatte betydning. Domstolen har i denne forbindelse i dommene i sagerne Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Apple and Pear Development Council og Naturally Yours Cosmetics, jf. ovenfor, fastlagt følgende kriterier:

— Der skal være en *direkte sammenhæng* mellem leveringen af det pågældende gode og modydelsen [13].

— Modydelsens værdi skal kunne opgøres *i penge* [14].

— Modydelsen, eller »modværdien«, skal have karakter af en *konkret værdi*, idet beskatningsgrundlaget er den faktisk

13 — Dommen i Coöperatieve 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 sidstnævnte dom blev de principper, der fremgår af den først nævnte praksis, som angik tjenesteydelser, overført til levering af goder. Domstolen har netop for nylig bekræftet denne praksis i dommen i Tolsma-sagen, jf. ovenfor, præmis 13.

14 — Dommen i Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats-sagen, jf. ovenfor, præmis 12, og dommen i Naturally Yours Cosmetics-sagen, jf. ovenfor, præmis 16.

modtagne modydelse og ikke en værdi ansat efter objektive kriterier [15].

17. Anvender man disse kriterier i denne sag, bliver resultatet følgende. Hvad angårbetingelsen om, at der skal være en *direkte sammenhæng*, fremgår det efter min opfattelse af de for Domstolen foreliggende oplysninger, at en sådan sammenhæng må antages at bestå. Ved begge fremgangsmåder er en introduktion tillige med en meddelelse af oplysninger således en *ufravigelig forudsætning* for, at tingen leveres. Dette er da også, hvad den forelæggende retsinstans har antaget i slutningen af sin foreløbige afgørelse, jf. følgende bemærkning: »Efter rettens opfattelse var der efter begge ordninger en direkte sammenhæng mellem leveringen af tingen og introduktionen, men ikke nogen sammenhæng med andre forhold.« [16]

Man kan endvidere ikke hævde, at tingens værdi er uden tilknytning til den økonomiske værdi, som introduktionen repræsenterer for Empire Stores. På dette punkt adskiller nærværende sag sig klart fra, hvad der var tilfældet i sagerne Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats [17] og Apple and Pear Development Council [18], hvori det klart fremgik af de faktiske omstændigheder, at der ikke var nogen direkte sammenhæng som omhandlet, mens denne sag snarere ligner Naturally Yours Cosmetics-sagen.

I sidstnævnte sag var der spørgsmål om en engrosvirksomhed (Naturally Yours Cosmetics Limited), der solgte kosmetik gennem »skønhedseksperter«, som rettede henvendelse til venner og bekendte (»værtinder«) med henblik på, at disse afholdt sammenkomster, hvor virksomhedens produkter blev udbudt til salg. Under sammenkomsterne solgte skønhedseksperterne produkterne, og værtinden modtog som belønning for at have organiseret den pågældende sammenkomst en krukke Naturally Yours Cosmetics-creme. Såfremt denne vare blev benyttet på denne måde, skulle skønhedseksperten kun betale 1,50 UKL for den i stedet for den normale engrospris på 10,14 UKL. Domstolen blev spurgt, hvad beskatningsgrundlaget nærmere bestemt var, jf. direktivets

15 — Ibidem.

16 — S. 58 i den foreløbige afgørelse (engelsk version).

