FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT CHRISTINE STIX-HACKL

fremsat den 5. februar 2002 [1]

I — Indledning

1. VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre, forelægger i denne sag Domstolen spørgsmålet om, hvordan man skal fortolke begrebet »tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris« i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (herefter »sjette direktiv«) [2]. Konkret drejer det sig om, hvorvidt betaling fra en national organisation til en virksomhed i forbindelse med energirådgivning, som virksomheden yder til beboere af boliger, er underlagt merværdiafgift.

1 — Originalsprog: tysk.
2 — EFT L 145, s. 1.

II — Retsforskrifter

A — *Fællesskabsretten*

2. Sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, bestemmer:

»Beskatningsgrundlaget er:

a) ved levering af goder og tjenesteydelser [...] 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 — *National ret*

3. Energy Action Grants Agency (organisation, der har til opgave at tildele tilskud inden for energiområdet, herefter »EAGA«) administrerer Home Energy Efficiency Scheme (ordning til effektiv energiudnyttelse i boliger, herefter »HEES«). HEES er reguleret i Home Energy Efficiency Grants Regulations (forskrifter vedrørende tildeling af tilskud inden for området effektiv energiudnyttelse i boliger, herefter »Regulations«) af 1992. Regulations erstattede de oprindelige Regulations fra 1990, og de er blevet ændret ved Home Energy Efficiency Grants (Amendment) Regulations af 1993, 1994, 1995 og 1996. Parterne i hovedsagen har imidlertid anmodet appelinstansen om at træffe afgørelse i henhold til Regulations, idet ændringerne klart ikke har haft nogen indvirkning på de omtvistede punkter i sagen.

4. Regulation 2(1) definerer begrebet energirådgivning (»Energy Advice«) som »rådgivning vedrørende varmeisolering eller økonomisk og effektiv brug af husholdningsapparater eller af lysindretninger eller af rum- eller vandopvarmning« i visse nærmere bestemte boliger.

5. Regulation 4 regulerer ansøgninger om tilskud. Regulation 4(2) bestemmer:

»En ansøgning skal indgives skriftligt og være underskrevet enten af ansøgeren eller af en person, der er udpeget af, eller hvis kvalifikationer er fastsat af den administrerende myndighed for dette område, og skal have en sådan udformning [...] som fastsat af den administrerende myndighed.«

6. Regulation 5 definerer, hvilket arbejde der kan ydes tilskud til. »Energirådgivning« er omfattet heraf.

7. Regulation 7(1) bestemmer, at når en ansøgning er fremkommet til netværksinstallatøren for det pågældende område, skal han vurdere, om ansøgeren er berettiget til støtte. Regulation 7(3) bestemmer:

»Hvis netværksinstallatøren finder, at tilskud er berettiget, skal han

a) fremsende ansøgningen til den administrerende myndighed for dette område til afgørelse og samtidig over for den administrerende myndighed skriftligt bekræfte, at han har foretaget den efterprøvelse af tilskuddets berettigelse, som løbende kan fastsættes af den administrerende myndighed; og

b) afgøre — mens ansøgningen behandles af den administrerende myndighed — om han ønsker at udføre arbejdet, hvorved han, med forbehold for ansøgerens ansvar som beskrevet nedenfor under i), selv skal afholde udgifterne i forbindelse med arbejdet, såfremt den administrerende myndighed ikke kan godkende tilskuddet; og

i) hvis han ønsker dette, skriftligt meddele ansøgeren, at han ønsker at udføre arbejdet, hvorved ansøgeren, hvis ansøgningen om tilskud ikke godkendes eller ikke betales af den administrerende myndighed på dette område på grund af væsentligt urigtige oplysninger, alene for arbejdet er forpligtet til at betale et sådant beløb, som skriftligt er aftalt mellem ansøgeren og netværksinstallatøren forud for ansøgningen, og som udgør det beløb, hvormed de fulde udgifter forbundet med arbejdet, overstiger tilskuddet [...]«

8. Ifølge regulation 7(4) forstås der i Regulations ved »væsentligt urigtige oplysninger« enhver forkert oplysning fra eller på vegne af ansøgeren vedrørende et væsentligt aspekt af de betingelser, der skal opfyldt ved tildeling af tilskud.

