

61997J0048

Domstolens Dom af 27. april 1999. - Kuwait Petroleum (GB) Ltd mod Commissioners of Customs & Excise. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Value Added Tax and Duties Tribunal, London - Forenede Kongerige. - Sjette momsdirektiv - Salgsfremmeordning - Levering af goder ved indløsning af vouchere - Levering mod vederlag - Rabat og bonus - Begreb. - Sag C-48/97.

Samling af Afgørelser 1999 side I-02323

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

1 Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - beskatningsgrundlag - rabat og bonus - begreb - prisnedsslag paa 100% - ikke omfattet

[Raadets direktiv 77/388, art. 11, punkt A, stk. 3, litra b)]

2 Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - afgiftspligtige transaktioner - udlevering af goder, der gives som gaver mod indløsning af vouchere modtaget i forbindelse med køb af en vare - afgiftspligt - betingelse

(Raadets direktiv 77/388, art. 5, stk. 6)

Sammendrag

3 Artikel 11, punkt A, stk. 3, i sjette direktiv 77/388, der vedrører forhold, som ikke nationalt skal medregnes i grundlaget for beregningen af merværdiafgiften, skal fortolkes saaledes, at udtrykkene »rabat« og »bonus«, der fremgaar af litra b), ikke kan omfatte et prisnedsslag for de samlede omkostninger ved en levering af goder.

4 Artikel 5, stk. 6, i sjette direktiv 77/388 sidestiller det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager et gode, som han overdrager vederlagsfrit, med levering mod vederlag, saafremt dette gode har givet ret til fradrag af den indgaaende merværdiafgift. Der er tale om en vederlagsfri overdragelse i denne bestemmelses forstand, naar et olieselskab udleverer goder mod indløsning af vouchere, som en køber af brændstof har modtaget paa grundlag af den købte mængde, efter at han har betalt den fulde detailpris for brændstoffet ved standen, i

forbindelse med en salgsfremmeordning, inden for rammerne af hvilken goderne bliver betegnet som gaver, og den pris, køberen betaler, ikke omfatter en andel, der svarer til værdien af voucherne eller af de goder, der bliver leveret ved indløsning af disse. Saaframt goderne ikke er af ringe værdi, sidestilles en sådan udlevering følgelig med en levering mod vederlag, hvoraf der skal betales merværdiafgift.

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 15. januar 1997, indgaaet til Domstolen den 6. februar 1997, har VAT and Duties Tribunal, London, i medfør af EF-traktatens artikel 177 stillet fem præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 2, nr. 1, artikel 5, stk. 6, artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), og artikel 27 i Rådets sjette 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 »sjette direktiv«).

2 Disse spørgsmål er rejst i forbindelse med en sag anlagt af Kuwait Petroleum (GB) Ltd (herefter »Kuwait Petroleum«) mod Commissioners of Customs & Excise (herefter »Commissioners«), der er den kompetente myndighed i Det Forenede Kongerige for saa vidt angaar opkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«), vedrørende spørgsmålet, om der skulle betales moms af visse varer, der blev tilbudt af Kuwait Petroleum i forbindelse med en salgsfremmeordning, der blev anvendt mellem 1991 og 1996.

Den nationale lovgivning

3 Schedule 4 til Value Added Tax Act 1994 (momsloven af 1994) fastlægger de transaktioner, der udgør momspligtige leveringer af varer eller tjenesteydelser. Schedule 4, stk. 5, har følgende ordlyd:

»1) Medmindre andet følger af subparagraph 2, forstås ved en persons levering af goder, at goder, der hører til en virksomheds aktiver, overdrages eller afhaendes, enten mod vederlag eller vederlagsfrit, af den, der driver virksomheden, eller efter dennes bestemmelse, saaledes at de ikke længere hører til denne virksomheds aktiver.«

Subparagraph 1 finder ikke anvendelse, saafremt det gode, der overdrages eller afhaendes, er:

»a) en gave, der gives i forretningsøjemed (bortset fra gaver i serie eller løbende gaver, der med mellemrum gives til den samme person), saafremt udgiften for gaveren ikke er over 10 GBP ...«.

Fællesskabslovgivningen

4 Sjette direktivs artikel 2, nr. 1, har følgende ordlyd:

»Merværdiafgift pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

...« 5 Sjette direktivs artikel 5, stk. 6, bestemmer:

»Med levering mod vederlag sidestilles det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager et gode, som han anvender til privat brug for sig selv eller for sit personale, eller som han overdrager vederlagsfrit, eller i øvrigt benytter til et virksomheden uvedkommende formål, saafremt dette gode eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften. Udtagelse af goder til virksomhedens eget brug i form af gaver

af ringe vaerdi og vareproever omfattes dog ikke af denne bestemmelse.«

6 Sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), fastsaetter foelgende:

»I indlandet

...

