Dette begreb forudsætter nemlig, at der består en direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi, hvilken sammenhæng ikke foreligger her, idet organets virksomhed angår frugtavlernes fælles interesser, og idet individuelle frugtavlere, som pålægges afgifter uanset om en konkret tjenesteydelse er til deres fordel, kun indirekte drager nytte af de forbedringer, der generelt opnås for erhvervet som helhed.

# RETSMØDERAPPORT
## i sag 102/86 *

### I — Faktiske omstændigheder og skriftvekslingen

Apple and Pear Development Council (herefter benævnt »udviklingsrådet«) blev i 1966 efter anmodning fra æble- og pæreavlerne oprettet af ministeren for landbrug, fiskeri og levnedsmidler i henhold til Industrial Organization and Development Act 1947. Retsgrundlaget var oprindeligt Apple and Pear Development Council Order (bekendtgørelse om oprettelse af Apple and Pear Development Council) 1966 (Statutory Instrument — »SI« — 1966, nr. 1579), der senere blev afløst af en bekendtgørelse fra 1980 (SI nr. 623). Udviklingsrådet er et organ bestående af 14 personer, der udpeges af ministeren, og flertallet repræsenterer frugtavlerne. En frugtavler defineres som en person, der driver virksomhed »inden for den nævnte industri«, dvs. der »med henblik på erhvervsmæssig afsætning avler æbler og pærer i England og Wales«, og som besidder et areal på to hektar eller derover, som er tilplantet med 50 æble- eller pæretræer eller derover. Enhver frugtavler, der er omfattet af definitionen, skal lade sig registrere hos udviklingsrådet.

Udviklingsrådets opgaver er beskrevet i 12 punkter i bilag I til bekendtgørelsen. De omfatter en lang række aktiviteter vedrørende undersøgelser og afsætningsfremme, som må antages at være af interesse for æble- og pæreavlerne, herunder formidling af oplysninger, som rådet har indsamlet, samt rådgivning i spørgsmål, som rådet beskæftiger sig med under udførelsen af sine opgaver. Udviklingsrådet skal udføre sine opgaver på en måde, som efter dets opfattelse må påregnes at forøge effektiviteten og produktiviteten inden for erhvervet.

I henhold til bekendtgørelsens section 9 er udviklingsrådet bemyndiget til med ministerens godkendelse at pålægge frugtavlerne en årlig afgift på op til et vist maksimumsbeløb pr. hektar til dækning af administrations- og andre omkostninger i forbindelse med udøvelsen af dets virksomhed. Det fremgår, at udviklingsrådet kan inddrive en forfalden

* Processprog: Engelsk.

afgift ad rettens vej. I det følgende betegnes de nævnte opgaver som udviklingsrådets »almindelige virksomhed«, og de afgifter, der opkræves hos frugtavlerne, betegnes som »obligatoriske afgifter«.

I henhold til en ændringsbekendtgørelse fra 1980, der trådte i kraft i december samme år (SI 1980 nr. 2001), kan udviklingsrådet med ministerens godkendelse til dækning af administrationsomkostninger og andre omkostninger i forbindelse med enhver ordning til fremme af produktion og afsætning af produkter, som opfylder visse normer, af deltagerne i en sådan ordning opkræve en tillægsafgift beregnet efter vægten af produkter, som vedkommende har afsat, og som opfylder de nævnte normer.

Udviklingsrådet er stort set selvfinansierende og drives erhvervsmæssigt, idet det påses, at administrationsomkostningerne kun udgør en mindre procentdel af de samlede indtægter, således at et så stort beløb som muligt kan anvendes til reklamevirksomhed og markedsundersøgelser. Udviklingsrådet fastsætter hvert år størrelsen af det beløb, som opkræves i afgifter, under hensyn til høstudsigterne, markedssituationen og udviklingsrådets anslåede udgifter.

I oktober 1980 indførte udviklingsrådet en supplerende, frivillig ordning betegnet som »Kingdom Scheme« (national ordning) med henblik på at fremme afsætningen af æbler af ensartet høj kvalitet. Ordningen var åben for alle frugtavlere, som ønskede at deltage. Oprindeligt blev ordningen finansieret af regeringen, men blev senere opretholdt ved hjælp af en tillægsafgift, som med hjemmel i ændringsbekendtgørelsen af 1980 blev opkrævet hos de frugtavlere, der har tilsluttet sig ordningen.

