Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

14. december 2017*

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – sjette direktiv 77/388/EØF – artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a) – beskatningsgrundlag – artikel 17 – ret til fradrag – artikel 27 – særlige undtagelsesforanstaltninger – beslutning 89/534/EØF – markedsføringssystem baseret på levering af varer gennem ikke-momspligtige personer – påligning af afgift på grundlag af varens normale værdi fastlagt i sidste omsætningsled – medtagelse af omkostninger afholdt af de pågældende personer«

I sag C-305/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 25. maj 2016, indgået til Domstolen den 30. maj 2016, i sagen

**Avon Cosmetics Ltd**

mod

**Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,**

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, L. Bay Larsen, og dommerne J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby og M. Vilaras (refererende dommer),

generaladvokat: M. Bobek,

justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 31. maj 2017,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Avon Cosmetics Ltd ved D. Scorey, QC, og R. Cordara, QC, på vegne af solicitors A. Cook, I. Hyde og S.P. Porter,

– Det Forenede Kongeriges regering ved J. Kraehling, G. Brown og D. Robertson, som befuldmægtigede, bistået af M. Hall, QC,

* Processprog: engelsk.

– Rådet for Den Europæiske Union ved J. Bauerschmidt, E. Moro og E. Chatziioakeimidou, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios, R. Lyal og A. Lewis, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 7. september 2017,

afsagt følgende

## Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2004/7/EF af 20. januar 2004 (EFT 2004, L 27, s. 44) (herefter »sjette direktiv«), og de principper, der finder anvendelse herpå, henset til den fravigelse, der er indrømmet ved Rådets beslutning 89/534/EØF af 24. maj 1989 om bemyndigelse til Det Forenede Kongerige til på visse leverancer til ikke-afgiftspligtige handlende at anvende en foranstaltning, der fraviger artikel 11, [punkt A, stk. ]1, litra a), i sjette direktiv (EFT 1989, L 280, s. 54), og gyldigheden af denne beslutning.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en sag mellem Avon Cosmetics Ltd (herefter »Avon«) og Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (afgifts- og toldmyndigheden i Det Forenede Kongerige, herefter »afgiftsmyndigheden«) vedrørende særligt den omstændighed, at der ikke er taget hensyn til visse udgifter, som de ikke-afgiftspligtige forhandlere har afholdt, ved fastlæggelsen af beskatningsgrundlaget for den merværdiafgift (moms), som Avon skylder i henhold til beslutning 89/534.

### *Retsforskrifter*

*EU-retten*

3 Sjette direktiv blev med virkning fra den 1. januar 2007 ophævet og erstattet af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

4 Sjette direktivs artikel 2 bestemte følgende:

»Merværdiafgift pålægges:

1. [l]vering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab

[…]«

5 Direktivets artikel 4, stk. 1, bestemte:

»Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.«

6 Det nævnte direktivs artikel 11 var affattet således:

»A. I indlandet

1. Beskatningsgrundlaget er:

a) ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra 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

[…]«

7 Samme direktivs artikel 17 med overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang« bestemte følgende:

»1. Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den [moms], som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person

[…]«

8 Sjette direktivs artikel 27 havde følgende ordlyd:

»1. Rådet kan med enstemmighed på forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse. Foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen må ikke eller kun i ubetydelig grad påvirke medlemsstatens samlede indtægt fra afgifter, der opkræves ved det endelige forbrug.

2. En medlemsstat, der ønsker at indføre de i stk. 1 omhandlede foranstaltninger, sender en anmodning herom til Kommissionen med alle fornødne oplysninger. […]

[…]«

9 Af anden til femte samt niende og tiende betragtning til beslutning 89/534 fremgår:

»Det Forenede Kongerige blev ved Rådets samtykke, opnået den 13. juni 1985 ved beslutning 85/369[…], i overensstemmelse med den i artikel 27, stk. 4, i sjette direktiv fastsatte procedure bemyndiget til for en periode på to år at indføre en foranstaltning, der fraviger bestemmelserne i sjette direktiv, til bekæmpelse af afgiftsunddragelse.

[V]isse markedsføringssystemer, hvor de afgiftspligtige sælger til personer, der ikke er omfattet af afgiftspligt med henblik på detailsalg, medfører, at påligning af afgiften omgås i sidste omsætningsled.

[F]or at undgå disse afgiftsunddragelser anvender Det Forenede Kongerige en foranstaltning, der gør det muligt for skattemyndighederne at fastsætte administrative forskrifter, der sigter mod at beskatte leverancer fra afgiftspligtige, som anvender sådanne markedsføringssystemer, på grundlag af varernes normalværdi i detailleddet.

[D]enne foranstaltning udgør en fravigelse af artikel 11, [punkt A, stk. ]1, litra a), i sjette direktiv, hvorefter beskatningsgrundlaget i indlandet ved levering af goder er den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af køberen eller tredjemand, for den pågældende transaktion.

[…]

[I] sin dom af 12. juli 1988[, Direct Cosmetics og Laughtons Photographs (138/86 og 139/86, EU:C:1988:383),] udtalte Domstolen bl.a., at der i medfør af artikel 27 i sjette direktiv kan indføres en undtagelsesforanstaltning som den omhandlede på betingelse af, at den heraf følgende forskelsbehandling er objektivt begrundet.