9. Regulation 9 fastsætter det maksimale tilskud, der ved energirådgivning udgør 10 GBP.

10. Regulation 10(2) bestemmer, at når betingelserne for betaling af tilskuddet er opfyldt, betaler den administrerende myndighed det på det tidspunkt, den måtte bestemme. Når arbejdet er udført af en netværksinstallatør, skal tilskuddet betales til ham.

11. EAGA's ansøgningsskema i henhold til regulation 4 har overskriften »ansøgningsskema om tilskud i henhold til Home Energy Efficiency Scheme«. Ansøgningsskemaet er vedlagt »forklarende noter« og en »aftale«.

Aftalen har følgende ordlyd:

»I denne aftale betyder »De/Dem« den person, der ansøger om tilskud, og »leverandøren« betyder netværksinstallatøren. De og netværksinstallatøren aftaler følgende:

»1. Leverandøren vil udføre arbejdet til den pris, der er anført i punkt 3 på forsiden.

2 a) Leverandøren er berettiget til følgende:

— Betaling fra Dem i henhold til punkt 3 på forsiden. De skal dog kun betale, når arbejdet er tilfredsstillende udført.

— Det tilskud, der ydes i henhold til Home Energy Efficiency Grants Regulations, når EAGA Ltd betaler tilskuddet til leverandøren.

b) Hvis leverandøren udfører arbejdet, og EAGA Ltd ikke godkender ansøgningen om tilskud eller ikke betaler tilskuddet på grund af væsentligt urigtige oplysninger, skal De betale leverandøren den fulde pris for arbejdet (når arbejdet er tilfredsstillende udført).

3. Leverandøren skal færdiggøre arbejdet og foretage alle handlinger forbundet hermed i henhold til Home Energy Efficiency Grants Regulations.«

III — Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger

12. Keeping Newcastle Warm (herefter »KNW«) er et selskab med et særligt begrænset ansvar (company limited by guarantee), der er momsregistreret i Det Forenede Kongerige. Selskabet har som hovedformål at fremme effektiv energiudnyttelse generelt og mere specifikt blandt personer, der lever i trange kår, at udføre det herfor nødvendige arbejde, samt fremme af, rådgivning og uddannelse vedrørende effektiv energiudnyttelse. KNW er efter selskabets egne angivelser en »non-profit-organisation« (en almennyttig organisation).

13. KNW er blevet udpeget som netværksinstallatør, og det er, som det fremgår af sagsakterne, ansvarligt for områderne Tyne and Wear, Northumberland, Cumbria og visse regioner ved den skotske grænse. Selskabet indgik i dette område aftaler med visse beboere af boliger vedrørende energirådgivning. EAGA udbetalte på denne baggrund til selskabet det tilskud på 10 GBP, der er fastsat hertil.

14. Hovedsagen vedrører en tvist mellem KNW og Commissioners of Customs & Excise ved VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre, vedrørende et krav, som KNW har rejst med henblik på at opnå refusion af moms, der er erlagt mellem den 1. april 1991 og den 31. august

1996. Der hævdes at være tale om for meget erlagt moms på i alt 939 492,01 GBP.

15. KNW appellerede VAT and Duties Tribunals afgørelse til High Court of Justice. KNW gjorde gældende, at de 10 GBP, som selskabet modtager fra EAGA for hver rådgivning, det yder, er en del af modværdien i Tolsma-dommens forstand [3].

16. KNW henledte opmærksomheden på sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), in fine, nemlig ordene »herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris«. KNW anførte, at disse ord alene giver mening, hvis andre tilskud ikke er omfattet af beskatningsgrundlaget. Selskabet præciserede, at ordene har til formål at udvide anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og at tilskuddene uden for denne ramme ikke er omfattet af beskatningsgrundlaget. Ifølge selskabet er alle tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris, nemlig betalinger, der er foretaget herfor, og er sædvanligvis en del af modværdien. KNW er kort sagt af den opfattelse, at ordene ville være overflødige, hvis det herudover var muligt at medtage tilskud i beskatningsgrundlaget.