En væsentlig del af udviklingsrådets udgifter anvendes til annoncering og lignende reklameaktivitet. Salg af reklameartikler tegner sig for en ganske lille del af rådets indtægter.

I 1973 forelagde udviklingsrådet Commissioners of Customs and Excise (herefter benævnt »Commissioners«) spørgsmålet om, hvorvidt udviklingsrådet var omfattet af lovgivningen om merværdiafgift. Surveyor og Customs and Excise meddelte på Commissioners vegne udviklingsrådet, at: a) den årlige afgift, der opkrævedes i henhold til bekendtgørelsen fra 1966, blev betragtet som fritaget for merværdiafgift, og at b) den del af udviklingsrådets virksomhed, der bestod i salgsfremmearbejde for æbler og pærer, blev betragtet som »erhvervsvirksomhed«, og at merværdiafgift, betalt af varer o. lign. i dette øjemed, var indgående afgift, som kunne fradrages (eller godtgøres) efter de almindelige regler. Renter af udviklingsrådets indlånskonto ville blive betragtet som en »undtaget« ydelse, som der følgelig ikke skulle svares afgift af.

Da Kingdom Scheme blev indført, blev det ubestridt lagt til grund, at udviklingsrådet skulle afregne udgående moms (dvs. moms af varer og afgiftspligtige ydelser, leveret af en person) af de afgifter, som det opkrævede hos frugtavlere, som frivilligt havde tilsluttet sig ordningen, og at udviklingsrådet derfor var berettiget til at opkræve moms hos disse medlemmer.

Udviklingsrådet var således berettiget til fuld godtgørelse af den indgående moms (dvs. moms af varer og afgiftspligtige ydelser, leveret til en person), som det betalte af modtagne ydelser, hvorimod det kun kunne opkræve og afregne moms for så vidt angik

en del af dets indtægter, nemlig de frivillige bidrag fra deltagerne i Kingdom Scheme samt småindtægter fra salget af reklameartikler.

Commissioners tog sagen op til fornyet overvejelse i 1981. Ved skrivelse af 2. december 1981 resolverede Commissioners, at udviklingsrådets almindelige virksomhed (dvs. den, der finansieredes ved hjælp af de obligatoriske afgifter) ikke kunne betragtes som »erhvervsmæssig« i forhold til spørgsmålet om merværdiafgift, og at udviklingsrådet følgelig ikke kunne fradrage indgående moms, som det havde betalt af modtagne ydelser i forbindelse med denne virksomhed; kun Kingdom Scheme og salg af reklameartikler blev betragtet som erhvervsmæssig virksomhed.

Commissioners gjorde gældende, at udviklingsrådet både drev virksomhed af erhvervsmæssig og af ikke-erhvervsmæssig karakter, og at der følgelig skulle ske en forholdsmæssig fordeling i henhold til section 3, stk. 4, i Finance Act 1972, som ændret ved Finance Act 1977, der fastsætter reglerne for incidens og anvendelse af moms i Det Forenede Kongerige. Når varer eller tjenesteydelser, der leveres til en afgiftspligtig person, eller han indfører goder, som dels helt eller delvis anvendes eller vil blive anvendt i forbindelse med en erhvervsvirksomhed, som udøves eller vil blive udøvet af ham, og dels til andre formål, skal momsen på varer, tjenesteydelser og indførte goder i henhold til section 3, stk. 4, fordeles forholdsmæssigt, således at kun den del, der kan henføres til erhvervsvirksomheden betragtes som indgående moms.

Udviklingsrådet indbragte denne afgørelse for et Merværdiafgiftsnævn, som gav det medhold. Commissioners indankede denne afgørelse for en divisional court og fik medhold. Udviklingsrådet ankede derefter sagen til Court of Appeal, der stadfæstede dommen, hvorefter udviklingsrådet ankede til House of Lords.

