

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
JOSÉ LUÍS CRUZ VILAÇA
fremsat den 14. juli 1988 *

Høje Domstol.

1. Det præjudicielle spørgsmål, som Value-Added Tax Tribunal, London, har forelagt, og ikke mindst den lange og detaljerede forelæggelseskendelse, er symptomatiske for de problemer, der er forbundet med anvendelsen af artikel 11, afsnit A, stk. 1, litra a), i sjette momsdirektiv¹ på de faktiske omstændigheder, som hovedsagen vedrører.

2. Selskabet »Naturally Yours Cosmetics Limited« (herefter benævnt »NYC«) driver virksomhed med engrossalg af kosmetik til detailhandlere, såkaldte »skønhedseksperter«, som atter henvender sig til personer i deres bekendtskabskreds (værtinder) med henblik på, at disse afholder private sammenkomster, hvorunder NYC's produkter tilbydes de kvinder, der er mødt frem.

3. Skønhedseksperterne, som tilsyneladende er uafhængige, køber produkterne af selskabet til en fast pris og sælger dem til kunderne til en vejledende salgspris, idet forskellen mellem de to priser udgør deres fortjeneste.

* Oversat fra portugisisk.

1 — Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (77/388/EØF) — EFT L 145 af 13.6.1977, s. 1.

4. De er således »afgiftspligtige« i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 1; men i medfør af samme direktivs artikel 24 er de fritaget for at betale moms, idet deres omsætning er mindre end det i britisk lovgivning fastsatte minimum.

5. For hver sammenkomst giver skønhedseksperter værtinden en krukke creme for at honorere, at hun har afholdt den. Skønhedseksperter køber krukken af NYC for 1,50 UKL i stedet for den normale engrospris på 10,14 UKL.

6. »Commissioners of Customs and Excise« ansatte imidlertid momsen for 1984 på grundlag af sidstnævnte beløb, idet de henviser til section 10, stk. 3, i »Value Added Tax Act 1983«, som bestemmer, at »hvis leveringen ikke sker mod vederlag eller mod et vederlag, der ikke eller ikke fuldt ud består af penge, antages værdien af det leverede at være normalværdien«.

7. NYC var af den opfattelse, at ovennævnte bestemmelse er i strid med sjette direktivs artikel 11, afsnit A, stk. 1, litra a), som efter selskabets opfattelse har direkte virkning, og anlagde derfor sag ved Value-Added Tax Tribunal, London, til prøvelse af ovennævnte ansættelse; selskabet gjorde herunder gældende, at der kun skulle svares afgift af de 1,50 UKL, som skønhedseksperter betaler for den krukke creme, der skal anvendes som gave.

8. For at kunne afgøre tvisten fandt den nationale retsinstans det nødvendigt at anmode Domstolen om at oplyse, hvilket beskatningsgrundlag der skal anvendes i et sådant tilfælde.

9. Reelt er spørgsmålet, hvilken »modværdi« som anført i sjette direktivs artikel 11, afsnit A, stk. 1, litra a), der modtages til gengæld for den krukke creme, som selskabet leverer til skønhedseksperterne. Er modværdien kun den pris, der faktisk betales, eller er den noget andet og i givet fald hvad?

10. Problemet opstår, fordi begrebet »modværdi« i artikel 11, afsnit A, stk. 1, litra a), ikke er klart defineret, og det derfor er vanskeligt at anvende det på et forhold, som det præjudicielle spørgsmål drejer sig om.

11. I andet momsdirektiv² henvises der i artikel 8, litra a), til det tilsvarende begreb »modværdi«, som Domstolen allerede har taget stilling til ved dom af 5. februar 1981³.

12. I en senere dom⁴ har Domstolen understreget, at henset til, at de lovgivningsmæssige mål er de samme i de to direktiver, skal der ved fortolkningen af sjette direktiv tages

hensyn til Domstolens praksis vedrørende andet direktiv; for så vidt angår begrebet »modværdi«, skal jeg derfor nævne de principper, Domstolen allerede opstillede i ovennævnte dom af 5. februar 1981.

