

61994J0288

Domstolens Dom (Sjette Afdeling) af 24. oktober 1996. - Argos Distributors Ltd mod Commissioners of Customs & Excise. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Value Added Tax Tribunal, London - Forenede Kongerige. - Merværdiafgift - Sjette direktiv - Beskatningsgrundlag. - Sag C-288/94.

Samling af Afgørelser 1996 side I-05311

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

Fiskale bestemmelser ° harmonisering af lovgivningerne ° omsætningsafgifter ° det fælles merværdiafgiftssystem ° beskatningsgrundlag ° salg, hvor en voucher, der tidligere er solgt med rabat, accepteres til paalydende værdi ° beskatningsgrundlaget svarende til det beløb, der faktisk modtoges ved salget af voucheren

[Raadets direktiv 77/388, art. 11, punkt A, stk. 1, litra a)]

Sammendrag

Artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes saaledes, at naar en leverandoer har solgt en voucher med rabat til en køber med lofte om senere at acceptere denne voucher til paalydende værdi som fuld eller delvis betaling for goder købt af en kunde, som ikke er den, der har købt voucheren, og som normalt ikke kender leverandoerens reelle salgspris for voucheren, er den modværdi, voucheren repræsenterer, det beløb, leverandoeren faktisk modtog, da han solgte voucheren. Det er derfor dette beløb og ikke voucheren paalydende værdi, som i medfør af denne artikel skal anses for at udgoere beskatningsgrundlaget ved salg, hvor voucheren er accepteret som betaling.

Parter

I sag C-288/94,

angaaende en anmodning, som Value Added Tax Tribunal, London, i medfoer af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for naevnte ret verserende sag,

Argos Distributors Ltd

mod

Commissioners of Customs and Excise,

at opnaa en praejudiciel afgoerelse vedroerende fortolkningen af artikel 11 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, G.F. Mancini, og dommerne C.N. Kakouris (refererende dommer) og G. Hirsch,

generaladvokat: N. Fennelly

justitssekretaer: assisterende justitssekretaer H. von Holstein,

efter at der er indgivet skriftlige indlaeg af:

° Argos Distributors Ltd ved David Milne, QC, for Herbert Smith, Solicitors

° Det Forenede Kongeriges regering ved Stephen Braviner, Treasury Solicitor' s Department, som befuldmaegtiget, bistaaet af Barrister Nicholas Paines

° den graeske regering ved assisterende juridisk konsulent Michail Apessos, Statens Advokatkontor, fuldmaegtig Foteini Dedousi, Statens Advokatkontor, og saerlig konsulent for viceudenrigsministeren Anna Rokofyllou

° Kommissionen for De Europaeiske Faellesskaber ved Peter Oliver og Enrico Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmaegtigede,

paa grundlag af retsmoederapporten,

efter at der i retsmoedet den 25. april 1996 er afgivet mundtlige indlaeg af Argos Distributors Ltd ved David Milne, af Det Forenede Kongeriges regering ved Kenneth Parker, QC, af den graeske regering ved Michail Apessos og assisterende juridisk konsulent Fokion Georgakopoulos, Statens Advokatkontor, som befuldmaegtiget, samt Anna Rokofyllou, og af Kommissionen ved Peter Oliver og Enrico Traversa,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgoerelse den 27. juni 1996,

afsagt foelgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 26. september 1994, indgaaet til Domstolen den 25. oktober 1994, har Value Added Tax Tribunal, London, i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt tre præjudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles mervaerdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter "sjette direktiv").

2 Spoergsmaalene er rejst under en tvist mellem Argos Distributors Ltd (herefter "Argos") og Commissioners of Customs and Excise (herefter "Commissioners"), som er ansvarlige for opkraevning af mervaerdiafgift (herefter "moms"), om tilbagebetaling af momsbeløb, som Argos har betalt til Det Forenede Kongeriges regering.