House of Lords henledte opmærksomheden på artikel 2 i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (direktiv 77/388/EØF, EFT L 145 af 13.6.1977, s. 1, herefter benævnt »sjette direktiv«). Artikel 2, der definerer anvendelsesområdet for merværdiafgift, fastslår:

»Merværdiafgift pålægges:

1) Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

2) Indførsel af goder.«

House of Lords fandt det nødvendigt at få afgjort, om betalingen af de afgifter, som udviklingsrådet har pålagt frugtavlerne, svarer til en modværdi for levering af tjenesteydelser fra udviklingsrådets side på baggrund af dets almindelige virksomhed. House of Lords anførte, at begrebet »modværdi« var defineret i artikel 8 og bilag A, punkt 13, 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 (direktiv 67/228/EØF, EFT 1967, s. 14, herefter benævnt »andet direktiv«), men at denne definition ikke er gentaget i det sjette direktiv.

Ved kendelse af 20. marts 1986 besluttede House of Lords at udsætte sagen og i medfør af EØF-Traktatens artikel 177 forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er den virksomhed, der udøves af udviklingsrådet, Apple and Pear Development Council, i henhold til section 3 i Apple and Pear Development Council Order 1980 (SI nr. 623) [som ændret ved Apple and Pear Development Council (Amendment) 1980 (SI nr. 2001)], samt opkrævningen i medfør af section 9, stk. 1, af en årlig afgift fra frugtavlere til dækning af udviklingsrådets administrationsomkostninger og andre omkostninger i forbindelse med udøvelsen af den nævnte virksomhed omfattet af begrebet 'levering af... tjenesteydelser... mod vederlag' som nævnt i artikel 2 i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter?«

House of Lords' kendelse blev registreret på Domstolens Justitskontor den 28. april 1986.

I henhold til artikel 20 i protokollen vedrørende statutten for EØF-Domstolen er der indgivet skriftlige indlæg af udviklingsrådet ved barristers Andrew Park QC og Gerald Barling, der møder for Solicitors Buss Murton Partnership, Det Forenede Kongerige ved H. R. L. Purse, Treasury Solicitors Department, Forbundsrepublikken Tysklands regering ved Martin Seidel og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Johannes Føns Buhl.

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

Domstolen har den 25. februar 1987 i henhold til procesreglementets artikel 95, stk. 1 og 2, henvist sagen til Domstolens Sjette Afdeling.

## II — Skriftlige indlæg

*Udviklingsrådet* har henvist til de i bilag 1 til 1980-bekendtgørelsen beskrevne opgaver og har anført, at der især er lagt vægt på opgaver af afsætningsfremmende karakter. Udviklingsrådet leverer ved denne virksomhed tjenesteydelser til frugtavlerne. Frugtavlerne betaler for disse tjenesteydelser via de obligatoriske afgifter.

Spørgsmålet, som House of Lords har forelagt, tjener til at få fastslået, om udviklingsrådet kan kræve fradrag eller tilbagebetaling af merværdiafgift på dels betalinger til tredjemand (indgående moms). Såfremt de afgifter, som frugtavlerne pålægges, selv pålægges en merværdiafgift, er det rimeligt, at udviklingsrådet kan fradrage den indgående moms. Merværdiafgiften på de obligatoriske afgifter er ikke til skade for frugtavlerne, da de kan fratrække den som indgående moms. Frugtavlerne ville imidlertid lide skade, såfremt afgifterne ikke blev pålagt merværdiafgift, idet afgiftsniveauet herved måtte hæves for at dække den moms på udviklingsrådets udgifter, som ikke kan refunderes.

Såfremt de afgifter, der pålægges frugtavlerne, ikke falder ind under anvendelsesområdet for merværdiafgift, er der tale om en betydelig konkurrencefordrejning til skade for frugtavlerne i Det Forenende Kongerige i forhold til importører og eksportører af æbler og pærer til Det Forenede Kongerige. En importør i Det Forenede Kongerige betaler således merværdiafgift af sine udgifter (for eksempel reklameomkostninger), men kan kræve denne afgift godtgjort. En eksportør, der er etableret uden for Det Forenede Kongerige, og som har samme udgift, bliver ikke pålagt nogen merværdiafgift, da tjenesteydelsen, der leveres til denne person, pålægges afgift efter sats 0. I begge tilfælde ændrer momsen ikke den reelle pris på tjenesteydelsen. På samme måde vil der, såfremt udviklingsrådet gives medhold, og såfremt de af frugtavlerne betalte afgifter anses som »modværdi«, ikke ske nogen forhøjelse af den egentlige pris på disse tjenesteydelser, da frugtavlerne, udviklingsrådet og de, der leverer tjenesteydelser til udviklingsrådet, alle får godtgjort den merværdiafgift, de har betalt. I alle disse eksempler har merværdiafgiften en neutral virkning, og den reelle pris for tjenesteydelserne forbliver uændret.

