

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

19. december 2012 (*)

»Skattelovgivning – moms – andet direktiv 67/228/EØF – artikel 8, litra a) – sjette direktiv 77/388/EØF ? levering af goder – beskatningsgrundlag – kommission betalt af et postordreselskab til sin agent – eksterne kunders køb – afslag i prisen efter afgiftspligtens indtræden – direkte virkning«

I sag C-310/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 26. maj 2011, indgået til Domstolen den 20. juni 2011, i sagen:

Grattan plc

mod

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af dommerne A. Rosas, som fungerende formand for Anden Afdeling, U. Løhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev (refererende dommer) og C.G. Fernlund,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: fuldmægtig K. Malacek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 12. juli 2012,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Grattan plc ved H. Stone og P. Lasok, QC, bistået af barrister R. Haynes
- Det Forenede Kongeriges regering ved C. Murrell, E. Jenkinson og L. Seeboruth, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved R. Lyal og C. Soulay, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 13. september 2012, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 8, litra a), og punkt 13 i bilag A til Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystems struktur

og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14, herefter »andet direktiv«).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Grattan plc (herefter »Grattan«) og Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (herefter »Commissioners«) vedrørende tilbagebetaling af merværdiafgift (herefter »moms«) svarende til kommission udbetalt til personer, der betegnes som »agenter«, for goder, som blev bestilt ved deres mellemkomst i perioden fra 1973-1977.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Andet direktivs artikel 5 bestemte følgende:

»1. Som »levering af en ting« anses overdragelse af retten til som ejer at råde over en fysisk genstand.

2. Som levering efter stk. 1 anses endvidere:

[...]

c) Overdragelsen af en ting ifølge en aftale om indkøbs- eller salgskommission

[...]

5. Afgiftspligten indtræder på det tidspunkt, på hvilket leveringen finder sted. [...]«

4 Punkt 8 i bilag A til andet direktiv præciserede, at »[v]ed begrebet »afgiftspligtens indtræden« forstås de faktiske omstændigheder, hvortil afgiftsskyldens opståen er knyttet«.

5 Andet direktivs artikel 8, litra a), bestemte følgende:

»Beskatningsgrundlaget er:

a) ved leverancer og tjenesteydelser, alt hvad der udgør modværdi for levering af tingen eller tjenesteydelsen, indbefattet omkostninger og afgifter med undtagelse af selve [momsen].«

6 Udtrykket »modværdi« var defineret i punkt 13 i bilag A til direktivet som omfattende:

»[...] 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 [...]«

7 Artikel 11, punkt 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), som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 (EFT L 102, s. 18, herefter »sjette direktiv«), som fra 1978 erstattede andet direktiv, bestemte i den relevante del følgende:

»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.

[...]

3. Følgende medregnes ikke i beskatningsgrundlaget:

a) prisnedsættelser i form af kasserabat for forudbetaling

b) rabat og bonus, der ydes køberen eller aftageren, og som opnås på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted

[...]«

8 Sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, bestemmer følgende:

»I tilfælde af annulation, afbestilling, ophævelse, ikke eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsættes beskatningsgrundlaget tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.

For så vidt angår ikke eller kun delvis betaling kan medlemsstaterne dog fravige denne bestemmelse.«

Det Forenede Kongeriges lovgivning

9 På tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen var den omhandlede nationale retsregel section 10(2) i Finance Act 1972 (finansloven af 1972), som bestemte følgende:

»Hvis leveringen sker mod et vederlag i penge, skal værdien heraf anses for at være det beløb, som med tillæg af den afgift, der skal pålægges, svarer til vederlaget.«

10 First-tier Tribunal (Tax Chamber) har anført, at den nationale lovgivning ikke indeholdt bestemmelser om efterfølgende nedsættelser af værdien af leveringer som følge af prisnedsættelser eller rabatter, som først finder sted, efter at leveringen er sket.

11 Den 1. januar 1978 skulle medlemsstaterne tilpasse »deres nugældende ordning for [moms]« i overensstemmelse med sjette direktivs bestemmelser.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

12 Grattan er repræsenterende medlem af en i momsmæssig henseende fællesregistreret koncern, der består af selskaber, som i den i hovedsagen omhandlede periode var postordreselskaber (herefter »selskaberne«). Disse selskaber benyttede tjenesteydelser fra agenter, som modtog kommission af bl.a. køb foretaget af tredjemænd (herefter »tredjemænds køb«), som var de endelige forbrugere (herefter »de indirekte kunder«), til hvem agenterne fremsendte et berørt selskabs kataloger. Agenten afgav de indirekte kunders ordrer ved at ringe til det berørte selskabs call-center eller ved at afsende en bestillingsseddel. I almindelighed blev de bestilte varer leveret til agenten til videreforsendelse til de indirekte kunder. Betaling for varerne blev opkrævet af agenten fra de indirekte kunder og løbende indbetalt til postordreselskabet.