3. Foelgende medregnes ikke i beskatningsgrundlaget:

...

b) rabat og bonus, der ydes koeberen eller aftageren, og som opnaas paa det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted«.

Hovedsagen

7 Braendstof, der forhandles af Kuwait Petroleum under maerket »Q8«, saelges i detaileddet enten direkte af Kuwait Petroleum paa ca. 110 servicestationer, som ejes af selskabet, og som administreres af dette eller for dettes regning, eller af ca. 500 selvstaendige forhandlere, til hvem Kuwait Petroleum saelger Q8-braendstof som grossist.

8 Mellem 1991 og 1996 anvendte Kuwait Petroleum en salgsfremmeordning, som baade selskabets egne servicestationer og ca. 160 uafhaengige forhandlere deltog i. I forbindelse med denne ordning blev der tilbudt kunder en »Q8 Sails«-voucher for hver fulde 12 liter koebt braendstof. Prisen for braendstoffet var den samme, uanset om kunden tog imod de tilbudte Q8 Sails-vouchere (herefter »Q8-vouchere«) eller ej. Naar en kunde havde samlet et tilstraekkeligt antal Q8-vouchere, havde kunden ret til mod indlevering af voucherne at vaelge varer paa en liste benaevnt »gavekatalog« eller - i visse tilfaelde - tjenesteydelser, for hvilke der blev udstedt et bevis (f.eks. teaterbilletter), som Kuwait Petroleum forpligtede sig til at levere til kunden inden for en bestemt frist.

9 Alle de uafhaengige forhandlere, der deltog i ordningen, forpligtede sig til i den periode, hvor ordningen var gaeldende, at betale Kuwait Petroleum et ekstra beloeb pr. liter med tillæg af moms for den samlede maengde braendstof, der blev solgt i denne periode. Dette ekstra beloeb, som oprindelig udgjorde 0,22 pence pr. liter, forhojedes i 1993 til 0,33 pence pr. liter.

10 Ved skrivelse af 16. juni 1995 traf Commissioners afgoerelse om, at Kuwait Petroleum, som havde fratrasket indgaaende moms for de goder, der var koebt med henblik paa at blive udleveret mod Q8-vouchere, skulle betale udgaaende moms af de af disse varer, som blev indloest af kunderne, og som kostede mere end 10 GBP, da disse goder blev leveret af Kuwait Petroleum »paa anden maade end mod vederlag«.

11 Kuwait Petroleum anlagde sag til proevelse af denne afgoerelse ved den forelaeggende ret med den begrundelse, at de goder, der blev leveret af selskabet mod indloesning af Q8-vouchere, tvaertimod blev leveret mod vederlag, idet modydelsen bestod i en ikke naermere fastlagt andel af prisen inklusive moms, som forbrugeren betalte for saavel leveringen af braendstof som en senere levering af indloesningsgoder mod Q8-vouchere, hvorfor selskabet allerede havde erlagt moms af denne transaktion.

12 VAT and Duties Tribunal, London, fandt, at udleveringen af Q8-vouchere til kunden i henhold til engelsk ret maatte anses for en ensidig handling, der var adskilt fra hovedtransaktionen, der bestod i koebet af braendstof. Retten fandt endvidere, at Q8-voucherne blev erhvervet vederlagsfrit.

13 Retten anførte dog, at begrebet modydelse (»consideration«) i henhold til engelsk kontraktret er forskelligt fra begrebet modydelse forstået som værdien af en afgiftspligtig ydelse inden for momsretten. I det VAT and Duties Tribunal, London, herefter fandt, at en fortolkning af fællesskabsretten var nødvendig for afgørelsen af den tvist, der var forelagt den, har den udsat sagen og stillet Domstolen følgende spørgsmål:\$

»Saaframt en leverandoer af goder anvender en salgsfremmende ordning, som i hovedtræk består i, at

i) den, der har indført ordningen, leverer indløsningsgoder i erhvervsmaessigt øjemed i overensstemmelse med ordningens betingelser

ii) goderne udleveres uden betaling i penge

iii) goderne udleveres mod indløsning af vouchere, som en køber af voucher-varer kan erhverve ret til ved at betale den fulde detailpris for disse varer, men uden at yde nogen påviselig betaling i penge for voucherne,

spørges:

1) Skal udtrykket 'rabat og bonus, der ydes køberen eller aftageren, og som opnås på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted' i artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), i Rådets sjette direktiv fortolkes således, at det omfatter hele prisen for indløsningsgoderne?

2) Skal leveringen af indløsningsgoderne anses for 'levering mod vederlag' i artikel 5, stk. 6's forstand i det nævnte direktiv?

3) Skal artikel 5, stk. 6, saafremt indløsningsgoderne leveres på anden måde end mod vederlag eller 'vederlagsfrit', fortolkes således, at leveringen af indløsningsgoderne skal sidestilles med en levering mod vederlag, uanset at leveringen sker i erhvervsmaessigt øjemed?