Situationen er en anden, såfremt afgiftsmyndighedernes holdning fastholdes. I dette tilfælde bliver udviklingsrådets betalinger for leverede tjenesteydelser, f. eks. fra et reklamebureau, pålagt merværdiafgift, som udviklingsrådet ikke kan kræve godtgjort. Den reelle pris for tjenesteydelserne forhøjes altså med merværdiafgiften. Forhøjelsen skal betales af frugtavlerne. Da den reelle pris er højere for frugtavlerne, er de dermed forfordelte i sammenligning med importører eller eksportører, deraf konkurrencefordrejningen.

Udviklingsrådet gennemgår dernæst den anvendelige fællesskabslovgivning. Det anføres, at artikel 2 i sjette direktiv, og især det anvendte udtryk »mod vederlag«, skal fortolkes i overensstemmelse med samme direktivs artikel 11, afsnit A, stk. 1, litra a).

Selv om udtrykket »consideration« anvendes i begge bestemmelser i den engelske version af sjette direktiv, og der ikke altid anvendes det samme udtryk i de øvrige sprogversioner, er begreberne — uanset de forskellige udtryk — identiske. Udviklingsrådet har også henvist til bilag A, punkt 13, i andet direktiv.

Udviklingsrådet har påberåbt sig Domstolens praksis vedrørende betydningen af begrebet »modværdi« i andet direktiv. I sag 154/80 (Staatssecretaris van Financiën mod Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA, Sml. 1981, s. 445), har Domstolen fastslået, at begrebet »modværdi« som anvendt i andet direktiv »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«. I sag 89/81 (Staatssecretaris van Financiën mod Hong-Kong Trade Development Council, Sml. 1982, s. 1277), har Domstolen fastlået, at gratisydelser efter deres natur adskiller sig fra afgiftspligtige transaktioner, som inden for merværdiafgiftssystemet forudsætter, at der er fastsat en pris eller en modværdi. Udviklingsrådet har ligeledes henvist til sag 222/81 (BAZ Bausystem AG mod Finanzamt München für Körperschaften, Sml. 1982, s. 2527).

Udviklingsrådet har gjort gældende, at begrebet »consideration« som anvendt i den engelske version af artikel 2 og artikel 11, afsnit A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv har en generel fællesskabsretlig betydning og ikke den særlige betydning, som begrebet har i engelsk kontraktsret. En betaling er en modværdi for levering af tjenesteydelser, såfremt den erlægges som betaling for de leverede tjenesteydelser. Formålet med 1980-bekendtgørelsen er at indføre en ordning, hvorved frugtavlernes betalinger til udviklingsrådet modsvarer de fordele, de modtager fra udviklingsrådet. Derfor fastslår 1980-bekendtgørelsen, at jo større en frugtavlers produktion er, desto højere beløb skal han betale til udviklingsrådet.

Udviklingsrådet har ligeledes påberåbt sig andre bestemmelser i sjette direktiv, som forudsætter, at et offentligretlig organ som udviklingsrådet kan være en afgiftspligtig person, og at betalinger, erlagt i henhold til en form for lovbestemt ordning (og ikke i medfør af en forhandlet kontrakt eller en formløs privatretlig aftale) under visse omstændigheder kan anses for at være modværdi for varer eller tjenesteydelser. Det har især henvist til artikel 4, stk. 5, afsnit 2, i sjette direktiv, hvori det bestemmes, at når stater, amter, kommuner og andre offentligretlige organer udøver virksomhed eller foretager transaktioner i deres egenskab af offentlig myndighed, skal de betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning. Da udviklingsrådet fastholder, at der vil opstå konkurrencefordrejning, såfremt udviklingsrådet ikke betragtes som en afgiftspligtig person, bør udviklingsrådet i henhold til artikel 4, stk. 5, afsnit 2, behandles som en afgiftspligtig person. I medfør af den i førnævnte sag 89/81 angivne sammenhæng mellem status som afgiftspligtig person og modværdi, skal afgifterne betragtes som en modværdi for tjenesteydelser, der leveres af udviklingsrådet.