13. Af dommen (præmisserne 8-14) skal jeg uddrage følgende fortolkningsbidrag:

a) Det begreb, der skal fortolkes (»modværdi«), indeholdes i en fællesskabsretlig bestemmelse, som ikke med henblik på at bestemme dens betydning og rækkevidde henviser til medlemsstaternes ret; det følger heraf, at fortolkningen af begrebet ikke kan overlades til hver enkelt medlemsstats skøn.

b) Som det understreges i punkt 13 i bilag A til andet direktiv (bilaget er i henhold til artikel 20 en integrerende del af direktivet), skal der ved begrebet »modværdi« forstås »alt hvad der modtages som modydelse for levering af en ting eller for en tjenesteydelse, indbefattet ekstra omkostninger (emballage, transport, forsikring mv.), dvs. *ikke alene de modtagne pengebeløb*, men f. eks. også *værdien af ting, der er modtaget i bytte ...*« (min understregning).

c) Som det fremgår af andet direktivs artikel 8, litra a), sammenholdt med dets artikel 2, litra a), (svarende til sjette direktivs artikel 11, afsnit A, stk. 1, litra a), hhv. artikel 2, stk. 1) er det normalt kun goder og tjenesteydelser, der leveres *mod vederlag*, der er afgiftspligtige.

² — 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 (67/228/EØF) — EFT 1967, s. 14.

³ — Dom af 5. februar 1981 i sag 154/80, Statssekretæren, Finansministeriet mod Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats, Sml. s. 445 ff.

⁴ — Dom af 8. marts 1988 i sag 102/86, Apple and Pear Development Council, Sml. s. 1443, præmis 10.

- d) For at de nævnte betingelser kan antages at være opfyldt, skal der foreligge en *direkte sammenhæng* mellem det leverede gode (eller den udførte tjenesteydelse) og den modtagne modværdi.
- e) Det fremgår desuden af anvendelsen af udtrykkene »mod vederlag« og »alt, hvad der modtages som modydelse« — samt af andet direktivs artikel 9 (sjette direktivs artikel 12, stk. 3) om afgiftens normalsats — at modværdien for levering af et gode (eller for en udført tjenesteydelse) skal kunne opgøres i penge; det følger desuden heraf, at modværdien skal have en »konkret værdi«, idet den afgiftspligtige værdi er den faktisk modtagne modydelse og ikke en værdi ansat efter objektive kriterier.
14. Hvorledes kan ovennævnte principper anvendes i den foreliggende sag?
15. Lad mig begynde med begrebet modværdi.
16. Af artikel 11, afsnit A, stk. 1, litra a), fremgår det klart, at modværdien ikke alene omfatter pengebeløb, men at den udgøres af den *samlede værdi*⁵, »som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner« (levering af goder og tjenesteydelser). Når det ikke nærmere er angivet, hvad udtrykket omfatter, har man naturligvis med direktivet villet give det den videst mulige betydning. Dette svarer i øvrigt til merværdiafgiftssystemets formål: et generelt forbrugsafgiftssystem, der er neutralt i forhold til transaktionernes struktur, og hvorved det følger sig sikres, at samtlige produktions- og fordelingsled er omfattet (jfr. femte betragtning til første direktiv⁶).
17. Alle transaktioner (levering af goder og tjenesteydelser samt indførsel af goder), der foretages mod vederlag, er således omfattet af afgiftens anvendelsesområde (sjette direktivs artikel 2).
18. Lovgivers ønske om (på en i øvrigt ensartet måde i hele Fællesskabet) at inddrage hele den afgiftspligtige værdi er også kommet til udtryk i selve definitionen af afgiftspligtige transaktioner (artiklerne 5 og 6), som omfatter en række transaktioner, der sidestilles med levering af goder eller udførelse af tjenesteydelser mod vederlag.
19. Hvis man fra begrebet modværdi skulle udelukke en form for betaling, som f. eks. tjenesteydelser, der udføres til gengæld for det leverede gode, ville døren være åben for en afgiftsunndragelse, som ville forhindre, at sjette direktivs formål nås, og som ville betyde, at en del af afgiftsgrundlaget ville forsvinde, og således eventuelt medføre forvridninger ved den afgiftsmæssige behandling af situationer, som i økonomisk eller kommerciel henseende i det væsentlige er identiske.