3 — Dom af 3.3.1994, sag C-16/93, Tolsma, Sml. I, s. 743, præmis 14.

17. Commissioners of Customs & Excise gjorde under retsforhandlingerne for VAT and Duties Tribunal gældende, at der alene blev udbetalt tilskud, hvis den kompetente virksomhed (i denne sag KNW) og kunden havde indgået en aftale i den i regulation 8(2) forudsatte form. De præciserede, at selv om regulation 10(2) giver mulighed for direkte betaling til netværksinstallatøren, skal der være en aftale mellem netværksinstallatøren og beboeren, og tilskuddet betales til fordel for beboeren. Ifølge Commissioners of Customs & Excise er tilskuddet en del af modværdien og dermed af beskatningsgrundlaget.

18. Efter afgørelse fra den kompetente dommer i High Court har VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre, ved kendelse af 8. september 2000 forelagt Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse.

IV — De præjudicielle spørgsmål

19. De præjudicielle spørgsmål har følgende ordlyd:

»1) Udgør betaling fra Energy Grants Action Agency til appellanten, som appellanten erholder for energirådgivning ydet en berettiget beboer af en bolig, et tilskud i den forstand, hvori

dette begreb anvendes i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, er denne betaling da også direkte forbundet med energirådgivningens pris, således at den udgør en del af beskatningsgrundlaget for denne transaktion i overensstemmelse med slutordene i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a)?

3) Såfremt det andet spørgsmål besvares benægtende, udgør denne betaling da alligevel en del af beskatningsgrundlaget som modværdi (eller en del af modværdien) for en transaktion?«

V — Parternes argumenter

20. *KNW* er af den opfattelse, at der ved begrebet »tilskud« i overensstemmelse med almindelig sprogbrug og Domstolens fortolkning i dommen i sagen De gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg mod Den Høje Myndighed forstås en »penge- eller naturalydelse, som gives til hjælp for en virksomhed ud over køberens eller forbrugerens betaling« [4]. Ifølge KNW udgør betalingen af 10 GBP et sådant tilskud. Selskabet har gjort gældende, at et tilskud kun kan udgøre en modværdi i den forstand, hvori udtrykket anvendes i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), hvis det er direkte forbundet med transaktionens pris.

21. KNW er af den opfattelse, at der ikke er en sådan direkte forbindelse i denne sag. Enten må prisen antages at være det beløb, KNW kræver for energirådgivningen, og i så fald svarer til prisen — dels på grund af loftet på 10 GBP, dels fordi denne rådgivning ubestrideligt ikke kan ydes til en lavere pris — altid til loftet, således at der ikke kan være tale om en direkte forbindelse. Eller også må man henholde sig til den reelle omkostning for forbrugeren, men der opstår ingen omkostninger for kunden, hvorfor støtten i så fald faktisk må betragtes som et skønsmæssigt tilskud til KNW's almindelige driftsomkostninger og ikke har nogen direkte forbindelse med prisen.

22. Ifølge KNW har sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), hvorefter der ved modværdi ligeledes skal forstås tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris, til formål at sondre mellem tilskud efter deres beregningsmåde — og ikke efter, hvorvidt der er en direkte forbindelse eller ikke mellem tilskuddet og leveringen — med henblik på i givet fald at udelukke dem fra anvendelsesområdet for moms. KNW har gjort gældende, at tilskud generelt ikke er pålagt

4 — Dom af 23.2.1961, sag 30/59, Sml. 1954-1964, s. 211, på s. 217, org.ref.: Rec. s. 3.

moms, medmindre der er en udtrykkelig bestemmelse herom. Ifølge KNW bekræftes denne fortolkning af sjette direktivs artikel 19 vedrørende beregning af pro rata-satsen for fradraget.