[F]or at kunne forvisse sig om, at nævnte betingelse er opfyldt, bør Kommissionen underrettes om de administrative forskrifter, der i givet fald måtte blive vedtaget af skattemyndighederne i forbindelse med den pågældende undtagelsesforanstaltning.

[…]«

10 Artikel 1 i denne beslutning bestemmer:

»Uanset artikel 11, [punkt A, stk. ]1, litra a), i sjette direktiv bemyndiges Det Forenede Kongerige til, hvis der – som følge af et markedsføringssystem, hvor goder leveres af ikke-afgiftspligtige personer – ikke pålignes afgift ved salg i sidste omsætningsled, at bestemme, at afgiftsgrundlaget for leverancerne til disse personer er godets normalværdi i nævnte led.«

*Det Forenede Kongeriges ret*

11 Section 1(1) i Value Added Tax Act 1994 (lov af 1994 om merværdiafgift, herefter »loven af 1994«) bestemmer:

»Der opkræves moms efter bestemmelserne i denne lov

(a) af leverancer af varer eller tjenesteydelser i Det Forenede Kongerige […]«

12 Denne lovs section 4(1) bestemmer:

»Der opkræves moms på enhver levering af varer eller tjenesteydelser i Det Forenede Kongerige, når der er tale om en afgiftspligtig levering eller ydelse, der er foretaget af en afgiftspligtig person som led i dennes erhvervsvirksomhed.

[…]«

13 Samme lovs section 19(2) har følgende ordlyd:

»Hvis leverancen har en modydelse af økonomisk art, skal dens værdi være således, at den, tillagt den moms, der skal betales, svarer til modydelsen.

[…]«

14 Paragraph 2 i Schedule 6 til samme lov bestemmer følgende:

»Når:

(a) hele eller en del af en virksomhed, der drives af en afgiftspligtig person, består i levering til en række personer af varer, der skal videresælges af dem eller andre i detailhandel, og

(b) de pågældende personer ikke er afgiftspligtige,

kan [afgiftsmyndigheden] efter skriftlig meddelelse til den afgiftspligtige person bestemme, at værdien af enhver sådan leverance foretaget af den pågældende, efter meddelelsen eller efter en senere dato som angivet i meddelelsen, skal ansættes til normalværdien i detailleddet.«

15 På grundlag af den i foregående præmis nævnte fravigelse udstedte afgiftsmyndigheden en skriftlig meddelelse til Avon (Notice of Direction) (herefter »den individuelle meddelelse«), som er affattet således:

»I medfør af [paragraph 2 i Schedule 6 til loven af 1994] fastsætter [afgiftsmyndigheden] herved, at referenceværdien, efter den 1. juli 1985, for beregningen af moms af enhver afgiftspligtig leverance af varer:

a) som De har foretaget til ikke-afgiftspligtige personer

[…]

b) med henblik på videresalg, foretaget af de i litra a) nævnte personer eller andre,

antages at være leverancens normalværdi ved detailsalg.«

### *Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål*

16 Avon driver virksomhed som producent og sælger af varer, særligt kosmetik og beslægtede produkter. Detailsalg sker gennem uafhængige repræsentanter (herefter »repræsentanterne«), hvoraf næsten alle dem, der opererer i Det Forenede Kongerige, ikke er momspligtige, idet de ikke er momsregistrerede, og da deres omsætning ikke er så høj, at momsregistrering er påkrævet.

17 Avons salg til disse repræsentanter sker til en nedsat pris i forhold til Avons detailpris og er momspligtige. Som følge af den omstændighed, at disse repræsentanter ikke er momspligtige, pålægges de detailsalg, som de foretager, ikke moms.

18 Dette system indebærer, at forskellen mellem detailprisen og den pris, der betales af Avons repræsentanter, ikke pålægges moms.

19 For at afhjælpe denne situation har Det Forenede Kongerige ved Finance Act 1977 (finansloven for 1977) bl.a. givet afgiftsmyndigheden beføjelse til at udstede påbud til de betalingspligtige personer med henblik på, at den skyldige afgift bliver beregnet under hensyntagen til detailprisen.

20 I overensstemmelse med sjette direktivs artikel 27, stk. 5, anmeldte Det Forenede Kongerige denne foranstaltning til Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber som en særlig foranstaltning i medfør af samme artikels stk. 1, som medlemsstaten havde til hensigt at opretholde efter ikrafttrædelsen af sjette direktiv den 1. januar 1978.

21 Ved Rådets beslutning 85/369/EØF af 13. juni 1985 med overskriften »Anvendelse af artikel 27 i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om [moms] (Tilladelse til, at Det Forenede Kongerige indfører en undtagelsesforanstaltning med det formål at undgå visse afgiftsunddragelser)« (EFT 1985, L 199, s. 60) blev undtagelsesforanstaltningen godkendt for en toårig periode, som efterfølgende blev forlænget med yderligere to år.

22 Domstolens undersøgelse i forbindelse med præjudicielle forelæggelser vedrørende gennemførelsen af den ved beslutning 85/369 godkendte undtagelsesforanstaltning har intet frembragt, der kan anfægte gyldigheden af denne beslutning (dom af 12.7.1988, Direct Cosmetics og Laughtons Photographs, 138/86 og 139/86, EU:C:1988:383).