5 — Min understregning.

6 — Rådets første direktiv af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, EFT 1967, s. 12.

20. Det er således ikke a priori udelukket, at udførelse af tjenesteydelser ikke kan være omfattet af begrebet modværdi; i modsat fald ville det ikke være vanskeligt at unddrage sig afgiftens anvendelsesområde.

21. Ved belysningen af begrebet »modværdi« i punkt 13 i bilag A til andet direktiv henvises der ganske vist udelukkende til »værdien af *ting*, der er modtaget i bytte«, og ikke også til værdien af udførte *tjenesteydelser*.

22. Den nævnte oplysning er imidlertid kun et eksempel og bør derfor ikke fortolkes snævert eller bogstaveligt.

23. Henvisningen til begrebet *ting* er bestemt rimelig, idet dette vil være det oftest forekommende; men man må nok indrømme, at når lovgiver ikke har omtalt tjenesteydelser, skyldes det måske de praktiske vanskeligheder, som en hensyntagen hertil kan medføre i visse tilfælde⁷.

24. Lad mig også tilføje, at den afgiftspligtige værdi ikke skal fastsættes på grundlag af alle de *fordele*, som en leverandør kan have af den pågældende transaktion, men kun af dem, han opnår *til gengæld* for sin ydelse; det eksempel, NYC har anført, hvor en fabrik sælger produkter til lav pris for at afsætte varer, der længe har været på lager, er derfor helt irrelevant.

25. Der skal imidlertid — og det er den anden betingelse — være en direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den leverede vare i den forstand, at tjenesteydelsen kan antages at være ydet til gengæld for varen.

26. Alt afhænger af den indgåede kontrakt.

27. I den foreliggende sag fremgår det af sagens akter, navnlig forelæggelseskendelsen, at forholdet er følgende:

28. Krukken med creme leveres til skønhedseksperter til en pris af 1,50 UKL mod at hun forærer den til en værtinde til gengæld for, at denne afholder en sammenkomst, hvis formål er, at NYC's produkter sælges.

29. Krukken kan ikke anvendes til andre formål; navnlig kan den ikke sælges til offentligheden til en pris, der er højere end den, skønhedseksperter har betalt.

30. Den pris kan kun antages at udgøre en del af betalingen for krukken; når selskabet leverer krukken til skønhedseksperter til en så lav pris, er det fordi selskabet til gengæld af hende modtager en tjenesteydelse, som går ud på, at hun finder en værtinde og søger for, at sammenkomsten afholdes.

31. Heroverfor vil man kunne hævde, at arbejdet med at finde en værtinde med henblik på at afholde sammenkomsten ikke er en tjenesteydelse, der ydes NYC, men der-

⁷ — Det er interessant at hæfte sig ved, at i dokumentet KOM(74) 795 end. af 26. juli 1974, »Ændringer i forslag til Rådets sjette direktiv...«, som den portugisiske regering har omtalt, har Kommissionen selv udtrykkeligt nævnt værdien af tjenesteydelser, der modtages eller vil blive modtaget som en del af »modværdien«, og som derfor følgelig omfattes af den afgiftspligtige værdi på linje med ting, der modtages i bytte.

imod et arbejde, som skønhedseksper-ten ud-fører i egen interesse. Hvis den private sam-menkomst ikke finder sted, vil skønhedseks-per-ten, som har betalt grossisten for pro-dukterne, stå med dem usolgte eller i det mindste først få dem solgt senere, mens sel-skabet NYC allerede har modtaget betaling, og det derfor ikke spiller nogen rolle for dem, om detailhandleren får de betalte be-løb ind igen.

32. Dette holder imidlertid ikke.

33. Sagsøgeren har interesse i, at sammen-komsten afholdes, idet der efter det oplyste er tale om den eneste salgsmetode selskabet anvender; afsætningen er derfor betinget af, at der afholdes mange private sammenkom-ster, og derfor også af, at skønhedseksper-terne sørger for, at de afholdes.