23. KNW har heraf udledt, at de kriterier, der giver mulighed for at medtage tilskud i »modværdien«, er mere snæver end de kriterier, der giver mulighed for at identificere modværdien. Ifølge KNW skal det således antages, at det ikke er de kriterier, som Domstolen har opstillet i Tolsma-dommen, men sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), der er afgørende.

24. For *Det Forenede Kongeriges regering* drejer det sig derimod udelukkende om, hvorvidt den pågældende økonomiske støtte skal anses for en »modværdi« i overensstemmelse med de generelle principper på momsområdet, således som de fremgår af Domstolens praksis på området[5], uden at det er nødvendigt at tage hensyn til, at den økonomiske støtte er ydet i form af et tilskud. Ifølge Det Forenede Kongeriges regering opfylder den økonomiske støtte til energirådgivning de kriterier, som Domstolen har opstillet vedrørende en modværdis eksistens og værdi. Regeringen har bl.a. henvist til, at der er en direkte forbindelse mellem tilskuddene og de af KNW leverede ydelser.

5 — Dom af 5.2.1981, sag 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Sml. s. 445, af 8.3.1988, sag 102/86, Apple and Pear Development Council, Sml. s. 1443, af 23.11.1988, sag 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Sml. s. 6365, Tolsma-dommen, der er omtalt i fodnote 3, og dom af 2.6.1994, sag C-33/93, Empire Stores, Sml. I, s. 2329.

25. Det Forenede Kongeriges regering har i øvrigt konstateret, at Domstolens praksis har givet moms et meget vidt anvendelsesområde, og at begrebet »modværdi« derfor skal gives en så vid betydning som muligt med henblik på at garantere, at princippet om afgiftsneutralitet overholdes. Regeringen er af den opfattelse, at ordene »herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris« i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i dette lys skal anses for en simpel præcisering. Ifølge regeringen har hele den pågældende bestemmelses sidste led til formål at bekræfte, at modværdiens oprindelse er uden betydning. Det Forenede Kongeriges regering er af den opfattelse, at denne fortolkning bekræftes af den pågældende teksts tilblivelseshistorie og forarbejder.

26. Det Forenede Kongeriges regering har herudfra konkluderet, at spørgsmålet om, hvorvidt sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), finder anvendelse på tilskud, ikke afhænger af, om der er en direkte forbindelse mellem tilskuddene og prisen. Ifølge regeringen kan man forestille sig et tilskud, der ganske vist ikke er direkte forbundet med leveringens pris, men med selve leveringen, og som derfor udgør en modværdi i momsmæssig henseende.

27. Endvidere er det Det Forenede Kongeriges regerings opfattelse, at KNW tager fejl, når selskabet finder, at tilskuddene i princippet ikke er omfattet af anvendelsesområdet for moms, og at momsen faktisk er blevet udvidet til tilskud ved de sidste ord i den pågældende bestemmelse. Regeringen er af den opfattelse, at denne

analyse ikke er logisk under hensyn til princippet om, at alt, hvad leverandøren af en ydelse modtager for ydelsen, udgør modværdien.

28. Endelig har Det Forenede Kongeriges regering anført, at energirådgivningen ikke er gratis. Regeringen har bemærket, at når der ikke ydes noget tilskud, skal der betales en pris for rådgivningen. Det Forenede Kongeriges regering har præciseret, at hele beløbet i dette tilfælde pålægges moms. Ifølge regeringen er spørgsmålet om, hvorvidt der er en direkte forbindelse mellem tilskuddet og prisen, et spørgsmål, der snarere er omfattet af de nationale retters kompetence.

29. Det Forenede Kongeriges regering har under den mundtlige forhandling påberåbt sig Office des produits wallons-dommen [6] til støtte for påstanden om, at der i denne sag er en direkte forbindelse mellem tilskuddet og prisen i henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a).