23 Ved beslutning 89/534 forlængede Rådet den bemyndigelse, som var givet til Det Forenede Kongerige til at fravige sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), for at undgå, at der ikke pålignes afgift ved salg i sidste omsætningsled.

24 I henhold til paragraph 2 i Schedule 6 i loven af 1994, som blev vedtaget på grundlag af denne beslutning, og den individuelle meddelelse svarer Avons beskatningsgrundlag for momsen til salgsværdien i sidste omsætningsled af de varer, som selskabet har leveret til ikke-afgiftspligtige personer. Med andre ord beregnes momsen på de varer, som Avon har solgt til repræsentanterne, i henhold til denne ordning ikke på grundlag af den pris uden afgift, som Avon sælger disse produkter til, men den pris, til hvilken disse repræsentanter forventes at videresælge dem til deres kunder, idet Avon skal betale denne overskydende moms. I praksis foretager afgiftsmyndigheden imidlertid to tilpasninger af denne beregning for at tage hensyn til, at visse produkter købes af ikke-afgiftspligtige repræsentanter til deres personlige brug, og at disse sælger visse produkter med rabat.

25 Avon anlagde ved den forelæggende ret et søgsmål med påstand om godtgørelse af for meget opkrævet moms svarende til i alt ca. 14 mio. GBP (ca. 15 792 000 EUR) med den begrundelse, at den afgiftsordning, der var blevet anvendt over for selskabet på grundlag af den individuelle meddelelse, ikke tog højde for afgiften vedrørende repræsentanternes omkostninger til køb af demonstrationsprodukter, som er bestemt til at hjælpe dem med at øge deres salgsmængder, og som sælges til dem af Avon med en større rabat end den, der anvendes på andre varer. Avon er således af den opfattelse, at da købet af disse produkter udgør handelsomkostninger, ville momsen på disse køb have været fradragsberettiget, hvis repræsentanterne havde haft status som afgiftspligtige personer.

26 Følgelig går den individuelle meddelelse ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det forfulgte mål, og medfører betaling af en overskydende moms på grund af manglende tilpasning med henblik på at tage højde for den moms, der betales af repræsentanterne på køb af demonstrationsprodukter. Der er således tale om en tilsidesættelse af proportionalitetsprincippet, ligebehandlingsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet samt en konkurrencemæssig ulempe mellem Avon og de erhvervsdrivende, der anvender traditionelle salgsmetoder, som ikke bærer en sådan momsbyrde.

27 Avon har ligeledes gjort gældende, at Det Forenede Kongerige i sin anmodning til Kommissionen om en fravigelse ikke meddelte alle relevante oplysninger som omhandlet i sjette direktivs artikel 27, stk. 2, skønt problemet med ulige behandling i momsmæssig henseende af demonstrationsprodukter allerede var kendt. Den påstand, som selskabet har nedlagt ved den forelæggende ret, tilsigter således principalt, at den skyldige moms tilpasses for at tage hensyn til den moms, der anvendes på disse demonstrationsprodukter, eller, subsidiært, at beslutning 89/534, paragraph 2 i Schedule 6 i loven af 1994 og den individuelle meddelelse erklæres ugyldige.

28 Afgiftsmyndigheden har anført, at denne bestemmelse har til formål at forhindre et tab af indtægter fra salg, som ikke er pålagt moms på detailprisen. Myndigheden er af den opfattelse, at undladelsen af at tage hensyn til den moms, der er betalt af repræsentanterne ved erhvervelsen af demonstrationsprodukterne, ikke er i strid med proportionalitetsprincippet, ligebehandlingsprincippet eller princippet om afgiftsneutralitet og ikke skaber nogen konkurrenceforvridning, idet Avon har valgt en forretningsstruktur og en markedstilgang, der afviger fra traditionelle detailhandleres, og at Avon og selskabets forhandlere udøver deres virksomhed på forskellige markeder, selv om de solgte produkter ligner hinanden. Disse omstændigheder begrunder en anderledes beskatning.

29 Desuden er myndigheden af den opfattelse, at beregningen og opkrævningen af moms ikke bør kompliceres unødigt for de afgiftspligtige eller skattemyndighederne. Hvis Avons argumenter skulle anerkendes, ville det imidlertid føre til, at de ikke-afgiftspligtige repræsentanter var forpligtede til at bære en betydelig administrativ byrde.

30 Afgiftsmyndigheden har anført, at den ikke kan fortolke paragraph 2 i Schedule 6 i loven af 1994 således, at Avon kan fradrage moms betalt af repræsentanterne ved erhvervelse af demonstrationsprodukter, uden at gå ud over den bemyndigelse, som Rådet har givet, sin egen lovgivning og princippet om, at en undtagelse til den almindelige momsordning skal fortolkes indskrænkende.

