

61988J0126

DOMSTOLENS DOM AF 27. MARTS 1990. - BOOTS COMPANY PLC MOD COMMISSIONERS OF CUSTOMS AND EXCISE. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: HIGH COURT OF JUSTICE, QUEEN'S BENCH DIVISION - FORENEDE KONGERIGE. - MOMS - SJETTE DIREKTIV - BESKATNINGSGRUNDLAG. - SAG 126/88.

Samling af Afgørelser 1990 side I-01235

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

Afgiftsbestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - fælles merværdiafgiftssystem - beskatningsgrundlag - rabat og bonus - begreb - nedslag i salgsprisen mod aflevering af en kupon, kunden har erhvervet gratis ved et tidligere køb - omfattet

((Raadets direktiv 77/388, art . 11 A, stk . 3, litra b))

Sammendrag

Artikel 11 A, stk . 3, i det sjette direktiv 77/388, som vedrører de elementer, der ikke skal medregnes i merværdiafgiftens beskatningsgrundlag ved afgiftspaaligning i indlandet, skal fortolkes saaledes, at udtrykket i litra b) "rabat og bonus, der ydes køberen ... og som opnås på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted", omfatter forskellen mellem de leverede varers normale detailsalgspris og det beløb, som detailhandleren faktisk modtager for varerne, når denne fra kunden accepterer en kupon, som han vederlagsfrit har udleveret til kunden ved et tidligere salg foretaget til den normale detailsalgspris .

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 17 . december 1987, indgaaet til Domstolen den 25 . april 1988, har High Court of Justice i medfør af EOEF-Traktatens artikel 177 forelagt seks præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af en række bestemmelser i Raadets direktiv 77/388/EOEF 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 Spørgsmaalene er blevet rejst under en retssag mellem selskabet Boots Company PLC og dets datterselskaber (herefter benævnt "Boots ") paa den ene side og Commissioners of Customs and Excise paa den anden side (herefter benævnt "Commissioners "). Tvisten vedrører Commissioners afgørelser om fastsættelse af den merværdiafgift (herefter benævnt "moms "), som Boots skulle betale af varer, der var solgt i 1984 som led i visse salgsfremmende ordninger .

3 Det fremgaar af forelæggelseskendelsen og sagens akter, at Boots sælger forskellige varer fra forretninger, som er beliggende i Det Forenede Kongerige . Boots anvender bl.a . en salgsfremmende ordning med kuponer, som er påtrykt emballagen til nogle af de varer, selskabet handler med (herefter benævnt "varer med kuponer "). Kuponerne erhverves gratis ved køb af de pågældende varer og giver ihaendehaveren ret til et prisnedslag ved senere køb hos Boots af samme eller andre varer, som er anført paa kuponen (herefter benævnt "varer til nedsat pris "). Prisnedslaget svarer til kuponens pålydende værdi .

4 Udgifterne i forbindelse med Boots' salgsfremmende ordninger afholdes enten af Boots selv eller af Boots' leverandører, naar disse iht . de med selskabet indgaaede kontrakter godtgør Boots den pålydende værdi af de til dem returnerede kuponer, eller dels af Boots, dels af leverandørerne .

5 I sin momsangivelse, der blev afgivet i henhold til artikel 29 i Value Added Tax Act 1983 (herefter benævnt "VAT Act "), medregnede Boots i sine bruttoindtægter udelukkende de beløb, selskabet havde modtaget fra sine leverandører for de kuponer, der var blevet afleveret ved salg af de produkter, for hvilke leverandørerne helt eller delvis afholdt udgifterne i forbindelse med de salgsfremmende ordninger . Boots medregnede derimod ikke den pålydende værdi af de kuponer, som selskabet makulerede, naar det helt eller delvis afholdt udgifterne i forbindelse med de salgsfremmende ordninger, idet selskabet mente, at modværdien for varer til nedsat pris alene udgjordes af det beløb, køberen faktisk havde betalt for varen .