34. Dette er grunden til — og givetvis den eneste grund — at NYC sælger den krukke creme, der skal bruges som gave, til en så lav pris. Hvis det kun var skønhedseksper-ten's interesser, det drejede sig om, ville det være rimeligt, at engrosvirksomheden for-langte den normale pris for produktet, og at skønhedseksper-ten selv afholdt hele udgiften til gaven (evt. med en form for rabat), og som hun derefter måtte hente ind gennem fortjenesten på det salg, hun har, og hvor detailprisen er højere end engrosprisen.

35. Som det fremgår af sagen, er forholdet det, at såfremt skønhedseksper-ten ikke ud-fører den fastsatte tjenesteydelse for grossis-ten, det vil sige hvis hun ikke finder en værtinde, som kan afholde sammenkomsten, skal krukken med creme leveres tilbage eller betales til normal engrospris, hvilket er et

tilstrækkeligt bevis for, at modværdien ikke alene udgøres af beløbet på 1,50 UKL.

36. For at godtgøre, at der ikke er den ovenfor nævnte sammenhæng, har sagsøge-ren i hovedsagen (selskabet NYC) anført det eksempel, at en vare sælges til en pris, der er meget lavere end normalprisen (evt. en symbolsk pris) mod, at køberen giver til-sagn om, at han på et senere tidspunkt vil købe større mængder af den pågældende vare. NYC har anført, at et sådant tilsagn — som i den foreliggende sag — blot er en del af den samlede aftale mellem de to par-ter, som, uanset den værdi den kan have for leverandøren, ikke skal medregnes ved op-gørelsen af modværdien med henblik på an-sættelsen af den afgiftspligtige værdi. Under den mundtlige forhandling nævnte den por-tugisiske regering det samme eksempel og anførte, at det ikke kan sammenlignes med situationen i den foreliggende sag, idet der ikke er direkte sammenhæng mellem pris-nedsættelsen og tilsagnet om senere at ville købe yderligere mængder til normalprisen.

37. Efter min opfattelse er ovennævnte ek-sempel ikke relevant som argument.

38. Lad mig behandle problemerne ét for ét: enten er de to nævnte situationer, som hævdet af den portugisiske regering, helt forskellige, eftersom der i det eksempel, NYC har givet, er tale om afgiftspligtige transaktioner, der gennemføres på forskel-lige vilkår, og som strækker sig over en vis tid, uden at der er en tilstrækkelig sammen-hæng mellem dem; eller også er der objek-

tive momenter, som gør, at de må betragtes som identiske, og hvorved resultatet til syvende og sidst bliver det samme. I sidstnævnte forbindelse kunne man for eksempel forestille sig, at parterne aftaler, at såfremt køberen ikke overholder sit løfte om senere at ville købe yderligere varer, skal han tilbagebetale forskellen mellem normalprisen og den nedsatte pris til leverandøren. I så fald ville man kunne fastslå en direkte sammenhæng mellem prisnedsættelsen og det afgivne løfte, således at man nøjagtigt kan vurdere den »konkrete« værdi af den lovede tjenesteydelse, der ikke er ydet til gengæld for det leverede gode. Men selv da måtte det bevises — eftersom nedsættelsen er betydelig — at der ikke er tale om en rabat eller en bonus, som senere ændres eller annulleres, og som i princippet ikke medregnes i beskatningsgrundlaget [sjette direktivs artikel 11, afsnit A, stk. 3, litra b)].

39. I den sag, jeg her skal tage stilling til, bevirker den omstændighed, at der er en konkret sammenhæng mellem leveringen af krukken med creme til skønhedseksperthen (til en pris, der er lavere end normalprisen) og hendes tilsagn om at ville sørge for, at der afholdes en privat sammenkomst, desuden, at den situation kan holdes ude fra den, som består i, at der leveres en eller flere krukker med creme til den nævnte pris mod, at der *uden nærmere angivelse generelt* tilrettelægges sammenkomster, hvor sagsøgerens produkter sælges. I sidstnævnte tilfælde ville det bestemt være langt vanskeligere at tale om en *konkret* modydelse til gengæld for, at produktet er leveret til en lavere pris end normalprisen.