31 Ved mellemdom af 19. februar 2014 fastslog den forelæggende ret, at ordlyden af beslutning 89/534, som gentaget i paragraph 2 i Schedule 6 i loven af 1994, ikke giver mulighed for at tage hensyn til den afgift, der er betalt af repræsentanterne for erhvervelse af demonstrationsprodukter, hvilket medfører, at der opstår en »residualafgift«, dvs. en indgående afgift, som ikke kan inddrives. Retten har heraf udledt, at sidstnævnte bestemmelse ville skabe illoyal konkurrence mellem Avon og de enheder, der sælger via detailhandlere, der er afgiftspligtige personer. Paragraph 2 i Schedule 6 i loven af 1994 går således ud over, hvad der er nødvendigt for at nå målet om at undgå afgiftsunddragelse.

32 Idet den har bemærket, at denne bestemmelse gengiver ordlyden af beslutning 89/534, og da den er i tvivl om gyldigheden af denne beslutning i lyset af bl.a. princippet om afgiftsneutralitet, har den forelæggende ret fundet det relevant, at forelægge Domstolen et spørgsmål i denne henseende.

33 Under disse omstændigheder har First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter)) besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Når en direkte sælger sælger varer (herefter »artikler, der anvendes til salgsfremme«) til ikke-momspligtige forhandlere, eller den ikke-momspligtige forhandler køber varer og tjenesteydelser fra tredjemænd (herefter »varer og tjenesteydelser fra tredjemand«), som i begge tilfælde anvendes af de ikke-momspligtige forhandlere til at støtte deres erhvervsvirksomhed med salg af andre varer, som også købes af den direkte sælger, og som er genstand for de administrative ordninger, der er indført i medfør af en fravigelse, som senest er bemyndiget ved [beslutning 89/534/EØF] […], krænker de relevante bemyndigelser, der gennemfører lovgivning og/eller administrative ordninger, da nogen relevante EU-retlige bestemmelser og/eller principper, for så vidt som de pålægger den direkte sælger at afregne udgående moms af de ikke-momspligtige forhandleres salgspris for de andre varer uden fradrag for den moms, som den ikke-momspligtige forhandler har betalt for sådanne artikler, der anvendes til salgsfremme, og/eller varer og tjenesteydelser fra tredjemand?

2) Havde Det Forenede Kongerige, da det anmodede Rådet om [den i paragraph 2 i Schedule 6 i loven af 1994 omhandlede fravigelse], en pligt til at underrette Kommissionen om, at ikke-momspligtige forhandlere svarede moms af salg af artikler, der anvendes til salgsfremme, og/eller varer og tjenesteydelser fra tredjemand, som de anvendte i deres erhvervsvirksomhed, og at der derfor burde foretages en tilpasning af fravigelsen, der afspejlede denne ikke-refunderbare indgående moms eller for meget betalte udgående moms?

3) Såfremt det første og/eller det andet spørgsmål ovenfor besvares bekræftende:
   a) kan og bør nogen af de relevante bemyndigelser, den relevante gennemførelseslovgivning eller de relevante administrative ordninger da fortolkes således, at der tages højde for enten i) ikke-refunderbar moms på artikler, der anvendes til salgsfremme, eller varer og tjenesteydelser fra tredjemand, som anvendes af ikke-momspligtige forhandlere med henblik på deres erhvervsvirksomhed, og som afholdes af sådanne ikke-momspligtige forhandlere, ELLER ii) moms, der overstiger den afgift, som [afgiftsmyndigheden] er blevet unddraget, ELLER iii) den potentielle illoyale konkurrence, der opstår mellem direkte sælgere, deres ikke-momspligtige forhandlere og virksomheder, der ikke foretager direkte salg
   b) gælder det da, at
      i) bemyndigelsen af Det Forenede Kongeriges fravigelse af [sjette direktivs] artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), var ulovlig

ii) en fravigelse af [sjette direktivs] artikel 17 er nødvendig sammen med [den i paragraph 2 i Schedule 6 i loven af 1994 omhandlede] fravigelse af artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a); hvis det er tilfældet, handlede Det Forenede Kongerige da ulovligt ved at undlade at anmode Kommissionen eller Rådet om at bemyndige fravigelsen af artikel 17

iii) Det Forenede Kongerige har handlet ulovligt ved at undlade at forvalte moms på en sådan måde, at direkte sælgere gives mulighed for at kræve godtgørelse for moms på enten artikler, der anvendes til salgsfremme, eller varer og tjenesteydelser fra tredjemand afholdt af ikke-momspligtige forhandlere med henblik på deres erhvervsvirksomhed

iv) alle eller nogle dele af de relevante bemyndigelser, den relevante gennemførelseslovgivning eller de relevante administrative ordninger derfor er ugyldige og/eller ulovlige

c) er den hensigtsmæssige løsning da, at [Domstolen] eller den nationale ret

i) påbyder, at medlemsstaten skal gennemføre [den i paragraph 2 i Schedule 6 i loven af 1994 omhandlede fravigelse] i national ret ved at indføre en passende tilpasning af enhver a) ikke-refunderbar moms på artikler, der anvendes til salgsfremme, eller varer og tjenesteydelser fra tredjemand, som anvendes af ikke-momspligtige forhandlere med henblik på deres erhvervsvirksomhed, og som afholdes af sådanne ikke-momspligtige forhandlere, b) moms, der overstiger den afgift, som [afgiftsmyndigheden] er blevet unddraget, ELLER [c)] den potentielle illoyale konkurrence, der opstår mellem direkte sælgere, deres ikke-momspligtige forhandlere og virksomheder, der ikke foretager direkte salg, eller