6 Commissioners derimod var af den opfattelse, at modværdien for de nedsatte varer ikke blot omfattede det erlagte beløb, men ogsaa værdien af den afleverede kupon . Som følge heraf fandt de, at Section 10, stk . 3, i VAT Act maatte finde anvendelse; denne bestemmelse foreskriver : "leveres goder eller tjenesteydelser uden eller mod modtagelse af modværdi, der ikke, eller ikke udelukkende, bestaar af penge, ansættes leveringsens værdi til normalværdien ". I medfør af denne bestemmelse paalagde Commissioners Boots at justere sine bruttoindtægter ved i kontantindtægterne at medregne forskellen mellem de beløb, der hidrørte fra salg af varer til nedsat pris, og disses normalværdi . Ved Commissioners' afgørelser blev Boots efterfølgende opkrævet et momsbeløb paa 10 727,3 UKL for kalenderaaret 1984 .

7 Boots indbragte Commissioners' afgørelser for Value Added Tax Tribunal, London, som ved dom af 18 . marts 1986 stadfæstede Commissioners' afgiftspaalægning . Boots ankede dommen til High Court of Justice under henvisning til, at selskabet ikke skulle betale moms af de nedsatte varers normalværdi, naar det helt eller delvis selv afholdt udgifterne i forbindelse med de salgsfremmende ordninger .

8 For High Court of Justice gjorde Boots gældende, at afgiftspaaligningen for salget af varer til nedsat pris burde være sket på grundlag af den nedsatte pris, som køberen faktisk havde betalt. Selskabet anførte navnlig, at kuponerne ikke er en del af "modværdien" i sjette direktivs forstand, da de ikke har nogen værdi for selskabet, samt at prisnedslaget for varer til nedsat pris måtte anses for en "rabat" eller en "bonus" i henhold til det sjette direktivs artikel 11 A, stk. 3, litra b). Endvidere gjorde selskabet gældende, at Section 10, stk. 3, i VAT Act 1983, i medfør af hvilken Commissioners havde fastslået momsen, er uforenelig med det sjette direktivs artikel 11.

9 Da High Court fandt, at tvisten indebar en fortolkning af de omhandlede EF-forskrifter, besluttede den i medfør af EOEF-Traktatens artikel 177 at udsætte sagen på Domstolens afgørelse af følgende spørgsmål:

"1) Skal artikel 11 A, stk. 1, litra a), i Raadets sjette direktiv fortolkes således, at udtrykket 'den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand' alene omfatter det beløb, kunden har betalt?

2) Modtager en detailhandler en 'modværdi', jfr. artikel 11 A, stk. 1, litra a), i Raadets sjette direktiv, naar han accepterer en kupon fra en kunde, der giver denne ret til et prisnedslag ved køb af varer, der er angivet på den kupon, som detailhandleren har udleveret til kunden på tidspunktet for køb af andre varer hos detailhandleren til normal detailsalgspris?

3) Skal udtrykket 'rabat og bonus, der ydes køberen eller aftageren, og som opnås på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted', i artikel 11 A, stk. 3, litra b), i Raadets sjette direktiv fortolkes således, at det omfatter forskellen mellem den normale detailsalgspris for de leverede varer og det beløb, som detailhandleren faktisk modtager for disse varer, naar kunden samtidig afleverer en kupon, der er erhvervet på ovennævnte måde?

4) Naar en detailhandler leverer varer til nedsat pris til en kunde mod et beløb, der er lavere end varernes normale detailsalgspris, fordi kunden på tidspunktet for leveringen afleverer en kupon, som er erhvervet ved køb af andre varer fra samme detailhandler,

a) er beskatningsgrundlaget efter artikel 11 A, stk. 1, litra a), i Raadets sjette direktiv da det beløb, som detailhandleren har modtaget for varer, der sælges til nedsat pris, eller

b) det beløb, som detailhandleren har modtaget for varer, der sælges til nedsat pris, plus kuponens værdi? Hvorledes skal kuponens værdi i bekræftende fald fastslås?

c) saafremt hverken a) eller b) kan komme på tale, af hvilket beløb skal der da svares moms?