3 Det fremgaar af forelaeggelseskendelsen og af oplysningerne i hovedsagen, at Argos er en detailvirksomhed, som opfoerer sine varer i et katalog og saelger dem fra sine udstillingslokaler. Argos har over 300 forretninger af denne type i hele Det Forenede Kongerige.

4 Varerne kan betales med vouchere, som udstedes af Argos som led i selskabets salgsfremmende ordninger. En voucher har form af en trykt seddel med en paalydende vaerdi paa 1, 5, 10, 20 eller 25 UKL. Ifølge betingelserne for anvendelsen af voucherne kan de bruges til hel eller delvis betaling for varer eller tjenesteydelser, der koebes i Argos' udstillingslokaler, til den angivne vaerdi, men de kan ikke refunderes.

5 Argos saelger voucherne, dels for et beløb svarende til den paalydende vaerdi, dels med rabat paa den paalydende vaerdi. Rabattens stoerrelse afhaenger af, hvor stor ordren er. Den normale rabat er 5% af vouchernes paalydende vaerdi ved ordrer paa 500 UKL eller derover. Der gives med tilbagevirkende kraft en yderligere rabat paa 1% eller 2,5%, naar der i aarets løb er bestilt vouchere for over 10 000 UKL, henholdsvis 50 000 UKL.

6 Hovedaftagerne af voucherne er dels selskaber, som fordeler dem til ansatte eller agenter som et incitament, dels selskaber, der udfoerer finansielle tjenesteydelser, og som videresaelger dem til kunderne med eller uden nedsaettelse af den paalydende vaerdi. Det kan forekomme, at den sidste erhverver af voucheren ikke kender den oprindelige koebers identitet og ikke ved, om der er givet rabat paa den paalydende vaerdi.

7 Enhver kunde, der handler i en Argos-forretning, kan ° op til voucherens paalydende vaerdi ° helt eller delvis betale for varen med en voucher. Hvis voucheren lyder paa et stoerre beløb end prisen, udbetales det overskydende beløb ikke kontant. I tilfaelde af tyveri kan voucherne annulleres og nye udstedes. Naar voucheren er blevet brugt i en Argos-forretning, annulleres den og destrueres.

8 Med dette system lokker Argos modtagerne af voucherne til udstillingslokalerne, goer sit navn kendt og foroejer omsaetningen. Desuden opnaar Argos en likviditetsfordel.

9 Hovedsagen vedroerer beregningen af den moms, Argos som afgiftspligtig skal betale af indtaegterne fra salget af varer, som betales ved haelp af vouchere. Commissioners er af den opfattelse, at voucherens paalydende i henseende til fastsaettelsen af beskatningsgrundlaget er modvaerdien for leveringen af godet, uanset om koeberen har faaet rabat, da han i sin tid koebte voucheren af Argos.

10 Argos er derimod af den opfattelse, at selskabet ikke modtager voucherens fulde paalydende vaerdi, men kun forskellen mellem denne vaerdi og den rabat, der er givet den handlende, som oprindeligt koebte den, saaledes at dette beløb udgoer beskatningsgrundlaget. Selskabet har derfor over for Commissioners rejst krav om tilbagebetaling af 1 363 245 UKL, som er en del af

den moms, der er betalt i perioden fra den 1. april 1983 til den 27. marts 1993. Dette krav blev afvist. Argos har herefter indbragt afgørelsen for Value Added Tax Tribunal, London.

11 Den nationale ret finder, at det centrale begreb med henblik paa fastsaettelsen af beskatningsgrundlaget for momsen er begrebet "modvaerdi" i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), som bestemmer foelgende:

"1. Beskatningsgrundlaget er:

a) ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, den samlede modvaerdi, som leverandoeren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af koeberen, aftageren eller tredjemand for de paagaeldende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris

b) ..."