30. *Kommissionen* har gjort gældende, at henvisningen i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), til tilskud klart viser, at begrebet modværdi, der er modtaget fra en tredjemand, ligeledes omfatter tilskud, der er direkte forbundet med prisen. Ifølge Kommissionen kan reglen om, at betaling modtaget fra en tredjemand, der kan være en offentlig organisation, for leveringen af et gode eller en tjenesteydelse er en del af beskatningsgrundlaget, imidlertid hverken udstrækkes til generelle tilskud som f.eks. driftstilskud. Kommissionen har i denne forbindelse henvist til Domstolens domme i sagerne Mohr [7] og Landboden-Agrardienste [8].

31. Kommissionen har anført, at det begrænsede tilskud dækker det skyldige beløb, uafhængigt af spørgsmålet om, hvorvidt energirådgivningen er en særskilt tjenesteydelse eller en del af en sammensat tjenesteydelse.

32. Kommissionen er i modsætning til KNW af den opfattelse, at det ikke følger af den systematiske betaling af 10 GBP, at tilskuddet ikke er direkte forbundet med prisen. Som Kommissionen har bemærket, tildeles tilskuddet nemlig med henblik på at dække omkostningerne ved energirådgivningen med maksimalt 10 GBP.

33. Endelig har Kommissionen gjort gældende, at det ikke drejer sig så meget om begrebet tilskud som om spørgsmålet om,

6 — Dom af 22.11.2001, sag C-184/00, Sml. I, s. 9115, præmis 10.

7 — Dom af 29.2.1996, sag C-215/94, Sml. I, s. 959.

8 — Dom af 18.12.1997, sag C-384/95, Sml. I, s. 7387.

hvorvidt tilskuddet er en del af modværdien. Dette er tilfældet i denne sag. KNW leverer en tjenesteydelse, nemlig rådgivningen af beboere med hensyn til energiøkonomiske foranstaltninger, og selskabet modtager et vist beløb herfor. For Kommissionen udgør dette beløb dermed beskatningsgrundlaget, uafhængigt af spørgsmålet om, hvorvidt denne betaling svarer til et tilskud i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a)'s forstand, til en modværdi modtaget fra en tredjemand for en tjenesteydelse, der er leveret til beboeren, eller reelt til modværdien for en tjenesteydelse, der er leveret til EAGA, men som består i rådgivningen af beboerne.

34. Kommissionen har under den mundtlige forhandling anført, at de af Domstolen i Office des produits wallons-dommen opstillede kriterier for at medtage tilskud i beskatningsgrundlaget er opfyldt i denne sag.

IV — Bedømmelse

35. De af den nationale ret forelagte spørgsmål vedrører fortolkningen af begrebet »tilskud, der direkte er forbundet med transaktionernes pris« i den forstand, hvori det anvendes i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og navnlig spørgsmålet om, hvorvidt det beløb, som en national organisation betaler en virksomhed for den energirådgivning, virksomheden yder visse beboere, skal medtages i beskatningsgrundlaget. De tre præjudicielle spørgsmål skal behandles samlet.

36. KNW og Det Forenede Kongeriges regering skal indledningsvis gives medhold i, at der generelt ved tilskud skal forstås betaling — sædvanligvis i almen interesse — foretaget af en offentlig organisation. Sjette direktiv giver ikke umiddelbart dette udtryk nogen særlig betydning, og Domstolen synes også at anvende begrebet »tilskud« i den ovennævnte forstand[9].

37. Fællesskabslovgiver har ved at nævne tilskud i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), under alle omstændigheder klart anført, at tilskud i princippet kan være pålagt moms. Spørgsmålet er — som også i denne sag — i hvilket omfang og under hvilke betingelser dette er tilfældet.

38. I henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1, der definerer anvendelsesområdet for moms, pålægges »levering af goder og tjenesteydelser, som [foretages] mod vederlag« moms. Det afgørende forhold for en

9 — Jf. i denne forbindelse Landboden-Agrardienste-dommen, der er omtalt ovenfor i fodnote 8, præmis 20.

afgiftspligtig transaktion er dermed, at der sker en levering, som kan henføres til en modværdi, og omvendt.

