DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)
2. juni 1994 *

I sag C-33/93,

angående en anmodning, som Value Added Tax Tribunals, Manchester Tribunal Centre (Det Forenede Kongerige), i medfør af EØF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i de for nævnte ret verserende sager,

Empire Stores Ltd

mod

Commissioners of Customs and Excise,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af 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 (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, G. F. Mancini, og dommerne C. N. Kakouris, F. A. Schockweiler (refererende dommer), P. J. G. Kapteyn og J. L. Murray,

* Processprog: engelsk.

generaladvokat: W. Van Gerven
justitssekretær: fuldmægtig L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Empire Stores Ltd ved Rosamond J. Marshall Smith og David Milne, QC

— Det Forenede Kongeriges regering ved John D. Colahan, Treasury Solicitor's Department, som befuldmægtiget, bistået af Barrister Stephen Richards

— den portugisiske regering ved Luís Fernandes, Director dos Serviços Jurídicos da Direcção-Geral das Comunidades Europeias, Angelo Cortesão Seiça Neves, Jurista da Direcção-Geral das Comunidades Europeias, Arlindo Correia, Subdirector-Geral do Serviço de Administração do IVA, og Maria Teresa Lemos, Jurista do Serviço de Administração do IVA, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Thomas F. Cusack og Enrico Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 3. februar 1994 er afgivet mundtlige indlæg af Empire Stores Ltd, af Det Forenede Kongeriges regering ved John D. Colahan, bistået af Barrister Sarah Lee, og af Kommissionen,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 16. marts 1994,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 14. januar 1993 indgået til Domstolen den 4. februar s.å. har Value Added Tax Tribunals, Manchester Tribunal Centre, i medfør af EØF-traktatens artikel 177 forelagt to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af 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 (EFT L 145, s. 1, herefter benævnt »det sjette direktiv«).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under to tvister mellem Empire Stores Ltd (herefter benævnt »Empire Stores«) og Commissioners of Customs and Excise (herefter benævnt »Commissioners«), der angår to afgørelser, som blev truffet over for Empire Stores vedrørende opkrævning af moms for varer, som selskabet vederlagsfrit overdrog til personer, der over for selskabet introducerede sig selv eller andre personer som nye potentielle kunder.

3 Empire Stores driver virksomhed i form af postordresalg på grundlag af kataloger. Selskabets kunder er hovedsagelig kvinder. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at Empire Stores i de perioder, som momsopkrævningerne vedrører, anvendte to fremgangsmåder med henblik på at tiltrække nye kunder.

4 Den første fremgangsmåde, der blev betegnet »The self-introduction scheme«, gik ud på, at Empire Stores gav potentielle kunder ret til fra en liste med en række varer at vælge en ting, som blev leveret til dem uden merpris, når de med det formål at dokumentere deres kreditværdighed havde udfyldt et skema, hvorved der blev anmodet om oplysninger om personlige forhold, når de var blevet godkendt af Empire Stores, og de havde bestilt varer fra selskabets salgskatalog eller betalt mindst en første rate i forbindelse med en sådan ordre. Ved den anden fremgangsmåde, der blev betegnet »The introduce-a-friend scheme«, tilbød Empire Stores etablerede kunder, der over for selskabet introducerede en veninde som potentiel

kunde, en ting som omhandlet, der blev leveret til dem, når den potentielle kunde havde udfyldt skemaet, var blevet godkendt af Empire Stores og havde indbetalt en første rate i forbindelse med en ordre, hun havde afgivet.

5 Uanset den anvendte fremgangsmåde afregnede Empire Stores moms af de leverede ting på grundlag af disses kostpris. Commissioners var af den opfattelse, at momsen burde have været afregnet på grundlag af kostprisen, uden afgift, med et tillæg på 50%, idet dette var Commissioners' skøn med hensyn til den pris, som Empire Stores ville have forlangt for tingen, såfremt den havde været udbudt til salg i selskabets katalog, hvorfor Commissioners udfærdigede momsopkrævninger på dette grundlag.