ii) erklærer, at bemyndigelsen af [den i paragraph 2 i Schedule 6 i loven af 1994 omhandlede fravigelse] og dermed selve [denne fravigelse] er ugyldig, eller

iii) erklærer, at den nationale lovgivning er ugyldig, [eller]

iv) erklærer, at påbudsmeddelelsen er ugyldig, eller

v) erklærer, at Det Forenede Kongerige har pligt til at anmode om bemyndigelse af en yderligere fravigelse for at kunne indføre en passende tilpasning af a) ikke-refunderbar moms på artikler, der anvendes til salgsfremme, eller varer og tjenesteydelser fra tredjemand, som anvendes af ikke-momspligtige forhandlere med henblik på deres erhvervsvirksomhed, og som afholdes af sådanne ikke-momspligtige forhandlere, ELLER b) moms, der overstiger den afgift, som [afgiftsmyndigheden] er blevet unddraget, ELLER [c)] den potentielle illoyale konkurrence, der opstår mellem direkte sælgere, deres ikke-momspligtige forhandlere og virksomheder, der ikke foretager direkte salg?

4) I henhold til [sjette direktivs] artikel 27 (artikel 395 i [direktiv 2006/112]) skal »momssvig eller -unddragelse« da beregnes som medlemsstatens netto-momstab (under hensyn til både den betalte udgående moms og den indgående mons, der er refunderbar i det system, som medfører momssvig eller -unddragelse) eller medlemsstatens brutto-momstab (kun under hensyn til den udgående moms i det system, som medfører momssvig eller -unddragelse)?«

## *Om de præjudicielle spørgsmål*

### *Det første spørgsmål*

34 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst dels, om bestemmelserne i sjette direktivs artikel 17 og 27 skal fortolkes således, at de er til hinder for en undtagelsesforanstaltning som den i hovedsagen omhandlede – som er godkendt ved beslutning 89/534 i henhold til direktivets artikel 27 – til direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), hvorefter beskatningsgrundlaget for momsen for et selskab, der foretager direkte salg, er varernes normale salgsværdi i sidste omsætningsled, når varerne sælges gennem ikke-momspligtige forhandlere, uden at der på nogen måde tages hensyn til den indgående moms på de demonstrationsprodukter, der er købt af forhandlerne hos dette selskab, dels, om beslutning 89/534 er ugyldig, fordi den ikke giver Det

Forenede Kongerige mulighed for at tage hensyn til den indgående moms, der er betalt af sådanne forhandlere vedrørende demonstrationsprodukterne, således at beslutningen er i strid med proportionalitetsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet.

35 Hvad særligt angår fortolkningen af sjette direktivs artikel 17 og 27 bemærkes indledningsvis, at i henhold til beslutning 89/534 har den fravigelse, der er indrømmet Det Forenede Kongerige i henhold til sjette direktivs artikel 27, og som er afspejlet i dets lovgivning i paragraph 2 i Schedule 6 i loven af 1994, til formål at forhindre afgiftsunddragelse.

36 Som Domstolen imidlertid allerede har fastslået, skal de nationale foranstaltninger, som fraviger direktivet, og som er af en sådan art, at svig eller unddragelse herved undgås, fortolkes strengt og kan principielt kun fravige beskatningsgrundlaget for momsen som fastlagt i sjette direktivs artikel 11, for så vidt som det anses for strengt nødvendigt for at nå dette mål (dom af 10.4.1984, Kommissionen mod Belgien, 324/82, EU:C:1984:152, præmis 29, og af 29.5.1997, Skripalle, C-63/96, EU:C:1997:263, præmis 24).

37 I denne henseende bemærkes, at det er et grundlæggende princip i momssystemet, jf. herved sjette direktivs artikel 2, at der skal pålægges moms i alle fremstillings- eller omsætningsled med fradrag af den moms, der umiddelbart har ramt de tidligere led, idet fradragsretten udgør en integrerende del af momsordningen og kan som udgangspunkt ikke begrænses (jf. i denne retning dom af 6.7.1995, BP Soupergaz, C-62/93, EU:C:1995:223, præmis 16 og 18, og af 19.9.2000, Ampafrance og Sanofi, C-177/99 og C-181/99, EU:C:2000:470, præmis 34).

38 I den foreliggende sag bemærkes, at paragraph 2 i Schedule 6 i loven af 1994 – i overensstemmelse med artikel 1 i beslutning 89/534 og i en affattelse, der svarer hertil – udgør en undtagelse fra sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), ved at tillade afgiftsmyndigheden at fastlægge beskatningsgrundlaget for en momspligtig person for varer, som vedkommende leverer til ikke-momspligtige forhandlere ved at henvise til varernes normalværdi i detailleddet. Det følger heraf, at i en situation som den i hovedsagen omhandlede pålægges den momspligtige person på en måde moms i stedet for de ikke-momspligtige forhandlere.