13 Agenterne modtog en kommission på 10% af de beløb, som de indbetalte til det berørte selskab, hvilket omfattede både deres egne køb af varer fra postordrekataloget og tredjemænds

køb. Kommissionen blev krediteret en konto i selskabets bøger, og agenten kunne derefter gøre krav på den på forskellige måder:

- Agenten kunne kræve den udbetalt på en check.
- Agenten kunne modregne kreditten i debetsaldoen på sin konto for derved at nedbringe sin eksisterende gæld til selskabet for de varer, som vedkommende havde købt af dette.
- Agenten kunne ligeledes anvende kreditten som hel eller delvis betaling for køb af nye varer.

14 Når kommissionen blev modtaget som udbetaling på en check eller anvendt som kredit til modregning i agentens udestående, blev den betegnet som modtaget »i kontanter«. Når kommissionen blev anvendt til køb af nye varer, blev den betegnet som modtaget »i form af varer«. Den indsigelse, der er rejst i den tvist, som verserer for den forelæggende ret, vedrører kun situationer, hvor kommissionen blev modtaget »i kontanter«.

15 Selskaberne betalte moms af den fulde katalogpris, inklusive summen af den til agenterne udbetalte kommission. Grattan har over for Commissioners gjort krav på tilbagebetaling af de momsbeløb, der svarer til denne kommission, med henvisning til, at kommissionen udgjorde en rabat, der nedbragte modværdien eller afgiftsgrundlaget for leveringer af varer fra selskaberne til agenterne. Commissioners har tilbagebetalt momsen for disse kommissioner med undtagelse af den moms, der vedrører de kommissioner, der blev modtaget i kontanter for transaktioner angående tredjemænds køb i perioden fra 1973 til den 1. januar 1978.

16 Grattan gjorde over for den forelæggende ret gældende, at kommissionerne for tredjemænds køb, der blev modtaget i kontanter, var rabatter på den pris, som agenten betalte for varer, som vedkommende købte af et berørt selskab (hvis disse kommissioner blev modtaget på leveringstidspunktet), eller et afslag i prisen (hvis kommissionerne blev modtaget efter leveringen). Følgelig skulle modværdien eller afgiftsgrundlaget nedsættes. Dette fulgte af sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, og, før 1978, af andet direktivs artikel 8, litra a), og punkt 13 i bilag A til andet direktiv, samt under alle omstændigheder af princippet om afgiftsneutralitet, som gjaldt før 1978.

17 Commissioners gjorde gældende, at andet direktiv ikke krævede, at medlemsstaterne indførte foranstaltninger om nedsættelse med tilbagevirkende kraft af afgiftsgrundlaget efter leveringen, sådan som det er fastsat i sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1. Desuden var andet direktivs artikel 8, litra a), ikke tilstrækkeligt præcis til at have en direkte virkning. Commissioners var af den opfattelse, at der forelå relevante forskelle mellem kommissionerne for tredjemænds køb og for agenternes egne køb af varer fra postordrekataloget.

18 First-tier Tribunal (Tax Chamber) har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen de følgende præjudicielle spørgsmål:

»Har en afgiftspligtig person for perioden før den 1. januar 1978 en ret – i medfør af en direkte virkning af artikel 8, litra a), i [andet direktiv] og/eller principperne om afgiftsneutralitet og ligebehandling – til at anse afgiftsgrundlaget for en levering af varer for nedsat med tilbagevirkende kraft, når leveringsens modtager efter varernes leveringstidspunkt modtog en kredit fra leverandøren, som modtageren derefter valgte at modtage enten i form af en betaling i kontanter eller i form af en kredit til modregning i de beløb, der skyldtes leverandøren for leveringer af varer til modtageren, der allerede havde fundet sted?«

Om det præjudicielle spørgsmål

19 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om andet

direktivs artikel 8, litra a), skal fortolkes således, at bestemmelsen giver en afgiftspligtig person ret til efterfølgende at anse afgiftsgrundlaget for en levering af varer for nedsat, når en agent efter varernes leveringstidspunkt modtog en kredit fra leverandøren, som vedkommende valgte at modtage enten i form af en betaling i kontanter eller i form af en kredit til modregning i de beløb, der skyldtes leverandøren for leveringer af varer, der allerede havde fundet sted.