5) Saafremt begrebet 'modværdi' ikke alene omfatter betaling af et beløb, men også indlevering af kuponen til leverandøren af de pågældende varer, er artikel 11 A, stk. 1, litra a), da til hinder for, at medlemsstaterne kan fastsætte beskatningsgrundlaget under henvisning til den pris, kunden skulle betale for varerne, hvis modværdien udelukkende bestod af penge?

6) Er en national retsforordning, som var i kraft den 1. januar 1978 - og som foreskriver: 'leveres goder eller tjenesteydelser uden eller mod modtagelse af modværdi, der ikke, eller ikke udelukkende, består af penge, ansættes leveringsens værdi til normalværdien' - en undtagelse fra bestemmelserne i artikel 11 i Raadets sjette direktiv, der ifølge samme direktivs artikel 27 skulle have været meddelt til Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber inden den 1. januar 1978?"

10 Vedroerende de faktiske omstaendigheder i hovedsagen, de EF-retlige og nationale retsforordninger, retsforhandlingernes forløb samt de ved Domstolen afgivne indlæg henvises til retsmoder rapporten . Disse omstaendigheder omtales derfor kun i det følgende, saafremt det paa de enkelte punkter er noedvendigt for forstaaelsen af Domstolens argumentation .

Kuponernes karakteristika

11 For at kunne give en hensigtsmaessig besvarelse af de forelagte spoergsmaal med henblik paa en loesning af sagens problem, maa problemet afgraenses paa grundlag af de faktiske konstateringer, som den nationale ret har foretaget mht . kuponernes oekonomiske og retlige betydning i forholdet mellem Boots og selskabets kunder .

12 Det fremgaar af sagen, at kuponen, som kunderne faar udleveret ved koeb af varer med kuponer, er paatrykt en erklaering om, at Boots over for ihaendehaveren forpligter sig til at yde et prisnedslag ved senere koeb af en af de paa kuponen angivne varer . Prisnedslaget udgoer kuponens paalydende vaerdi . Til kuponen er der foelgelig knyttet en ret for ihaendehaveren til at opnaa et prisnedslag svarende til det beloeb, som er paatrykt kuponen .

13 Ud fra et oekonomisk synspunkt er den forpligtelse, som Boots herved paatager sig, og som udgoer et led i de salgsfremmende ordninger, hvis omkostninger Boots selv afholder, ikke forbundet med andre fordele for Boots end udsigten til en stoerre omsaetning i kraft af et foroeget salg af varer med kuponer og varer til nedsatte priser . Det er kun, naar den til Boots afleverede kupon efterfoelgende overdrages til leverandoeren - i de tilfaelde, hvor denne helt eller delvis afholder omkostningerne ved de salgsfremmende ordninger - at kuponen har en monetaer vaerdi for Boots, svarende til det beloeb, som leverandoeren faktisk har betalt til Boots i henhold til parternes kontrakt . I den situation, som er omtvistet her i sagen, repraesenterer kuponen for Boots alene en forpligtelse til at yde et prisnedslag, hvis eneste formaal er at tiltraekke kunder .

14 Herefter skal de vaesentligste retsforordninger i det sjette direktiv om fastsaettelse af beskatningsgrundlaget gennemgaas .

Beskatningsgrundlaget

15 Ifoelge det sjette direktivs artikel 11 A, stk . 1, litra a), bestaar beskatningsgrundlaget ved levering af goder i indlandet af den samlede modvaerdi, som leverandoeren modtager eller vil modtage af koeberen . Samme artikels stk . 2 og 3 opregner en raekke elementer, som skal medregnes i beskatningsgrundlaget, og andre, som ikke skal medregnes . Det fremgaar af stk . 3, litra b), at "rabat og bonus, der ydes koeberen eller aftageren, og som opnaas paa det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted", ikke skal medregnes i beskatningsgrundlaget . De elementer, der er naevnt i stk . 2, anses saaledes ifoelge direktivet for at udgoere "modvaerdien" og dermed beskatningsgrundlaget, og de elementer, der er naevnt i stk . 3, er derfor ligeledes ifoelge direktivet udelukket fra begrebet modvaerdi .