39 Den ved beslutning 89/534 godkendte undtagelsesforanstaltning omfatter dog ikke de regler for fradragsret, der er fastsat i direktivets artikel 17-20, og som derfor fortsat finder anvendelse i den foreliggende sag.

40 Mere specifikt giver den ikke mulighed for at fravige sjette direktivs artikel 17, stk. 2, hvorefter en afgiftspligtig person har ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage den moms, som skyldes eller er erlagt for varer, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person.

41 I henhold til denne bestemmelse kan moms på demonstrationsprodukter eller andre varer og tjenesteydelser, der erhverves af forhandlere – uanset om de er momspligtige eller ej – ikke fradrages i den afgift, der skyldes af et selskab, der foretager direkte salg, såsom Avon i hovedsagen, som ikke har erhvervet nogen varer eller tjenesteydelser hos tredjeparter, men tværtimod for så vidt angår demonstrationsprodukterne har solgt disse til de pågældende forhandlere.

42 Det skal i øvrigt fremhæves, at de i hovedsagen omhandlede repræsentanter, som markedsfører deres produkter gennem en ordning med direkte salg, ikke er momspligtige, og at de derfor ikke i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, er berettiget til helt eller delvist at inddrive den afgift, som de er blevet opkrævet af deres leverandører af varer og tjenesteydelser.

43 Det fremgår af ovenstående bemærkninger, at det første spørgsmål skal besvares med, at sjette direktivs artikel 17 og 27 skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en undtagelsesforanstaltning som den i hovedsagen omhandlede – som er godkendt ved beslutning 89/534 i henhold til direktivets artikel 27

– til direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), hvorefter beskatningsgrundlaget for momsen for et selskab, der foretager direkte salg, er varernes normale salgsværdi i sidste omsætningsled, når varerne sælges gennem ikke-momspligtige forhandlere, selv hvis denne undtagelsesforanstaltning ikke på nogen måde tager hensyn til den indgående moms på de demonstrationsprodukter, der er købt af forhandlerne hos dette selskab.

44 Hvad angår gyldigheden af beslutning 89/534 skal der for det første henvises til, at forudsætningen for, at en EU-retsakt vedrørende momsordningen er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, er, at de bestemmelser, den indeholder, kan anses for egnet til og nødvendig for at nå de mål, den forfølger, og for i mindst mulig grad at påvirke sjette direktivs mål og principper (jf. i denne retning dom af 19.9.2000, Ampafrance og Sanofi, C-177/99 og C-181/99, EU:C:2000:470, præmis 60, og af 29.4.2004, Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, præmis 46).

45 Det bemærkes, at den undtagelsesforanstaltning, der er fastsat i beslutning 89/534, i overensstemmelse med anden til fjerde betragtning til denne beslutning, tilsigter at forhindre afgiftsunddragelse, og at dens formål er at gøre det muligt for Det Forenede Kongerige at håndtere visse specifikke problemer i momsmæssig henseende i forbindelse med direkte salg. Da der er ikke-momspligtige forhandlere i sidste omsætningsled, indebærer ordningen, at de leveringer, der foretages af disse forhandlere til de endelige forbrugere, ikke er pålagt afgift.

46 I denne henseende skal det bemærkes, at Domstolen har fastslået, at begrebet »[afgifts]unddragelse« som omhandlet i sjette direktivs artikel 27, stk. 1, er rent objektivt, og at denne bestemmelse åbner mulighed for at vedtage en foranstaltning, der fraviger hovedreglen i direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), selv når den afgiftspligtige persons aktiviteter udøves uden at tilstræbe en afgiftsmæssig fordel, men af forretningsmæssige hensyn (jf. i denne retning dom af 12.7.1988, Direct Cosmetics og Laughtons Photographs, 138/86 og 139/86, EU:C:1988:383, præmis 21 og 24).

47 Den undtagelsesforanstaltning, der er fastsat i beslutning 89/534, gør det – for så vidt som den bemyndiger Det Forenede Kongerige til at opkræve moms af salg af varer hos et selskab, der sælger varerne direkte til de endelige forbrugere, der foretages af ikke-momspligtige forhandlere, ved at fastsætte beskatningsgrundlaget for dette selskab med hensyn til den normale værdi eller markedsværdien af de varer, der er solgt af disse forhandlere – muligt at forhindre de tab af afgiftsindtægter, der følger af et sådant markedsføringssystem. En sådan foranstaltning forekommer således at være egnet til at nå formålet om at bekæmpe afgiftsunddragelse.

48 Det forholder sig ganske vist således, at beslutning 89/534 ikke på nogen måde gør det muligt at tage hensyn til den indgående moms vedrørende de demonstrationsprodukter, der er købt af de ikke-momspligtige forhandlere hos et selskab, der foretager direkte salg.

49 Som det imidlertid fremgår af denne doms præmis 40 og 41, ville en hensyntagen til denne indgående moms i beskatningsgrundlaget for de leveringer, der er omhandlet i artikel 1 i beslutning 89/534, udgøre en uberettiget fravigelse af sjette direktivs artikel 17, stk. 2.

50 Desuden ville en hensyntagen til den indgående moms i beskatningsgrundlaget komplicere opkrævning af moms for så vidt angår de i beslutningen omhandlede markedsføringssystemer.