Udviklingsrådet har ligeledes henvist til artikel 4, stk. 5, afsnit 3, og bilag D i sjette direktiv, hvori det fastslås, at offentligretlige organer anses som afgiftspligtige personer for så vidt angår de i bilag D opregnede former for virksomhed. Visse af disse virksomhedsformer vil kunne medføre betalinger i henhold til en lovbestemt forpligtelse. I bilag D, punkt 10, nævnes specielt »erhvervsmæssige reklamebureauers virksomhed«. Da udviklingsrådet er et offentligretligt organ, der arbejder som et erhvervsmæssig reklamebureau, skal det ifølge bestemmelsen betragtes som en afgiftspligtig person, ligesom — som en konsekvens heraf — de afgifter, udviklingsrådet modtager, skal betragtes som en modværdi. Udviklingsrådet henviser ligeledes til artikel 6, stk. 1, tredje led, artikel 11 afsnit A, stk. 1, litra a), og artikel 13 i sjette direktiv.

Udviklingsrådet har foreslået, at Domstolen besvarer det af House of Lords stillede spørgsmål bekræftende.

*Det Forenede Kongerige* har gjort gældende, at der kun er tale om levering af en tjenesteydelse mod vederlag, når der er en direkte årsagssammenhæng mellem de to grundbestanddele, ydelsen og modværdien. Dette betyder, at der skal foregå en transaktion mellem leverandøren på den ene side og køberen eller kunden på den anden side. Levering af ydelsen sker således som en udveksling med modværdien, og ydelsen er specielt bestemt for og givet til den pågældende kunde.

Både sjette og andet direktiv har samme grundlæggende formål. Udtrykket »modværdi«, der er defineret i andet direktiv, kan ikke have forskellig betydning fra direktiv til

direktiv, hvorfor definitionen i andet direktiv er et hjælpemiddel til fortolkning af sjette direktiv. Mangelen på definitioner i sjette direktiv er uden betydning, hvilket fremgår af direktivernes sammenfaldende formål og Domstolens praksis.

Det Forenede Kongerige anerkender, at begrebet »levering af ydelser mod vederlag« ikke kan have forskellig betydning afhængig af medlemsstaternes lovgivninger. Ligesom udviklingsrådet har det henvist til den fortolkning af »modværdi«, som Domstolen har givet i sagerne 154/80 og 89/81 og 222/81. Det Forenede Kongerige har ligeledes henvist til sag 15/81 (Gaston Schul Douane Expediteur BV mod Inspecteur der invoerredhten en accijnzen, Roosendaal, Sml. 1982, s. 1409).

Det fremgår af førnævnte sag 89/81, at den person eller det organ, hos hvem produktions- og fordelingskæden sluttes for så vidt angår omsætningsafgift, kan være en person eller et organ, der leverer ydelser til tredjemand, såfremt ydelserne leveres uden direkte modværdi.

For så vidt angår udviklingsrådets virksomhed (undtagen Kingdom Scheme, der anerkendes at indebære levering af ydelser mod vederlag) har dets almindelige opgaver overhovedet ikke forbindelse til en eller flere individuelle frugtavlere, og der er heller ikke nogen forbindelse mellem udviklingsrådets virksomhed og de fordele, som individuelle frugtavlere drager heraf. Lovgivningen pålægger udviklingsrådet at udføre sine opgaver uafhængig af omfanget og størrelsen af de afgifter, det opkræver hos frugtavlerne. På samme måde er frugtavlerne forpligtet til at betale afgift, uanset om de anser udviklingsrådets virksomhed som nyttig, og uanset om de høster fordele af denne virksomhed. Afgifterne udgør derfor ikke en erhvervsmæssig afregning til udviklingsrådet for udførelse af dets opgaver.

Det Forenede Kongerige har gjort gældende, at begrebet »levering af en tjenesteydelse mod vederlag« i sjette direktivs artikel 2, stk. 1, forudsætter en direkte årsagssammenhæng mellem leveringen på den ene side og modværdien på den anden side. Dette støttes ikke alene af henvisningen til »direkte sammenhæng« i retspraksis, men også af anvendelsen af begrebet »transaktion« i direktivet. Dette lader formode, at leveringen skal være tilstrækkeligt individuel til, at den er bestemt for og leveret til den, der afleverer modværdien.