40. I begge tilfælde bogføres den del af omkostningerne til de krukker creme, som detailhandleren ikke har betalt kontant, natur-

ligvis af virksomheden under de almindelige driftsomkostninger, og vil enten blive fratrasket i fortjenesten eller medregnet ved fastsættelsen af prisen for de varer, selskabet sælger ad normale kanaler. Der er således tale om bogføringsmæssige forhold, som henhører under virksomhedens økonomiske eller finansielle beslutninger, og som på ingen måde ændrer de pågældende transaktioners karakter, uanset hvilke modtydelser, de måtte medføre.

41. Ovennævnte bemærkninger er også grunden til (når nedsættelsen i forhold til engrosprisen er så høj som 86%), at ordningen om rabatter og bonus i sjette direktivs artikel 11, afsnit A, stk. 3, litra b), ikke kan anvendes. Det gensidighedsforhold, der foreligger i denne sag, er ovennævnte begreber uvedkommende.

42. Med hensyn til den tjenesteydelse, værtinden yder ved at stille sit hjem til rådighed og ved at medvirke ved afholdelsen af sammenkomsten, har den ikke noget at gøre med forholdet mellem skønhedseksperthen og NYC, og der skal derfor ikke tages hensyn hertil ved fastsættelsen af modydelsen for NYC's salg til skønhedseksperthen. Forholdet mellem skønhedseksperthen og værtinden er således et andet led i distributionen af produkterne.

43. Såfremt skønhedseksperterne var afgiftspligtige, ville den transaktion, at de forærer værtinden krukken med creme, i sig selv være afgiftspligtig, uanset om der tages hensyn hertil som modydelse for den tjenesteydelse, værtinden yder. Som den portugisiske regering bemærkede under retsmødet, er en virksomheds vederlagsfri overdragelse

af goder i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 6, sidestillet med levering mod vederlag, således at den afgiftspligtige værdi fastsættes i henhold til artikel 11, afsnit A, stk. 1, litra b).

44. Det ville kun forholde sig anderledes, såfremt leveringen kunne antages at være en »gave af ringe værdi« eller en »vareprøve«, som i henhold til artikel 5, stk. 6, ikke er sidestillet med levering mod vederlag. Når det pågældende produkts pris tages i betragtning, er det dog i det mindste tvivlsomt, om man kan anvende de nævnte bestemmelser i den foreliggende sag.

45. Kostprisen med henblik på fastsættelsen af beskatningsgrundlaget i henhold til artikel 11, afsnit A, stk. 1, litra b), er faktisk 10,14 UKL, det vil sige den normale engrospris for produktet, som er den afgiftspligtige værdi i det umiddelbart foregående led i omsætningskæden.

46. Det er den omstændighed, som alt i alt bevirker, at værtinden modtager en gave, som er 10,14 UKL (eller 12,95 UKL, som er detailprisen for det samme produkt) værd, og ikke kun 1,50 UKL, hvilket man normalt ville antage, såfremt man betragtede det beløb som den eneste modydelse, der som sådan er undergivet afgift, og som NYC modtager.

47. For at den præsterede tjenesteydelse kan antages at være en del af modværdien af det leverede gode og følgelig indgår i den afgiftspligtige værdi, skal endvidere den tredje betingelse være opfyldt, at den skal kunne vurderes og kunne opgøres i penge. Som Domstolen har understreget, skal den nævnte »modværdi« være en »konkret værdi« og ikke en værdi, der beregnes efter objektive kriterier.

48. Jeg kan ikke på forhånd afvise, at de nævnte betingelser er opfyldt i en sag som den foreliggende.

49. De kontraherende parter (NYC og skønhedseksperterne) har nedsat engrosprisen for det gode (den krukke creme, der skal bruges som gave), der leveres til gengæld for en tjenesteydelse, der består i afholdelse af en privat sammenkomst.