51 Følgelig må det fastslås, at beslutning 89/534 ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå målet om at bekæmpe afgiftsunddragelse.

52 Det bemærkes for det andet, at princippet om afgiftsneutralitet i særdeleshed er til hinder for, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt (dom af 10.11.2011, The Rank Group, C-259/10 og C-260/10, EU:C:2011:719, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

53 Det bemærkes i denne forbindelse, at den manglende hensyntagen i beslutning 89/534 til den indgående moms på demonstrationsprodukter købt af ikke-momspligtige forhandlere hos et selskab, der foretager direkte salg, såsom Avon i hovedsagen, fører til, at distributionskæden for dette selskabs varer bliver pålagt en større momsbyrde end dette selskabs konkurrenters produkter. Det skal imidlertid fastslås, at en sådan omstændighed alene er en følge af dette selskabs valg af ordningen med direkte salg til afsætning af sine varer.

54 Derfor, og i lyset af de bemærkninger, der er anført i denne doms præmis 47 og 48, kan princippet om afgiftsneutralitet ikke fortolkes således, at det giver mulighed for at tage hensyn til denne moms i beskatningsgrundlaget for de leveringer, som er omhandlet i artikel 1 i beslutning 89/534.

55 Følgelig må det fastslås, at beslutning 89/534 påvirker princippet om afgiftsneutralitet mindst muligt.

56 Det følger af samtlige ovennævnte bemærkninger, at gennemgangen af det første spørgsmål intet har frembragt, som kan rejse tvivl om gyldigheden af beslutning 89/534.

*Det andet spørgsmål*

57 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 27 skal fortolkes således, at den pålægger den medlemsstat, som anmoder om tilladelse til at fravige direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), at underrette Kommissionen om, at ikke-momspligtige forhandlere bærer momsen på køb af demonstrationsprodukter købt af et selskab, der foretager direkte salg, og anvendt med henblik på deres økonomiske virksomhed, således at der på den ene eller den anden måde tages hensyn til denne indgående afgift i bestemmelserne om denne undtagelsesforanstaltning.

*Om formaliteten*

58 Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, at det andet spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling, med den begrundelse, at det for det første er uden forbindelse med hovedsagens genstand, Domstolen for det andet ikke er i besiddelse af de nødvendige faktiske og retlige oplysninger for at give et brugbart svar på dette spørgsmål, og at spørgsmålet for det tredje er af fuldstændig hypotetisk karakter, da anmodningen om fravigelse vedrørte sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og ikke dette direktivs artikel 17 vedrørende retten til at fradrage moms.

59 Det bemærkes i denne henseende, at det følger af Domstolens faste praksis, at der er en formodning for, at de spørgsmål om EU-rettens fortolkning, som den nationale ret har forelagt på baggrund af de retlige og faktiske omstændigheder, som den har ansvaret for at fastlægge – og hvis rigtighed det ikke tilkommer Domstolen at efterprøve – er relevante. Domstolen kan kun afvise en anmodning fra en national ret, hvis det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dens genstand, såfremt problemet er af hypotetisk karakter, eller såfremt Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en hensigtsmæssig besvarelse af de forelagte spørgsmål (dom af 14.6.2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

60 For så vidt angår den første og den tredje formalitetsindsigelse fremsat af Det Forenede Kongeriges regering skal det blot bemærkes, således som generaladvokaten har anført i punkt 97 i sit forslag til afgørelse, at hvis Domstolen skulle fortolke sjette direktivs artikel 27 således, at den pålægger den medlemsstat, der anmoder om tilladelse til at fravige dette direktiv, at den til støtte for anmodningen skal fremlægge de specifikke oplysninger, som ikke er fremlagt i den foreliggende sag, ville et sådant svar kunne påvirke gyldigheden af beslutning 89/534 og følgelig udfaldet af hovedsagen.

61 Med hensyn til den anden formalitetsindsigelse, som Det Forenede Kongeriges regering har fremført, skal det bemærkes, at den forelæggende ret har beskrevet den retlige og faktiske baggrund for tvisten i hovedsagen på en tilstrækkelig præcis måde til at gøre det muligt for de parter, som er omhandlet i artikel 23 i statutten for Den Europæiske Unions Domstol, til at fremsætte bemærkninger og til at give Domstolen mulighed for at give en nyttig besvarelse af de forelagte spørgsmål.

62 Henset til det ovenstående må det fastslås, at det andet spørgsmål skal antages til realitetsbehandling.

*Om realiteten*

63 Indledningsvis bemærkes, at Det Forenede Kongerige har anmodet om en fravigelse i medfør af sjette direktivs artikel 27 af dette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), som fastsætter regler for fastlæggelse af beskatningsgrundlaget for momsen, for at undgå afgiftsunddragelse som følge af, at det er ikke-momspligtige forhandlede, der sælger varerne i det sidste omsætningsled.

64 I henhold til direktivets artikel 27, stk. 2, skal en medlemsstat, der ønsker at indføre foranstaltninger, der fraviger direktivet, imidlertid sende Kommissionen alle de fornødne oplysninger.