20 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål bemærkes, at andet direktivs artikel 8, litra a), fastsatte, at afgiftsgrundlaget var »ved leverancer og tjenesteydelser, alt hvad der udgør modværdi for levering af tingen eller tjenesteydelsen, indbefattet omkostninger og afgifter med undtagelse af selve [momsen]«.

21 Udtrykket »modværdi«, som brugtes i direktivets artikel 8, litra a), var defineret i punkt 13 i bilag A som omfattende »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«.

22 Det skal bemærkes, at begrebet »modværdi« indgår i en EU-retlig bestemmelse, der ikke henviser til medlemsstaternes ret med henblik på afgørelsen af sin betydning og sit omfang. Det følger heraf, at fortolkningen af dette begreb i sin almindelige betydning ikke kan overlades til hver medlemsstats skøn. Denne modværdi er en subjektiv værdi, eftersom afgiftsgrundlaget for tjenesteydelser er den faktisk modtagne modydelse og ikke en værdi vurderet efter objektive kriterier (dom af 5.2.1981, sag 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Sml. s. 445, præmis 9 og 13).

23 For at afgøre, om andet direktivs artikel 8, litra a), pålagde medlemsstaterne at tillade en ændring i nævnte modværdi, og dermed en regulering af afgiftsgrundlaget, efter tidspunktet for afgiftspligtens indtræden, må der ligeledes foretages en undersøgelse af dette direktivs bestemmelser vedrørende beregningen, indberetningen og betalingen af momsen. Opgørelsen af afgiftsgrundlaget forudsætter nemlig et beregningsgrundlag, og at afgiftspligten er indtrådt.

24 Det skal i denne forbindelse påpeges, at andet direktivs artikel 5, stk. 5, fastsatte, at »[a]fgiftspligten indtræder på det tidspunkt, på hvilket leveringen finder sted«. Udtrykket »afgiftspligtens indtræden«, som brugtes i denne bestemmelse, var defineret i punkt 8 i bilag A til direktivet som »de faktiske omstændigheder, hvortil afgiftsskyldens opståen er knyttet«.

25 Det kan konstateres, at andet direktiv ikke indeholdt nogen bestemmelse, som fastsatte afgiftsansættelsen til et senere tidspunkt end afgiftspligtens indtræden eller udskød afgiftspligtens indtræden. Dette direktiv indeholdt desuden ingen bestemmelse om, at en opstået afgiftsskyld kunne ændres.

26 På denne baggrund må det fastslås, som generaladvokaten har påpeget i punkt 41 i sit forslag til afgørelse, at i henhold til bl.a. andet direktivs artikel 5, stk. 5, afgøres størrelsen af en afgiftspligtig persons afgiftsskyld af det afgiftsgrundlag, der kunne fastslås på leveringstidspunktet.

27 Det skal derfor påpeges, at hverken artikel 8, litra a), eller nogen anden bestemmelse i andet direktiv kunne fortolkes således, at der bestod en forpligtelse til at tillade en regulering af afgiftsgrundlaget eller af den udgående moms, efter at leveringen – som udgjorde tidspunktet for afgiftspligtens indtræden – havde fundet sted.

28 Hvad dernæst angår princippet om afgiftsneutralitet skal det bemærkes, at dette princip, som er et grundlæggende princip i det fælles momssystem, afspejler ligebehandlingsprincippet på momsområdet (jf. i denne retning dom af 10.4.2008, sag C-309/06, Marks & Spencer, Sml. I, s. 2283, præmis 47). Dette princip bevirker bl.a., at de afgiftspligtige personer ikke må behandles

forskelligt for sammenlignelige ydelser, som er i indbyrdes konkurrence (jf. i denne retning dom af 27.4.2006, forenede sager C-443/04 og C-444/04, Solleveld og van den Hout-van Eijnsbergen, Sml. I, s. 3617, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

29 Princippet om afgiftsneutralitet er ikke en primærretlig regel, som i sig selv gør det muligt at bestemme afgiftsgrundlaget som omhandlet i andet direktivs artikel 8, litra a) (jf. i denne retning dom af 15.11.2012, sag C-174/11, Zimmerman, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis). Princippet om afgiftsneutralitet gør det heller ikke muligt at kompensere for den omstændighed, at andet direktiv ikke indeholder nogen bestemmelse svarende til sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1.