39. Det er et faktum, at et tilskud, der stammer fra en offentlig organisation, kan have meget forskellige former. Der kan således være tale om et generelt tilskud, der har til formål at dække de samlede driftsomkostninger, i hvilket tilfælde der — ud over den, der tildeler tilskuddet, og modtageren heraf — ikke eller kun indirekte er nogen tredjemand, der er berørt som forbruger. Der kan ligeledes være tale om et tilskud, som en organisation betaler til en modtager med henblik på, at en tredjemand kan drage fordel (til en lavere pris) af en konkret ydelse. Generelt er der kun en afgiftspligtig transaktion i tilfælde af et tilskud i den sidstnævnte forstand, det vil sige et tilskud, der ydes inden for rammerne af et trepartsforhold.

40. Dette skyldes det forhold, at tilskud, der stammer fra en offentlig organisation, tildeles i almen interesse og ikke med henblik på den offentlige organisations eget forbrug af et gode eller en tjenesteydelse. For at der kan være tale om et forbrug og dermed en afgiftspligtig transaktion i sjette direktivs artikel 2's forstand, skal der være en tredjemand, der er modtager af ydelsen.

41. Domstolen har i øvrigt i Office des produits wallons-dommen fastslået følgende: »Sjette direktivs artikel 11, punkt A, tager sigte på situationer, hvor tre parter er involveret, nemlig den myndighed, der yder tilskuddet, den organisation, der modtager det, og køberen af den vare eller aftageren af den tjenesteydelse, der er leveret eller udført af den tilskudsmodtagende organisation. Transaktionerne omfattet af sjette direktivs artikel 11, punkt A, er derfor ikke transaktioner, der er udført til fordel for den myndighed, der yder tilskuddet« [10].

42. I den foreliggende sag er der et trepartsforhold af denne art mellem EAGA som den myndighed, der yder tilskuddet for energirådgivningen, KNW som den organisation, der yder energirådgivningen og modtager tilskuddet, og beboeren som modtager af KNW's tjenesteydelse.

43. Den bestemmelse om tilskud, der findes i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), vedrører således tilskud som det i denne sag omhandlede, der indebærer et sådant trepartsforhold.

44. Hvad angår sådanne tilfælde, hvor en levering eller en tjenesteydelse ikke kom-

10 — Office des produits wallons-dommen, der er omtalt i fodnote 6, præmis 10.

mer den organisation, der yder tilskuddet, til gode, viser kravet om, at der skal være en direkte forbindelse mellem tilskuddet og transaktionens pris, klart, at tilskuddet kun — som det er angivet generelt i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a) — pålægges afgift, når det er en del af modværdien, det vil sige det specifikt er betalt med henblik på leveringen af et gode eller en tjenesteydelse til en forbruger [11].

45. Ifølge Domstolens faste praksis skal der være en »direkte sammenhæng« mellem leveringen af et gode eller en tjenesteydelse og den betaling, der modtages som modydelse herfor, for at en betaling kan anses for modværdien for en tjenesteydelse eller leveringen af et gode [12].

46. Den direkte forbindelse, der kræves i retspraksis, skal derfor ligeledes bestå mellem et tilskud og leveringen af et gode eller en tjenesteydelse [13].

47. For så vidt angår tilskud har Domstolen opstillet følgende kriterier, der giver mulighed for at fastslå, om tilskuddet er direkte forbundet med en levering, og om dette medfører, at det udgør en modværdi [14]: Prisen for varen eller tjenesteydelsen skal i princippet være fastsat senest på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder. Det må også være godtgjort, at den forpligtelse til at betale tilskuddet, som den, der yder tilskuddet, har påtaget sig, modsvares af den ret til at oppebære tilskuddet, som tilkommer modtageren, når denne har udført en afgiftspligtig transaktion. Endvidere skal prisen for varen eller tjenesteydelsen kunne fastsættes.