65 I denne forbindelse skal det fremhæves, at Domstolen ved dom af 12. juli 1988, Direct Cosmetics og Laughtons Photographs (138/86 og 139/86, EU:C:1988:383), vedrørende bl.a. gyldigheden af beslutning 85/369, der nu er erstattet af beslutning 89/534, som i det væsentlige er identiske, intet fandt, der kunne påvirke gyldigheden af den første beslutning efter i dommens præmis 36 bl.a. at have fastslået, at meddelelsen til Kommissionen indeholdt en fyldestgørende omtale af de hensyn, som den begærede foranstaltning skulle tilgodese, og meddelelsen indeholdt alle de oplysninger, der var nødvendige med henblik på præcisering af det forfulgte mål.

66 I denne forbindelse bemærkes for det første, at den omstændighed, at ikke-momspligtige forhandlere bærer momsen på køb af demonstrationsprodukter fra et selskab, der foretager direkte salg, såsom Avon i hovedsagen, uden at kunne fradrage denne moms, ikke forekommer at være en oplysning, der som sådan henviser til det formål, der forfølges med den anmodede undtagelsesforanstaltning, nemlig fastsættelsen af beskatningsgrundlaget.

67 Det skal dernæst fastslås, at denne omstændighed er iboende i momssystemet, eftersom de ikke-momspligtige forhandlere ikke kan udøve nogen ret til fradrag af den moms, der er opkrævet hos dem, således som det allerede er anført i denne doms præmis 42 og 48. Det kan således ikke fastslås, at en sådan omstændighed skulle have været bragt til Kommissionens kendskab sammen med den anmodning om fravigelse, som Det Forenede Kongerige havde indgivet.

68 Endelig kan det af en medlemsstat ikke kræves, at den, når den anmoder om anvendelse af sjette direktivs artikel 27 for at fravige dette direktiv, skal præcisere alle de faktiske og retlige aspekter, der har en vis forbindelse med den situation, som den er rettet mod, men som ikke hidrører fra sidstnævnte.

69 Det følger af samtlige ovenstående bemærkninger, at det andet spørgsmål skal besvares med, at sjette direktivs artikel 27 skal fortolkes således, at den ikke pålægger den medlemsstat, som anmoder om tilladelse til at fravige direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), at underrette Kommissionen om, at ikke-momspligtige forhandlere bærer momsen på køb af demonstrationsprodukter købt af et selskab, der foretager direkte salg, og anvendt med henblik på deres økonomiske virksomhed, således at der på den ene eller den anden måde tages hensyn til denne indgående afgift i bestemmelserne om denne undtagelsesforanstaltning.

*Det tredje spørgsmål*

70 Henset til besvarelsen af det første og det andet spørgsmål er det ufornødent at besvare det tredje spørgsmål.

*Det fjerde spørgsmål*

71 Med sit fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, hvorvidt størrelsen af den afgift, der ikke er opkrævet som følge af afgiftssvig eller -unddragelse som omhandlet i sjette direktivs artikel 27 svarer til nettotabet af medlemsstatens skatteprovenu eller bruttotabet af medlemsstatens skatteprovenu.

72 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at den forelæggende ret ikke har fremført nogen ugyldighedsgrund for beslutning 89/534, som er forbundet med metoden til fastlæggelse af størrelsen af den afgift, der ikke er opkrævet som følge af afgiftssvig eller -unddragelse som omhandlet i sjette direktivs artikel 27. Retten har heller ikke præciseret grundene til, at fortolkningen af denne bestemmelse for så vidt angår »afgiftssvig eller -unddragelse« er relevant for tvisten i den sag, der verserer for den.

73 Uden disse præciseringer kan Domstolen ikke give et brugbart svar på det fjerde spørgsmål, som derfor skal afvises.

***Sagsomkostninger***

74 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

**1) Artikel 17 og 27 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 2004/7/EF af 20. januar 2004, skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en undtagelsesforanstaltning som den i hovedsagen omhandlede – som er godkendt ved Rådets beslutning 89/534/EØF af 24. maj 1989 om bemyndigelse til Det Forenede Kongerige til på visse leverancer til ikke-afgiftspligtige handlende at anvende en foranstaltning, der fraviger artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv i henhold til direktivets artikel 27 – til direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), hvorefter beskatningsgrundlaget for merværdiafgiften (momsen) for et selskab, der foretager direkte salg, er varernes normale salgsværdi i sidste omsætningsled, når varerne sælges gennem ikke-momspligtige forhandlere, selv hvis denne undtagelsesforanstaltning ikke på nogen måde tager hensyn til den indgående moms på de demonstrationsprodukter, der er købt af forhandlerne hos dette selskab.**

**2) Gennemgangen af det første spørgsmål har intet frembragt, som kan rejse tvivl om gyldigheden af beslutning 89/534.**

**3) Artikel 27 i sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 2004/7, skal fortolkes således, at den ikke pålægger den medlemsstat, som anmoder om tilladelse til at fravige direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), at underrette Kommissionen om, at ikke-momspligtige forhandlere bærer momsen på køb af demonstrationsprodukter købt af et selskab, der**

**foretager direkte salg, og anvendt med henblik på deres økonomiske virksomhed, således at der på den ene eller den anden måde tages hensyn til denne indgående afgift i bestemmelserne om denne undtagelsesforanstaltning.**

Underskrifter