30 I medfør af den anden betydning af dette princip skal det beløb, som skattemyndigheden opkræver i moms, præcist svare til det beløb, som er indberettet i moms på fakturaen, og som den endelige forbruger har betalt til den afgiftspligtige person (dom af 10.7.2008, sag C-484/06, Koninklijke Ahold, Sml. I, s. 5097, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

31 I forhold til hovedsagen fremgår det af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at den indirekte kunde i sin egenskab af endelig forbruger af varerne skulle betale den pris, der var angivet i kataloget for de varer, som vedkommende købte, og ikke modtog nogen kommission fra selskabet. Det var således aftalt, at denne kommission skulle tilbagebetales til agenten og ikke til den indirekte kunde. Under disse omstændigheder og i medfør af de i foregående præmis anførte principper må det lægges til grund, at modværdien af leveringen svarede til den fulde katalogpris uden fradrag, og at afgiftsgrundlaget således udgjordes af denne pris.

32 Der må desuden foretages en undersøgelse af det af Grattan fremførte argument, ifølge hvilket det ville være fejlagtigt at sondre mellem situationen forud for den 1. januar 1978 og den situation, der har været gældende efter denne dato, for så vidt som denne sondring ikke tager hensyn til kontinuiteten i momssystemet.

33 Det skal i den forbindelse fremhæves, som generaladvokaten har gjort i punkt 49 og 50 i sit forslag til afgørelse, at graderne af harmonisering i andet og sjette direktiv ikke er sammenlignelige. Navnlig savnede princippet om det fælles momssystem, som blev indført ved Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12), endnu i mange henseender en udtømmende regulering, og bl.a. var der ikke fastsat noget ensartet afgiftsgrundlag.

34 Som Domstolen har påpeget i præmis 12 i dom af 5. maj 1982, Schul Douane Expeditur (sag 15/81, Sml. s. 1409), har det sjette direktiv harmoniseret begreberne afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald, ligesom der er sket en harmonisering af afgiftsgrundlaget.

35 Det er i denne sammenhæng, at EU-lovgiver har vedtaget sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, som pålægger medlemsstaterne en forpligtelse til at fastsætte de betingelser, hvorunder afgiftsgrundlaget skal nedsættes efterfølgende. Denne bestemmelse forpligter i princippet medlemsstaterne til at nedsætte afgiftsgrundlaget i alle tilfælde, hvor den afgiftspligtige efter indgåelsen af aftalen om en transaktion ikke opnår en del af modydelsen eller denne overhovedet (jf. dom af 3.7.1997, sag C-330/95, Goldsmiths, Sml. I, s. 3801, præmis 16-18, og af 29.5.2001, sag C-86/99, Freemans, Sml. I, s. 4167, præmis 33).

36 Som det fremgår af denne doms præmis 25-27, savnedes en tilsvarende bestemmelse i andet direktiv. Den omstændighed, at Den Europæiske Unions Råd vedtog sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, ud over direktivets artikel 11, punkt A, bekræfter desuden den fortolkning, at nævnte artikel 11, punkt C, ikke var uløseligt forbundet med sjette direktivs artikel 11, punkt A, eller med dennes forgænger, andet direktivs artikel 8, litra a).

37 På baggrund af samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at andet direktivs artikel 8, litra a), skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke giver en afgiftspligtig person ret til efterfølgende at anse afgiftsgrundlaget for en levering af varer for nedsat, når en agent efter varernes leveringstidspunkt modtog en kredit fra leverandøren, som vedkommende valgte at modtage enten i form af en betaling i kontanter eller i form af en kredit til modregning i de beløb, der skyldtes leverandøren for leveringer af varer, der allerede havde fundet sted.

Sagens omkostninger

38 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 sagens omkostninger. 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 (Anden Afdeling) for ret:

Artikel 8, litra a), i Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke giver en afgiftspligtig person ret til efterfølgende at anse afgiftsgrundlaget for en levering af varer for nedsat, når en agent efter varernes leveringstidspunkt modtog en kredit fra leverandøren, som vedkommende valgte at modtage enten i form af en betaling i kontanter eller i form af en kredit til modregning i de beløb, der skyldtes leverandøren for leveringer af varer, der allerede havde fundet sted.

Underskrifter

* Processprog: engelsk.