50. Den omstændighed, at prisnedsættelsen kun bliver virksom, såfremt sammenkomsten faktisk afholdes, og krukken med creme foræres til værtinden, viser, at parterne subjektivt har tillagt den udførte tjenesteydelse en værdi, der svarer til prisnedsættelsen. Når den del af prisen for godet, som ikke er betalt fra starten, skal betales, såfremt sammenkomsten ikke finder sted, må jeg deraf udlede, at den nævnte del af prisen betales i form af en tjenesteydelse eller, såfremt den ikke udføres, af en sum penge.

51. Efter min opfattelse må forholdet derfor være det, at der skal svares afgift af den pågældende værdi, idet den er en del af de gensidige ydelser i henhold til en aftale mellem to parter, hvor den ene skal levere et gode, som den anden delvis betaler kontant og delvis i form af en tjenesteydelse, som den pågældende forpligter sig til at udføre.

52. Såfremt der er tale om en byttehandel, er værdien af hver enkelt ydelse i virkeligheden en modværdi til den anden ydelse.

53. Problemet kompliceres yderligere af, at det ifølge britisk lovgivning er *normalværdien* («open market value») af det leverede gode eller den udførte tjenesteydelse, der lægges til grund ved beregningen af afgiften.

54. I den foreliggende sag er en anvendelse af det nævnte begreb tvetydig.

55. Det drejer sig således om at fastlægge den værdi, de kontraherende parter faktisk tillægger modydelsen med henblik på, at afgiften beregnes på grundlag af den nævnte værdi.

56. Fastsættelsen af den pågældende værdi medfører under de konkrete omstændigheder, at den pris, der skal lægges til grund, er den engrospris, der normalt opkræves for sådanne goder, når de leveres med henblik på at blive solgt til offentligheden.

57. Men den måde, hvorpå »Commissioners« har anvendt den britiske retsforskrift, viser, at de for så vidt ikke ved ansættelsen af modværdien har været i tvivl med hensyn til anvendelsen af det faktiske begreb *normalværdien* som et fiktivt begreb og løsrevet fra den gennemførte transaktion som sådan og det gensidighedsforhold, der er etableret mellem de to kontraherende parter.

58. I en sag som den foreliggende er der en sådan sammenhæng mellem de gensidige ydelser, at man kan finde frem til den værdi, de kontraherende parter har tillagt den tjenesteydelse, der indgår i modværdien. Fastsættelsen af den nævnte værdi foretages indirekte på grundlag af produktets normale engrospris; men heller ikke her er der tale om en abstrakt værdi, men om en konkret

pris, der anvendes mellem de samme medkontrahenter i forbindelse med »normale« transaktioner, en pris, som i øvrigt også forlanges for det samme gode, såfremt den lovede tjenesteydelse ikke udføres.

59. Under alle omstændigheder mener jeg dog ikke, at man heraf kan konkludere — som det fremgår af de skriftlige indlæg, er det sagsøgerens opfattelse og også Kommissionens — at det er ganske umuligt at lægge begrebet normalværdi eller normalværdien på markedet til grund ved fastsættelsen af modværdien i henhold til sjette direktivs artikel 11, afsnit A, stk. 1, litra a).

60. Under visse omstændigheder vil dette begreb være den eneste mulighed for faktisk at fastlægge værdien af modydelsen og beregne afgift heraf, for at undgå forvridninger eller afgiftsunddragelser, som nødvendigvis ville forekomme, hvis man skulle se bort fra den del af modværdien, der ikke består i, at der overgives en bestemt sum penge.

61. Som jeg også fremhævede under retsmødet, kan to aftaler om køb af en og samme vare, hvor betaling dels sker kontant, dels i form af goder eller tjenesteydelser, ikke behandles forskelligt i afgiftsmæssig henseende alene på grund af, at parterne i den ene af de pågældende kontrakter har fastsat værdien af det leverede gode eller den tjenesteydelse, der udføres til gengæld, mens de i den anden kontrakt ikke har gjort det. Kun gennem begrebet normalværdi eller normalværdien på markedet vil man kunne undgå den forvridning, der ville følge af, at transaktioner, hvis indhold i økonomisk henseende er identiske, behandles forskelligt.