6 Empire Stores har anfægtet de pågældende momsopkrævninger ved Value Added Tax Tribunals, Manchester Tribunal Centre, der i en afgørelse af 17. august 1992 fandt, at selskabet burde gives medhold, således at de omtvistede momsopkrævninger blev annulleret, idet retten dog herved tilføjede følgende: »Det er dog muligt, at en af parterne, eller begge, vil finde det ønskeligt, at et eller flere af de i denne afgørelse behandlede spørgsmål på nærværende stadium forelægges EF-Domstolen. Rettens afgørelse vil derfor for indeværende være foreløbig. Såfremt nogen af parterne inden en frist på to måneder fra tidspunktet for offentliggørelsen af denne afgørelse fremsætter begæring om forelæggelse af et eller flere spørgsmål for EF-Domstolen, vil retsformanden alene træffe bestemmelse herom, og appelsagerne udsættes i så fald indtil videre, dog således, at der vil kunne træffes bestemmelse om en genoptagelse af behandlingen. Fremsættes der ikke begæring som omhandlet inden for den nævnte frist, vil rettens afgørelse ved fristens udløb blive endelig ...«

7 Den 14. oktober 1992 fremsatte Empire Stores en begæring som omhandlet, og da den pågældende dommer har fundet, at »en afgørelse af ... de angivne spørgsmål er

nødvendig for, at retten kan afsige dom i nærværende appelsager«, har Value Added Tax Tribunals, Manchester Tribunal Centre, forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Med henblik på anvendelsen af artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977), når en leverandør af goder i henhold til bestilling ved postordre fra et katalog ('katalogvarer') anvender ordninger, hvis nærmere detaljer fremgår af vedlagte afgørelse, og som sammenfattende kan beskrives således:

i) når en potentiel kunde giver tilfredsstillende oplysninger om sig selv (navnlig hvad angår kreditværdighed), forpligter leverandøren sig til uden merpris at levere den pågældende kunde — såfremt og når denne godkendes som kunde og bestiller katalogvarer, eventuelt bestiller katalogvarer samt foretager en aftalt indbetaling for disse — en ting, som kunden vælger fra et udvalg af varer, som leverandøren tilbyder, hvilke såvel kan være varer fra leverandørens katalog som varer, der ikke findes i dette;

ii) når en etableret kunde finder og over for leverandøren introducerer en ny potentiel kunde, der giver tilfredsstillende oplysninger om sig selv (navnlig hvad angår kreditværdighed), forpligter leverandøren sig til uden merpris at levere den etablerede kunde — såfremt og når den introducerede person godkendes som kunde og bestiller katalogvarer, eventuelt bestiller katalogvarer og foretager en aftalt indbetaling for disse — en ting, som den etablerede kunde vælger fra et udvalg af varer, som leverandøren tilbyder, hvilke såvel kan være varer fra leverandørens katalog som varer, der ikke findes i dette;

og de ting, der ikke findes i kataloget ('ikke-katalogvarer'), og som leveres som angivet, ikke af leverandøren leveres på anden måde og ikke har nogen sædvanlig

salgspris, spørges, for så vidt angår begge ordninger:

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

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

i) den købspris, som leverandøren har betalt for varerne

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

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

8 Det bemærkes indledningsvis, at Kommissionen har rejst tvivl om, hvorvidt de præjudicielle spørgsmål kan kræves besvaret. Kommissionen gør gældende, at Domstolens besvarelse af spørgsmålene ikke er »nødvendig«, jf. traktatens artikel 177, stk. 2, idet den nationale retsinstans udtrykkeligt i sin afgørelse af 17. august 1992 har anført, at der bør gives Empire Stores medhold, således at de omtvistede momsopkrævninger annulleres.

9 Det bemærkes herom blot, at det fremgår af præmis 6 og 7 i denne dom, at den nationale retsinstans selv har betegnet sin afgørelse af 17. august 1992 som »foreløbig« og i sin forelæggelseskendelse af 14. januar 1993 har fastslået, at en afgørelse af de forelagte spørgsmål er nødvendig for, at retten kan afsige dom i de pågældende appelsager.

10 Ved sit første spørgsmål ønsker den forelæggende retsinstans oplyst, hvorvidt artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i det sjette direktiv skal fortolkes således, at beskatningsgrundlaget for en ting, som en leverandør leverer uden merpris på de i det præjudicielle spørgsmål omhandlede vilkår til en person, der introducerer sig selv eller en anden person som ny potentiel kunde, er selvstændigt i forhold til beskatningsgrundlaget for de goder, som den nye kunde køber hos leverandøren. Ved sit andet spørgsmål ønsker den nationale retsinstans for det tilfælde, at det første spørgsmål besvares bekræftende, oplyst, hvorledes beskatningsgrundlaget for de uden merpris leverede ting skal bestemmes.

11 Artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i det sjette direktiv bestemmer:

»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;

...«

12 Det fremgår af dommen af 23. november 1988 (sag 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Sml. s. 6365, præmis 11, 12 og 16), at modydelsen for en levering af goder kan bestå i en tjenesteydelse og udgøre beskatningsgrundlaget for denne efter artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i det sjette direktiv, såfremt der er en direkte sammenhæng mellem leveringen af goderne og tjenesteydelsen, og dennes værdi kan opgøres i penge.