Det særlige ved begrebet levering af tjenesteydelse mod vederlag er, at forpligtelsen til at levere ydelsen og forpligtelsen til at give en modværdi er indbyrdes afhængige, i modsætning til den situation, hvor forpligtelsen, der påhviler den ene part, til at levere ydelser i en hel sektors interesse, og forpligtelsen, der påhviler den anden part, til at betale et vist beløb er fuldstændigt uafhængige af hinanden.

Ordlyden af artikel 4, stk. 5, og bilag D til sjette direktiv giver ikke støtte for at antage, at et organ som udviklingsrådet leverer tjenesteydelser mod vederlag. Men uanset om udviklingsrådet er et »erhvervsmæssigt reklamebureau« i bilag D's forstand, — og Det Forenede Kongerige har efter forholdene gjort gældende, at dette ikke er tilfældet — kan bestemmelsen ikke have den virkning, at aktiviteter, der ellers ikke udgør levering af tjenesteydelser mod vederlag, behandles som sådanne. Når der henses til formålene med artikel 4, stk. 5, og bilag D,

kan disse bestemmelser ikke betragtes som en udvidelse af rækkevidden af begrebet levering af tjenesteydelser med vederlag

Det Forenede Kongerige har afslutningsvis foreslået, at det forelagte spørgsmål besvares benægtende.

Den *tyske regering* har gjort gældende, at betalingen for levering af goder og tjenesteydelser mod vederlag svarer til den modværdi, som i henhold til sjette direktivs artikel 11, afsnit A, stk. 1, litra a), også udgør beskatningsgrundlaget. Spørgsmålet om, hvorvidt der i sjette direktivs forstand foreligger modværdi og derfor levering mod vederlag, afhænger af, om der er en direkte sammenhæng mellem den ydede tjeneste, dvs. levering af goder eller tjenesteydelser, og den modtagne betaling. Den tyske regering har under henvisning til sag 154/80 anført, at så snart der foreligger gensidighed og indbyrdes afhængighed, er betingelserne for, at der er tale om levering mod vederlag, opfyldt.

I den foreliggende sag udgør de årlige afgifter, som frugtavlerne er pålagt, kun en modværdi for en ydelse »mod vederlag« som omhandlet i artikel 2 i sjette direktiv, såfremt der består en direkte sammenhæng mellem udviklingsrådets almindelige virksomhed og de obligatoriske afgifter, som frugtavlerne betaler. At udviklingsrådet er blevet oprettet i henhold til en lov, som ligeledes indeholder krav om betaling af obligatoriske afgifter, afkræfter ikke formodningen om, at der foreligger en ydelse mod vederlag i artikel 2's forstand.

Det er herved uden betydning, om udviklingsrådet er en faglig sammenslutning eller ej. I begge tilfælde er det de samme kriterier, der er afgørende for, at der ikke kan siges at foregå en udveksling af ydelser mellem udviklingsrådet og frugtavlerne. Selv om udviklingsrådet var organiseret som en faglig sammenslutning, hvor de pågældende var medlemmer, ville dette ikke, i det omfang hvor sammenslutningen tjente medlemmernes fælles interesser, levere medlemmerne ydelser, som udgjorde en modværdi, uanset dets aktiviteter var til fordel for alle medlemmer, og derved for hvert medlem individuelt. Såfremt en sammenslutning derimod leverer ydelser, svarende til medlemmernes individuelle behov, og opkræver afgifter for disse ydelser i forhold til et reelt eller formodet udbytte heraf, sker der en udveksling af ydelser mellem sammenslutningen og dens medlemmer, som skal pålægges merværdiafgift. I denne sag udgør de afgifter, som frugtavlerne er pålagt, betaling for den virksomhed, der er foretaget i frugtavlernes fælles interesser, og udgør derfor ikke ydelser, der er leveret til frugtavlerne mod vederlag.

Denne opfattelse modsiges ikke af, at den obligatoriske afgift beregnes i forholdet til et antal hektarer, idet det ikke heraf kan sluttes, at den pågældende afgift afhænger af den aktuelle eller formodede ydede indsats fra udviklingsrådets side. Denne opfattelse er i øvrigt i overensstemmelse med flertalssynspunktet i Det Rådgivende Udvalg for Merværdiafgift, som var, at der skulle betales afgift af bidrag til automobilklubber, når der er tale om modværdi for individuelle ydelser til klubmedlemmerne.