12 I den foreliggende sag skal der ifoelge den nationale ret tages stilling til vaerdien af den modydelse, en voucher udgoer, naar den fremlaegges som betaling i en Argos-forretning af en endelig bruger, der ikke er den samme person som den, der oprindeligt koebte voucheren med rabat. Naar henses til affattelsen af artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), hvorefter rabat og bonus skal ydes koeberen eller aftageren og opnaas paa det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted, skal det, for at bestemmelsen kan anvendes, fastslaas, at der er en sammenhaeng mellem det oprindelige koeb af voucheren, hvor der blev givet rabat, og den endelige anvendelse heraf. Det skal ligeledes med henblik paa anvendelse af bestemmelsen fastslaas, om en rabat kan omfatte den fulde pris for en vare, naar henses til, at en voucher kan bruges til at betale hele denne pris.

13 Da Value Added Tax Tribunal var i tvivl om, hvordan tvisten skulle afgøres, udsatte retten sagen og forelagde Domstolen foelgende praejudicielle spoergsmaal:

"1) Skal sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), fortolkes saaledes, at udtrykket 'rabat og bonus' kan anvendes, naar den paalydende vaerdi af en voucher, der udstedes af en leverandoer af goder, daekker eller kan anvendes til daekning af hele leverandoerens normale detailsalgspris?

2) Naar en leverandoer af goder har solgt en voucher med rabat til en koeber, og denne voucher senere fremlaegges som fuld eller (oftere) delvis betaling for goder af en aftager, som ikke var den, der koebte voucheren, og som normalt ikke kender det beloeb, der blev betalt for voucheren, skal sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), da fortolkes saaledes, at udtrykket 'rabat og bonus, der ydes koeberen eller aftageren, og som opnaas paa det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted', omfatter

a) forskellen mellem vouchernes paalydende vaerdi og den pris, leverandoeren forlangte af den oprindelige koeber af voucheren, eller

b) voucherenes fulde paalydende vaerdi eller

c) ingen af delene.

3) Hvis artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), ikke finder anvendelse under de ovenfor angivne omstaendigheder, skal artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), da fortolkes saaledes, at den del af modvaerdien, som voucheren repraesenterer, er

a) voucherenes paalydende vaerdi eller

b) det beloeb, leverandoeren af goderne faktisk modtog, da han solgte voucheren?"

Det tredje spoergsmaal

14 Med det tredje spoergsmaal, som skal undersoeges foerst, oensker den forelaeggende ret i det vaesentlige oplyst, om sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i tilfaelde, hvor en leverandoer har solgt en voucher med rabat til en koerber med loefte om senere at acceptere denne voucher til paalydende vaerdi som fuld eller delvis betaling for goder koebt af en kunde, som ikke er den, der har koebt voucheren, og som normalt ikke kender leverandoerens reelle salgpris for voucheren, skal fortolkes saaledes, at den modvaerdi, voucheren repraesenterer, er voucherens paalydende vaerdi eller det beloeb, leverandoeren faktisk modtog, da han solgte voucheren.

15 Det bemaerkes, at dette spoergsmaal vedroerer transaktionen i forbindelse med koebet af en af de varer, Argos saelger i sine forretninger, og som koeberen helt eller delvis betaler for ved haelp af en voucher. Det vedroerer ikke Argos' forudgaaende salg af voucherne.

16 Ifølge Domstolens faste praksis er beskatningsgrundlaget ved levering af goder og tjenesteydelser den modvaerdi, der faktisk modtages. Modvaerdien er derfor den subjektive vaerdi, dvs. det beloeb, der faktisk modtages i det konkrete tilfaelde, og ikke en vaerdi, der ansaettes efter objektive kriterier (jf. dom af 5.2.1981, sag 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Sml. s. 445, af 23.11.1988, sag 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Sml. s. 6365, af 27.3.1990, sag C-126/88, Boots Company, Sml. I, s. 1235, og af 5.5.1994, sag C-38/93, Glawe, Sml. I, s. 1679).

17 Efter denne retspraksis skal modvaerdien endvidere ° naar den ikke er et vederlag i penge ° kunne opgoeres i penge (jf. ovennaevnte domme i sagerne Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats og Naturally Yours Cosmetics).