16 Foelgelig maa det ved afgoerelsen af, om et bestemt element er omfattet af bestemmelsen, foerst undersoeges, om det falder ind under en af de kategorier, hvortil der henvises i stk . 2 og 3, og kun i benaegtende fald skal der tages udgangspunkt i det generelle begreb i stk . 1, litra a) .

17 Paa baggrund af de faktiske omstaendigheder, som de er beskrevet af den nationale ret, og de argumenter, Boots har fremfoert, og hvorefter en salgsfremmende ordning med kuponer maa betegnes som en rabat eller en bonus, boer det tredje praedjudicielle spoergsmaal undersoeges foerst .

Tredje spoergsmaal

18 Det bemaerkes, at en "rabat" eller en "bonus", som ifølge det sjette direktivs artikel 11 A, stk . 3, litra b), ikke skal medregnes i beskatningsgrundlaget, er et nedslag i den pris, hvortil varen sædvanligvis tilbydes kunden, eftersom sælgeren giver afkald på det beløb, som rabatten udgør, netop for at tilskynde kunden til at købe produktet .

19 Denne bestemmelse er blot en konsekvens af reglen i det sjette direktivs artikel 11 A, stk . 1, litra a), således som denne er blevet fortolket af Domstolen (jfr . senest dom af 23 . november 1988 i sag 230/87, *Naturally Yours Cosmetics*, Sml . s . 6365), hvorefter beskatningsgrundlaget udgøres af den faktisk modtagne modværdi .

20 Det Forenede Kongerige har gjort gældende, at den salgsfremmende ordning, som Boots anvender, ikke er noget typisk eksempel på en rabat eller en bonus, og bør udsøndres herfra, da det prisnedslag, der indrømmes køberen, sker mod aflevering af en kupon, som har en bestemt værdi .

21 Denne opfattelse kan ikke tiltrædes . Det fremgår af kuponens ovenfor beskrevne retlige og økonomiske karakteristika, at skønt kuponen er påtrykt en pålydende værdi, erhverves den ikke af køberen under erlæggelse af en modværdi og udgør blot et dokument, som fastslår Boots' forpligtelse til at indrømme ihaendehaveren af kuponen - mod aflevering af denne - et prisnedslag ved køb af varer til nedsat pris . Den pålydende værdi udtrykker kun størrelsen af det lovede prisnedslag .

22 Det tredje spoergsmaal må herefter besvares med, at det sjette direktivs artikel 11 A, stk . 3, litra b), skal fortolkes således, at udtrykket "rabat og bonus, der ydes køberen ... og som opnås på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted", omfatter forskellen mellem de leverede varers normale detailsalgspris og det beløb, som detailhandleren faktisk modtager for varerne, når denne fra kunden accepterer en kupon, som han har udleveret til kunden ved et tidligere salg foretaget til den normale detailsalgspris .

De øvrige spoergsmaal

23 Under hensyn til besvarelsen af det tredje spoergsmaal er det ikke nødvendigt at besvare de øvrige spoergsmaal .

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

24 De udgifter, der er afholdt af Det Forenede Kongerige og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke godtgøres . Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger .

Afgørelse

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedroerende de spoergsmaal, der er forelagt af High Court of Justice ved kendelse af 17 . december 1987, for ret :

Artikel 11 A, stk . 3, litra b), i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17 . maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem : ensartet beregningsgrundlag - skal fortolkes saaledes, at udtrykket "rabat og bonus, der ydes koeberen ... og som opnaas paa det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted", omfatter forskellen mellem de leverede varers normale detailsalgspris og det beloeb, som detailhandleren faktisk modtager for varerne, naar denne fra kunden accepterer en kupon, som han har udleveret til kunden ved et tidligere salg foretaget til den normale detailsalgspris .