Selv om udviklingsrådet ikke var en faglig sammenslutning af frugtavlere på korporativ basis, måtte man alligevel afvise synspunktet om, at der kan tales om en udveksling af ydelser mod vederlag mellem udviklingsrådet og frugtavlerne, idet udviklingsrådet udøver sin virksomhed for at løse de opgaver, lovgivningen har pålagt det, og ikke for at opnå en modværdi fra frugtavlerne i form af

obligatoriske afgifter. Desuden er frugtavlernes obligatoriske bidrag indført for at udviklingsrådet kan løse de opgaver, det er pålagt. De betales ikke for at opnå ydelser fra udviklingsrådet.

*Kommissionen* for De Europæiske Fællesskaber (herefter benævnt »Kommissionen«) har gjort gældende, at det følger af førnævnte sag 89/81, at den, der udelukkende udfører gratis tjenesteydelser, ikke kan anses for afgiftspligtig i den betydning, hvori fællesskabsdirektiverne om merværdiafgift anvender dette udtryk.

Såfremt udviklingsrådet, der er oprettet ved lov, er et offentligretligt organ som omhandlet i artikel 4, stk. 5, i sjette direktiv, er de af dets opgaver, der finansieres via de obligatoriske afgifter, ikke underkastet merværdiafgift i henhold til direktivets artikel 2 af den simple grund, at de ikke løses af en afgiftspligtig person.

Udviklingsrådet leverer tjenesteydelser, som ville være pålagt merværdiafgift, såfremt de blev udført af en almindelig erhvervsvirksomhed. Æble- og pæreavlernes interesse i de opgaver, som udviklingsrådet udfører, fremgår af, at det blev oprettet på frugtavlernes anmodning — en anmodning, som er blevet bekræftet tre gange, siden udviklingsrådet påbegyndte sin virksomhed.

Den tyske regering har herved henvist til ordvalget i sjette direktiv. Engelsk ret anvender helt åbenbart et andet ordvalg, eftersom afgiftens anvendelsesområde i henhold til section 3, stk. 1, i Finance act 1972 med senere ændringer kun omfatter transaktioner, der gennemføres i Det Forenede Kongerige, når de er »afgiftspligtige«. »Fritagne« transaktioner er således ikke omfattet. Ifølge opbygningen af og ordvalget i Rådets sjette direktiv skal der derimod sondres mellem transaktioner, der er pålægges merværdiafgift, fritagne transaktioner og afgiftspligtige transaktioner. Det følger af artikel 2 i sjette direktiv, at transaktioner, som er omfattet af anvendelsesområdet for merværdiafgift — dvs. transaktioner, som pålægges afgift (levering af goder og tjenesteydelser) — omfatter fritagne transaktioner (f. eks. som omhandlet i direktivets artikler 13 til 16) og afgiftspligtige transaktioner (jfr. f. eks. direktivets artikel 12, stk. 1).

Det følger klart af Domstolens praksis, at levering af en tjenesteydelse skal pålægges merværdiafgift, når ydelsen leveres mod betaling. Den samlede modværdi af ydelsen er beskatningsgrundlaget. Det følger af dommen i sag 154/80, at der skal være en direkte sammenhæng mellem den leverede ydelse og den modtagne modværdi.

De ydelser, som udviklingsrådet leverer som modværdi for de under Kingdom Scheme betalte bidrag, er ikke væsentligt forskellige fra de ydelser, der leveres som modværdi for de obligatoriske afgifter. Spørgsmålet er herefter, om det forhold, at betalingen under Kingdom Scheme sker ifølge en kontrakt, mens de obligatoriske afgifter har fiskal karakter, påvirker behandlingen af de to typer betalinger for så vidt angår merværdiafgift.

Den tyske regering er af den opfattelse, at det forelagte spørgsmål bør besvares benægtende.

Artikel 4 i sjette direktiv udelukker ikke, at der kan lægges moms på visse ydelser af

fiskal karakter, når et offentligretlig organ udfører disse ydelser, såfremt organets manglende afgiftspligt kan medføre konkurrencefordrejning.