17 — Denne sag drejede sig om et landbrugsandelsselskab, der oplagrede kartofler for medlemmerne, og som havde besluttet i to år ikke at opkræve lagerafgift. Ifølge de nederlandske skattemyndigheder havde selskabet alligevel beregnet sig en modydelse fra medlemmerne, som fremkom ved, at værdien af disses anparter som følge af den manglende opkrævning af lagerafgift var faldet. Domstolen antog, at der ikke var nogen direkte sammenhæng mellem de pågældende tjenesteydelser og vedkommende modydelse, idet et — ikke nærmere bestemt — fald i værdien af andelsbeviserne ikke kunne anses som et vederlag, som selskabet modtog for de af det præsterede tjenesteydelser: dommen i Coöperatieve 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 på foranledning af nogle frugtavlere, og som i det væsentlige havde til opgave at gøre reklame for æbler og pærer produceret i England og Wales og at fremme disses afsætning og forbedre deres kvalitet. Domstolen besvarede det spørgsmål benægtende, om Apple and Pear Development Council præsterede tjenesteydelser mod vederlag i den i det andet momsdirektiv forudsatte betydning ved af de pågældende frugtavlere at opkræve en årlig afgift på grundlag af størrelsen af disses med æble- eller pæretræer beplantede arealer. De enkelte æble- og pæreavlere kunne kun antages at drage fordel af Apple and Pear Development Council's virksomhed »indirekte [som] følge af de forbedringer, der generelt opnås for erhvervet som helhed«, og der kunne endvidere ikke antages at bestå nogen sammenhæng mellem det omfang, hvori de enkelte frugtavlere drog fordel af de pågældende tjenesteydelser, og afgifternes størrelse: dommen i Apple and Pear Development Council-sagen, jf. ovenfor, præmis 15.

artikel 11, punkt A, stk. 1, og bemærkede i denne forbindelse følgende:

»... det fremgår af forelæggelseskendelsen, at Naturally Yours sælger sine produkter på den måde, at skønhedseksperterne deltager i de private sammenkomster, som de lader afholde gennem værtinder. Dette er grunden til, at Naturally Yours vil sælge den krukke creme, værtinden modtager som gave, til en meget lav pris. Under den mundtlige forhandling for Domstolen blev det i øvrigt oplyst, at såfremt skønhedseksperten ikke præsterer den pågældende tjenesteydelse, dvs. ikke finder en værtinde til at afholde en sammenkomst, skal krukken med creme leveres tilbage eller betales med den normale engrospris. Hvis dette er tilfældet — det tilkommer den nationale retsinstans at tage stilling hertil — må det fastslås, at der er en *direkte sammenhæng* mellem den omstændighed, at krukken med creme leveres til en meget lav pris, og den tjenesteydelse, skønhedseksperten præsterer« [19].

18. I den foreliggende sag kan de fordele, der for Empire Stores er knyttet til den potentielle, henholdsvis eksisterende, kunde, utvivlsomt *opgøres i penge*, også selv om det, således som den forelæggende retsinstans har fastslået, må erkendes, at kunden kun omtrentligt kendte tingens værdi og var ganske uden kendskab til værdien af den fordel for Empire Stores, som selskabet opnåede til gengæld for tingen. Det afgørende er, at Empire Stores' fordele havde en økonomisk værdi for selskabet. Dette er årsagen til, at jeg ikke kan lade mig overbevise om rigtigheden af den af Empire Stores subsidiært forfægtede opfattelse, hvorefter modydelsen ikke kan opgøres i penge, og den ikke havde nogen konkret værdi for selskabet. Som den forelæggende retsinstans har anført i sin foreløbige afgørelse, må værdien af introduktionen af en ny kunde for selskabet have haft karakter af en *konkret værdi*, 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 fremgangsmåder 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 gældende, kan der ikke i sagen være tale om et gode, som den afgiftspligtige »overdrager vederlagsfrit eller i øvrigt benytter til et virksomheden uvedkommende formål«, jf. direktivets artikel 5, stk. 6, første punktum. Denne bestemmelse omfatter varer, som en afgiftspligtig udtager fra sin virksomhed og vederlagsfrit overdrager til et virksomheden uvedkommende formål — hvilket ikke kan være tilfældet her [20]. Sådanne leveringer sidestilles i øvrigt med leveringer mod vederlag. Der kan herefter ikke i sagen være tale om »udtagelse af goder til virksomhedens eget

19 — Dommen i Naturally Yours Cosmetics-sagen, jf. ovenfor, præmis 14 (min fremhævelse).