48. Således som det fremgår af de af den forelæggende ret beskrevne faktiske omstændigheder, leverer KNW en tjenesteydelse i form af energirådgivning til beboerne i henhold til en aftale, der angiver, at denne tjenesteydelse leveres til en bestemt og (»i punkt 3 på forsiden«) anført pris. Prisen for energirådgivningen ligger dermed fast og kan fastsættes.

49. Endvidere har KNW kun ret til tilskuddet, hvis selskabet forpligter sig til at yde energirådgivningen. Dette fremgår også af aftalen og af regulation 10.

50. Tilskuddet har derfor en åbenbar forbindelse med leveringen af energirådgivning. Det er beregnet som samlet eller

11 — Office des produits wallons-dommen, der er omtalt i fodnote 6, præmis 12.

12 — Jf. bl.a. Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats-dommen, der er omtalt i fodnote 5, præmis 12, Naturally Yours Cosmetics-dommen, der er omtalt i fodnote 5, præmis 11, og Tolsma-dommen, der er omtalt i fodnote 3, præmis 13.

13 — Jf. i denne forbindelse første sætning i præmis 14 i Office des produits wallons-dommen, der er omtalt i fodnote 6.

14 — Office des produits wallons-dommen, der er omtalt i fodnote 6, præmis 13.

delvis betaling for denne tjenesteydelse, og det betales dermed som modværdi og ikke for samlet at dække alle KNW's driftsomkostninger [15]. Et tilskud i den sidstnævnte forstand ville, når der ikke er en forbindelse med en levering, ikke udgøre en modværdi og således ikke være momspligtig.

51. Det forhold, at tilskuddet tildeles af en tredjemand, er ikke en begrundelse for ikke at kvalificere tilskuddet som modværdi. Dette tilfælde kan sammenlignes med et tilfælde med rabatkuponer, hvor en del af modværdien består af et bevis, som slutforbrugeren kan fremlægge for detailhandleren med henblik på at opnå rabat i varens pris. I disse tilfælde er det en tredjemand, nemlig kuponens udsteder, som derefter ved fremlæggelse af kuponen betaler detailhandleren forskellen mellem den pris, slutforbrugeren faktisk har betalt, og den »sædvanlige« pris uden rabat.

52. Denne betaling fra en tredjemand, der alene dækker en del af modværdien, har Domstolen også kvalificeret som modværdi [16].

53. Det forhold, at tilskuddet til energirådgivning maksimalt er 10 GBP, og at der er risiko for, at det alene dækker en del af omkostningerne ved energirådgivningen, er — i modsætning til KNW's argumenter — uden betydning, da det ikke ændrer på, at tilskuddet udgør betalingen for energirådgivningen.

54. I denne sammenhæng skal der erindres om Domstolens praksis [17], hvorefter det afgørende forhold ved bedømmelsen af en modværdi ikke er den objektive værdi, men modværdiens subjektive værdi.

55. Som Kommissionen med rette har anført under den mundtlige forhandling, er det netop, når prisen består af tilskuddet, at der er en direkte forbindelse mellem prisen og tilskuddet.

56. Den forelæggende rets spørgsmål skal derfor besvares med, at en betaling som den i denne sag omhandlede skal medtages i beskatningsgrundlaget som tilskud i den forstand, hvori udtrykket anvendes i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a).

15 — Jf. Office des produits wallons-dommen, der er omtalt i fodnote 6, præmis 15.

16 — Dom af 24.10.1996, sag C-288/94, Argos Distributors, Sml. I, s. 5311, præmis 18.

17 — Argos Distributors-dommen, der er omtalt i fodnote 16, præmis 16 og 17, og den heri omtalte retspraksis.

VII — Forslag til afgørelse

57. Af disse grunde vil jeg foreslå Domstolen at besvare de forelagte spørgsmål således:

»Betaling af et tilskud som det i denne sag omhandlede udgør en modværdi for en transaktion og skal medtages i beskatningsgrundlaget med henblik på fastsættelse af merværdiafgift i overensstemmelse med Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag.«