18 I den foreliggende sag bestaar den subjektive modvaerdi, som Argos faktisk har modtaget ved salg af sine varer, helt eller delvis af de vouchere, koeberen af en af disse varer fremlaegger. Eftersom Argos mener, at voucheren repraesenterer en del af katalogprisen svarende til voucherens paalydende vaerdi, er det eneste spoergsmaal, der opstaar, hvad der er den faktiske modvaerdi i penge af den voucher, Argos indloeser.

19 I overensstemmelse med vilkaarene for den transaktion, som det oprindelige koeb af voucheren udgoer, er denne blot et dokument, som fastslaar Argos' forpligtelse til i stedet for penge at tage imod voucheren til dens paalydende vaerdi (jf. i denne retning ovennaevnte dom i sagen Boots Company, praemis 21).

20 For at finde frem til den faktiske modvaerdi i penge, som indloesningen af voucheren repraesenterer for Argos, maa man se paa den eneste transaktion, som er relevant i denne forbindelse, nemlig den oprindelige transaktion, som bestod i salget af voucheren, med eller uden rabat. Det foelger heraf, at voucheren for Argos ved indloesningen repraesenterer en faktisk modvaerdi i penge, der er lig med den sum penge, selskabet modtog, da det solgte voucheren, nemlig dennes paalydende vaerdi med fradrag af den rabat, der eventuelt blev givet.

21 Det er ikke relevant, at den, der koerber Argos-varer, ikke kender voucherens faktiske modvaerdi i penge; det, der har betydning i det foreliggende tilfaelde, er nemlig at kende den faktiske modvaerdi i penge, som Argos modtager, naar selskabet accepterer vouchere som betaling for sine varer, eftersom det kun er denne faktiske modvaerdi, der kan udgoere beskatningsgrundlaget.

22 Denne fortolkning kan ikke afvises med den begrundelse, at det ved den enkelte transaktion ikke vides med bestemthed, hvad Argos modtager som modydelse for levering af en af sine varer. Det maa i den forbindelse understreges, at bevisbyrden i dette tilfaelde paahviler leverandoeren. I

den foreliggende sag har Argos ° uden at blive imoedegaaet ° gjort gaeldende, at det ved haelp af serienummeret paa den enkelte voucher er muligt, naar denne fremlaegges i en forretning, at finde frem til den person, der oprindeligt har koebt voucheren, og at fastslaa, hvilken rabat han eventuelt har modtaget. Det er saaledes ikke vanskeligt at finde ud af, hvilken del af Argos' samlede indtaegter der udgoeres af de modtagne vouchere med fradrag af de rabatter, der er ydet (jf. i denne retning Glawe-dommen).

23 Det tredje spoergsmaal maa derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal fortolkes saaledes, at naar en leverandoer har solgt en voucher med rabat til en koerber med loefte om senere at acceptere denne voucher til paalydende vaerdi som fuld eller delvis betaling for goder koebt af en kunde, som ikke er den, der har koebt voucheren, og som normalt ikke kender leverandoerens reelle salgpris for voucheren, er den modvaerdi, voucheren repraesenterer, det beloeb, leverandoeren faktisk modtog, da han solgte voucheren.

De oevrige spoergsmaal

24 Naar henses til besvarelsen af det tredje spoergsmaal, er det ufoerodent at besvare de oevrige spoergsmaal.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

25 De udgifter, der er afholdt af Det Forenede Kongeriges regering, den graeske regering og af Kommissionen for De Europaeiske Faellesskaber, som har afgivet indlaeg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgoer et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at traeffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedroerende de spoergsmaal, der er forelagt af Value Added Tax Tribunal, London, ved kendelse af 26. september 1994, for ret:

Artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), 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 naar en leverandoer har solgt en voucher med rabat til en koerber med loefte om senere at acceptere denne voucher til paalydende vaerdi som fuld eller delvis betaling for goder koebt af en kunde, som ikke er den, der har koebt voucheren, og som normalt ikke kender leverandoerens reelle salgpris for voucheren, er den modvaerdi, voucheren repraesenterer, det beloeb, leverandoeren faktisk modtog, da han solgte voucheren.