62. Dette resultat ændres efter min opfattelse ikke af, at der i sjette direktivs artikel 11, afsnit A, stk. 1, litra a) — bortset fra de særlige tilfælde, der er omtalt i samme bestemmelses litra d) eller i artikel 11 B, stk. 1, litra b) (indførsler) — i almindelighed ikke anvendes begrebet »normalværdi«.

63. Resultatet ændres heller ikke af, at begrebet ikke findes i den endelige affattelse af direktivet, selv om det indgik i det oprindelige forslag⁸. Hvis der overhovedet har været et formål med at fjerne begrebet (og det har der givetvis), har det i relation til det spørgsmål, jeg her behandler, været, at man — for den form for transaktioner — som den afgiftspligtige værdi har villet erstatte henvisningen til normalværdien af *den pågældende transaktion* (forstået som normalværdien af det gode eller den tjenesteydelse, der leveres) med en henvisning til begrebet *modværdi*, som konkret skal fastlægges på en måde, som direktivet ikke indeholder noget nærmere om.

64. Når det med hensyn til leveringer af goder og udførelse af tjenesteydelser i almindelighed hedder, at beskatningsgrundlaget er »den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage«, har lovgiver ikke taget stilling til,

hvorledes modværdien bør fastsættes, når den ikke består af et pengebeløb⁹.

65. I overensstemmelse med Domstolens fortolkning (bl. a. i ovennævnte dom af 5. februar 1981) skal begrebet derfor fastlægges på den mest direkte måde og den måde, som medfører færrest mulige forvridninger og samtidig bedst muligt tilgodeser sjette direktivs almindelige opbygning.

66. I visse tilfælde vil begrebet normalværdi som allerede nævnt være den eneste måde, hvorpå modværdien kan vurderes, og hvorpå der kan undgås forvridninger og uberettigede afgiftsmæssige fordele, som ville opstå, dersom der ikke blev taget hensyn hertil.

67. Dette synes Kommissionen at have accepteret i sine indlæg i sag 154/80¹⁰, og såvel NYC som Kommissionen anerkendte det under retsmødet i sagen her.

68. Men, som jeg bemærkede i mit forslag til afgørelse i Direct Cosmetics-sagen¹¹, skal normalværdien kun lægges til grund, når der ikke findes en pris, som køberen har betalt, og når det er umuligt (eller i det mind-

8 — Jfr. forslag til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — En fælles ordning om merværdiomsætningsafgift: ensartet grundlag, fremsat af Kommissionen for Rådet den 29. juni 1973, EFT C 80 af 5.10.1973, s. 1; referat af Europa-Parlamentets møde den 14. marts 1974, EFT C 40 af 8.4.1974, s. 34 ff.

9 — Dette resultat må sammenholdes med, hvad Domstolen nåede frem til i dommen af 1. februar 1977 i sag 51/76, Nederlandse Ondernemingen mod Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen (Sml. 1977, s. 113, 125 og 126, præmisserne 14-18) vedrørende fortolkningen af udtrykket »investeringsgoder« i andet direktivs artikel 17, stk. 1, tredje led. I dommen fastslog Domstolen, at direktivet ikke indeholder alle de oplysninger, som er nødvendige for ensartet og præcist at opstille de krav, som skal være opfyldt (med hensyn til varighed og værdi samt gældende afskrivningsregler), for at et gode kan karakteriseres som investeringsgode, og at medlemsstaterne derfor har en vis skønsmagt med hensyn til de nævnte krav.

10 — Sml. 1981, på s. 449 og 450.