Begrebet »offentligretlig organ« blev behandlet af Ministerrådet i forbindelse med vedtagelsen af sjette direktiv under gennemgangen af artikel 13, afsnit A, stk. 1, litra b), og Det Forenede Kongeriges repræsentant understregede ved den lejlighed, at udtrykket ikke giver nogen mening efter engelsk ret. Det fremgår af rådsmødereferatet, at Det Forenede Kongerige skal fortolke begrebet på samme måde, som det fortolkes i medlemsstater, hvor det har mening. Kommissionen tiltræder den opfattelse, at et organ som udviklingsrådet, der er oprettet ved en særlig lov, kan anses som et offentligretlig organ.

Såfremt frugtavlerne ikke havde ønsket at oprette udviklingsrådet, hvis opgaver svarer til et afsætningskontors, men i stedet havde oprettet deres eget andelsselskab, ville dette sidste uden tvivl være blevet betragtet som afgiftspligtig, og dets ydelser ville være blevet pålagt merværdiafgift i henhold til bestemmelserne i sjette direktiv. Såfremt frugtavlernes betalinger for disse ydelser var blevet faktureret en gang årligt med samme sats, ville dette ikke påvirke merværdiafgiftspålæggelsen på betalingerne for disse ydelser. Kommissionen har henvist til, at andre medlemsstater har lignende organer til afsætning af landbrugsprodukter, som finansieres via parafiskale afgifter. Disse private afsætningsorganers opgaver svarer ofte til de opgaver, som udviklingsrådet skal løse i Det Forenede Kongerige. De afgifter, som landmændene betaler til disse organer, beregnes normalt i forhold til mængde eller værdi af den leverede produktion, og de indgår under alle omstændigheder som en del af det afgiftspligtige beløb for den den pågældende virksomhed.

Såfremt udviklingsrådet behandles som værende fritaget for merværdiafgift, således at merværdiafgift på transaktioner i tidligere led med tilknytning til transaktioner i senere led ikke kan godtgøres, vil omkostningerne bæres af frugtavlerne, som overvælter den på prisen for deres produkter. Når en speciel fritagelse er nødvendig for at kunne fritage de almennyttige organers virksomhed, jfr. artikel 13, afsnit A, stk. 1, litra f), i sjette direktiv, må det betragtes som sikkert, at direktivets formål er, at der normalt opkræves merværdiafgift af den virksomhed og de transaktioner, som udføres af offentligretlige organer, som f. eks. den virksomhed og de transaktioner, der udføres af udviklingsrådet.

Domstolens dom i sag 154/80 medfører, at det er udelukket at skabe en fiktiv modværdi af fiskale grunde i et tilfælde, hvor en afgiftspligtig person af kommercielle grunde har besluttet ikke at fakturere sine ydelser. Såfremt udviklingsrådet besluttede for et givet år ikke at have behov for at opkræve en afgift til at dække sine omkostninger, ville Det Forenede Kongerige ikke kunne forestille sig en fiktiv modværdi. I den foreliggende sag foretages der imidlertid en præcis betaling for de ydelser, der leveres til hver frugtavler. De obligatoriske afgifter dækker den del af udviklingsrådets omkostninger, som beror på leveringen af dets afgiftspligtige ydelser i løbet af et år. Der består således en direkte sammenhæng mellem de leverede ydelser og den modtagne modværdi. Det er uden betydning, om afgifterne beregnes på grundlag af den samme sats, da der faktureres på dette grundlag inden for tal-

rige erhvervsområder. På samme måde er det uden betydning, om afgifterne er obligatoriske, da sjette direktiv kun anfører dette forhold for at præcisere, at alle skatter og afgifter på goder og tjenesteydelser bortset fra merværdiafgift indgår i modværdien og dermed i afgiftsgrundlaget.

Kommissionen har foreslået Domstolen, at det forelagte spørgsmål besvares således:

»Såfremt et offentligretlig organ, som er afgiftspligtig, leverer afgiftspligtige ydelser til frugtavlere mod betaling af bidrag fra dem, skal disse ydelser anses for 'levering af tjenesteydelser mod vederlag' som omhandlet i artikel 2 i sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter.«

T. F. O'Higgins
Refererende dommer