20 — Jeg minder herved om formålet med denne bestemmelse — således som Domstolen har præciseret dette i dommen af 6.5.1992 i De Jong-sagen (sag C-20/91, Sml. I, s. 2847, præmis 15) — der er, »at sikre ligebehandling af den afgiftspligtige person, som udtager et gode af sin virksomhed, og en almindelig forbruger, som køber et gode af samme art. For at opnå dette formål hindrer denne bestemmelse, at en afgiftspligtig person, som har kunnet fradrage momsen på købet af et gode, der er tilknyttet hans virksomhed, fritages for at betale moms, når han udtager dette gode af sin virksomhedsformue til privat brug, og at han dermed nyder uberettigede fordele i forhold til den almindelige forbruger, som køber godet og herved betaler moms«.

brug i form af gaver af ringe værdi og vareprøver«, jf. artikel 5, stk. 6, in fine. Efter min opfattelse omfatter denne bestemmelse kun gaver i forretningsøjemed, der har til formål at fremme den pågældende virksomheds almindelige goodwill eller omdømme, uden at der — i modsætning til forholdet i nærværende sag — erlægges en direkte modydelse.

Gaverne kan så meget mindre anses som udtryk for »rabat og bonus«, jf. direktivets artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b). Det fremgår af det allerede anførte, at der ikke kan være tale om »et nedslag i den pris, hvortil varen sædvanligvis tilbydes kunden«, i hvilken forbindelse sælgeren — selv om han ikke modtager nogen modydelse fra køberen — »giver afkald på det beløb, som rabatten udgør, netop for at tilskynde kunden til at købe produktet« [21].

Beskatningsgrundlaget

20. Spørgsmålet er herefter, hvorledes beskatningsgrundlaget nøjagtigt skal bestemmes. Også på dette punkt har procesdeltagerne for Domstolen forfægtet forskellige opfattelser. Ifølge den britiske og den portugisiske regering (hvad angår den portugisiske regering gælder 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 pågældende varer, såfremt de havde været udbudt til salg i selskabets katalog. Under den mundtlige forhandling gjorde den britiske regering gældende, 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« værdi må herefter være lig med den pris, som kunden skulle have betalt for de pågældende varer i detailhandelen.

Empire Stores har, subsidiært, heroverfor gjort gældende, at da der i sagen ikke har været tale om, at parterne er blevet enige om at tillægge gaverne en bestemt værdi, må den »konkrete« værdi være lig med den af Empire Stores for de pågældende varer betalte pris, idet denne er udtryk for, hvad selskabet var villig til at betale for at skaffe sig de omhandlede oplysninger. I sin foreløbige afgørelse har den forelæggende retsinstans ligeledes givet udtryk for denne opfattelse.

21. Direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, er affattet meget bredt. Beskatningsgrundlaget er den *samlede* »modværdi«, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller (endog) vil modtage for de pågældende transaktioner [22]. Som allerede nævnt (punkt 16), har Domstolen antaget, at beskatningsgrundlaget er den *faktisk* modtagne mod-

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

22 — Jf. dommen i Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats-sagen, præmis 12, hvori Domstolen udtalte, at beskatningsgrundlaget udgøres af alt, hvad der modtages som modydelse for den pågældende tjenesteydelse.

ydelse. Det afgørende er med andre ord den »konkrete« værdi for leverandøren eller tjenesteyderen, som parterne er enige om, og ikke en objektiv værdi, der er uden sammenhæng med den pågældende transaktion.

Hvad er den »konkrete« værdi 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. Nærmere bestemt bestod denne modydelse i leveringen af den *ting*, som kunden udpegede og ønskede at modtage som gave, hvorimod den ikke var et *pengebeløb*, som parterne var blevet enige om. Jeg er på 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 foreslå, at Domstolen besvarer spørgsmålene fra den forelæggende retsinstans således:

»1) I forbindelse med de to ordninger, som den forelæggende retsinstans har beskrevet, er leverandørens 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 på en direkte måde præsteres en modydelse, som er tilstrækkelig.

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