11 — Forslag til afgørelse i de forenede sager 138 og 139/86, Direct Cosmetics og Laughtons Photographs, Sml. 1988, s. 3937, 3949.

ste særdeles vanskeligt) på anden måde at tillægge modydelsen dens faktiske værdi som led i transaktionen eller i det mindste dens reelle værdi på markedet. I den forbindelse ønsker jeg at understrege, at udtrykket i britisk lovgivning og i den engelske affattelse af sjette direktiv — »open market value«, som svarer til »normalværdien på markedet« — forekommer mere vellykket end udtrykket »*valeur normale*«, der anvendes i de romansksprogede affattelser af direktivet. Kun såfremt der ikke findes et *marked*, vil det være nødvendigt at lægge en fiktiv værdi til grund eller eventuelt et simpelt skøn.

tenesteydelse, der er erlagt til gengæld for det leverede gode som et led i forretningsforholdet mellem parterne, præcist kan tillægges en værdi, uden at det er nødvendigt at lægge normalværdien eller normalværdien på markedet til grund, hvilket er i strid med, hvad man kunne formode efter den nationale bestemmelses ordlyd (og navnlig på grundlag af en normal oversættelse af bestemmelsen til de forskellige romanske sprog), på grundlag af hvilken »Commissioners« har truffet afgørelse.

69. Da der er tale om en forbrugsafgift, skal momsen under alle omstændigheder så præcist som muligt svares af forbrugers faktiske udgift, og følgelig kan de faktiske værdier kun erstattes af normalværdier (bortset fra de tilfælde, hvor det udtrykkeligt er fastsat), såfremt der ikke kan findes nogen anden løsning, som ville være en bedre løsning end, hvad Domstolen har betegnet som modydelsens »konkrete værdi«.

72. Da der ikke i den foreliggende sag skal tages stilling til, om ovennævnte nationale bestemmelse er forenelig med fællesskabsretten, tjener det ikke noget formål at fremkomme med generelle bemærkninger til bestemmelsens ordlyd. I mit forslag til afgørelse vil jeg derfor blot anføre, hvilke principper for fortolkning af sjette direktivs artikel 11, afsnit A, stk. 1, litra a), der skal lægges til grund ved afgørelsen af den konkrete sag.

70. Dette har Domstolen netop bekræftet i en nyere dom, nemlig dom af 12. juli 1988 i ovennævnte Direct Cosmetics-sag, idet den (i præmis 53) fastslog, at »handelsværdien i den her omhandlede undtagelsesordnings forstand skal forstås som den værdi, der kommer nærmest til varens værdi i detail-salgssleddet, dvs. nærmest til den faktiske pris, der betales af den endelige forbruger«.

73. Jeg vil tilføje, at ansættelsen af værdien af den tjenesteydelse, der indgår i modværdien, ikke skal ske på grundlag af tjenesteydelsens lønsomhed, men dens konkrete værdi i forretningsforholdet mellem parterne; den er følgelig uafhængig af, hvor vellykkede de private sammenkomster er, det vil sige af størrelsen af den opnåede fortjeneste. Ganske tilsvarende har et projekt, der udarbejdes af en arkitekt, eller rådgivning, der gives af en universitetsprofessor, en vis pris, og den er den samme, uanset om projektet vælges i forbindelse med et udbud eller om den person, som har søgt råd hos universitetsprofessoren, vinder sin sag.

71. De faktiske omstændigheder i sagen her gør, at en sådan løsning er mulig, idet den

74. Sammenfattende skal jeg derfor foreslå, at spørgsmålet besvares på den måde, at i et tilfælde som det, der er forelagt af London Value Added Tribunal — hvor en leverandør (grossisten) leverer goder (tilskyndelsen) til en anden (detailhandleren) til en pris, der er betydeligt lavere end den, hvortil han leverer samme vare til detailhandleren med henblik på videresalg til offentligheden, mod at detailhandleren lover at anvende tilskyndelsen til at belønne en tredje person for at have arrangeret en sammenkomst, hvorunder detailhandleren udbyder alle grossistens varer til salg til offentligheden, og tilskyndelsen, hvis der ikke afholdes en sådan sammenkomst, skal tilbageleveres til leverandøren eller betales til engrosprisen — er den afgiftspligtige værdi i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 11, afsnit A, stk. 1, litra a), summen af den pris, der betales til grossisten, og værdien af detailhandlerens tjenesteydelse, som består i at finde en tredje person til at afholde sammenkomsten; værdien af denne tjenesteydelse kan anses for at svare til forskellen mellem den pris, detailhandleren normalt betaler med henblik på videresalg til offentligheden, og den pris, detailhandleren faktisk har betalt for tilskyndelsen.