13 Det fremgår herved af kendetegnene ved de fremgangsmåder, som Empire Stores har gjort brug af for at tiltrække nye kunder, således som disse er beskrevet i forelæggelseskendelsen og resumeret i de præjudicielle spørgsmål, at leveringen af den uden merpris overdragne ting under omstændigheder som i hovedsagerne er sket som modydelse for introduktionen af en ny potentiel kunde og ikke som modydelse for, at denne kunde købte varer, der blev udbudt til salg i Empire Stores' salgskatalog.

14 Dette støttes af, at en sådan ting ikke bliver leveret ved hver ordre, og af, at tingen ikke i forbindelse med fremgangsmåden »The introduce-a-friend scheme« bliver leveret til den kunde, der har afgivet en ordre og foretaget den hermed forbundne betaling, men til den person, der har introduceret kunden over for Empire Stores.

15 Den nævnte antagelse afkræftes ikke af det forhold, at leveringen af tingen er betinget af Empire Stores' godkendelse af den nye kunde og af, at denne afgiver ordre og betaler herfor. Som anført af generaladvokaten i punkt 15 i dennes forslag til afgørelse indebærer den omstændighed, at leveringen af tingen forudsætter, at nogle yderligere betingelser er opfyldt, ikke, at leveringen mister sin karakter af modydelse for tjenesteydelser præsteret over for Empire Stores. I forbindelse med fremgangsmåden »The introduce-a-friend scheme« gælder det endvidere, at de yderligere betingelser er nogle, som skal opfyldes af den nye kunde og ikke af den person, hvis tjenesteydelse leveringen af tingen er et vederlag for.

16 Sammenhængen mellem henholdsvis leveringen af den uden merpris overdragne ting og introduktionen af en potentiel kunde må kvalificeres som direkte, idet Empire Stores hverken er forpligtet til at levere nogen ting uden merpris eller gør dette, såfremt denne tjenesteydelse ikke præsteres.

17 Dernæst bemærkes, at da vederlaget for de over for Empire Stores præsterede tjenesteydelser består i levering af et gode, er det ubestrideligt, at disse tjenesteydelsers værdi kan opgøres i penge.

18 Hvad angår bestemmelsen af denne værdi, som er genstanden for det andet spørgsmål, bemærkes, at Domstolen i ovennævnte dom i Naturally Yours Cosmetics-sagen (præmis 16) har fastslået, at den modværdi, der tjener til at fastlægge beskatningsgrundlaget ved levering af goder, skal have karakter af en konkret værdi, idet beskatningsgrundlaget er den faktisk modtagne modydelse og ikke en værdi ansat efter objektive kriterier.

19 For så vidt denne værdi ikke er et pengebeløb, som parterne er blevet enige om, må den som konkret værdi være lig med den værdi, som modtageren af de tjenesteydelser, der udgør modydelsen for leveringen af goderne, tillægger de tjenesteydelser, han efterspørger, og svare til det beløb, som han er villig til at betale for at opnå tjenesteydelsen. Når der som i hovedsagerne er tale om levering af et gode, kan den nævnte værdi kun være den købspris, som leverandøren har betalt for erhvervelsen af den ting, som han overdrager uden merpris som modydelse for tjenesteydelserne.

20 De af den nationale retsinstans forelagte spørgsmål må herefter besvares med, at artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i det sjette direktiv skal fortolkes således, at beskatningsgrundlaget for en ting, som en leverandør leverer uden merpris til en person, der introducerer sig selv eller en anden person som ny potentiel kunde, er selvstændigt i forhold til beskatningsgrundlaget for de goder, som den nye kunde køber hos leverandøren, og er lig med den købspris, som leverandøren har betalt for erhvervelsen af tingen.

Sagens omkostninger

21 De udgifter, der er afholdt af Det Forenede Kongeriges regering og af den portugisiske regering samt af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til parterne i hovedsagerne udgør et led i de sager, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Value Added Tax Tribunals, Manchester Tribunal Centre, ved kendelse af 14. januar 1993, for ret:

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, skal fortolkes således, at beskatningsgrundlaget for en ting, som en leverandør leverer uden merpris til en person, der introducerer sig selv eller en anden person som ny potentiel kunde, er selvstændigt i forhold til beskatningsgrundlaget for de goder, som den nye kunde køber hos leverandøren, og er lig med den købspris, som leverandøren har betalt for erhvervelsen af tingen.

Mancini Kakouris Schockweiler

Kapteyn Murray

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 2. juni 1994.

R. Grass G. F. Mancini

Justitssekretær Formand for Sjette Afdeling