4) Skal nogen af ovenstående spørgsmål besvares anderledes,

a) saafremt alle de vouchere, der er indløst for et givet indløsningsgode, er blevet erhvervet ved køb af voucher-varer fra den, der har indført ordningen?

b) saafremt disse vouchere alle er blevet erhvervet ved køb af voucher-varer fra en erhvervsdrivende, der er deltagende forhandler i ordningen? eller

c) saafremt de indløste vouchere dels er blevet erhvervet ved køb af voucher-varer fra den, der har indført ordningen, og dels ved køb af voucher-varer fra en eller flere deltagende forhandlere?

5) Saaframt spørgsmål 3 besvares benægtende, spørges: Kan Det Forenede Kongerige med hjemmel i artikel 27 i Rådets sjette direktiv og i henhold til den undtagelse, det opnåede i 1977, pålægge den, der har indført ordningen, en udgående afgift, der er baseret på den pågældendes udgifter til indløsningsgoderne, i tillæg til den udgående afgift, der er medregnet i voucher-varernes fulde detailsalgspris?»

Det første spørgsmål

14 Med det første spørgsmål har den nationale ret nærmere bestemt spurgt, om artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), i sjette direktiv skal fortolkes således, at udtrykkene »rabat« og »bonus« kan omfatte et prisnedslag for de samlede omkostninger ved leveringen af indløsningsgoderne.

15 I denne forbindelse bemærkes indledningsvis, at Kuwait Petroleum ikke gør gældende, at selskabet ydede sine kunder en rabat eller en bonus i den nævnte bestemmelses forstand. Selskabet har tværtimod gjort gældende, at kunderne betalte for de goder, der blev leveret ved indløsning af Q8-voucherne, som en andel af den pris, de betalte for køb af brændstof. Det er derfor selskabets opfattelse, at det første spørgsmål ikke er relevant.

16 Som Det Forenede Kongeriges regering og den franske og den portugisiske regering med rette har anført, forudsætter ydelsen af en rabat eller en bonus, at der leveres et gode mod vederlag. Udtrykkene »bonus« og »rabat« angiver i sig selv, at der er tale om blot en delvis nedsættelse af den samlede aftalte pris. Saaframt nedsættelsen udgør 100% af prisen, som det er tilfældet i hovedsagen, er der derimod i realiteten tale om vederlagsfri levering. Imidlertid henhoerer en vederlagsfri overdragelse af et gode under artikel 5, stk. 6, i sjette direktiv.

17 Det første spørgsmål må herefter besvares med, at artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), i sjette direktiv skal fortolkes således, at udtrykkene »rabat« og »bonus« ikke kan omfatte et prisnedslag for de samlede omkostninger ved en levering af goder.

Det andet, det tredje og det fjerde spørgsmål

18 Med det andet, det tredje og det fjerde spørgsmål, som det er hensigtsmæssigt at undersøge samlet, spørger den nationale ret nærmere bestemt, om artikel 5, stk. 6, i sjette direktiv skal fortolkes således, at et olieselskabs udtagelse af goder, som overdrages til en køber af brændstof mod indløsning af vouchere, som han har modtaget i forbindelse med den ordning, der er beskrevet i præmis 7, 8 og 9 i nærværende dom, på grundlag af den købte mængde, efter at han har betalt den fulde detailpris for brændstoffet ved standen, skal sidestilles med en levering mod vederlag i denne bestemmelses forstand.

19 Det bemærkes indledningsvis, at leveringen af goder mod indløsning af Q8-vouchere i nærværende sag skete til virksomhedens eget brug, eftersom formålet med salgsfremmeordningen, som den nationale ret har anført, både for Kuwait Petroleum og for de uafhængige forhandlere, der deltog i ordningen, var at forøge omsætningen af brændstof. Af denne grund er en afgiftspligtig person, der befinder sig i den samme situation som Kuwait Petroleum, i medfør af artikel 17, stk. 2, litra a), i sjette direktiv berettiget til af fradrage den indgående moms, der er erlagt ved købet af disse goder.

20 Ifølge Kuwait Petroleum udelukker den omstændighed, at overdragelsen af de goder, selskabet leverede, skete til virksomhedens eget brug, at artikel 5, stk. 6, i sjette direktiv finder anvendelse. Artikel 5, stk. 6, første punktum, omfatter ikke en sådan udtagelse. Da moms er en forbrugsafgift, skal der betales udgående afgift, saafremt der sker en anvendelse af goder, der udgør et forbrug for den afgiftspligtige. Imidlertid udgjorde leveringen af goder ved indløsning af voucherne ikke noget forbrug af disse goder fra selskabets side.

21 Det bemærkes i denne forbindelse, at formålet med artikel 5, stk. 6, i sjette direktiv navnlig er at sikre ligebehandling af en afgiftspligtig person, der udtager et gode fra sin virksomhed til privat brug, og en almindelig forbruger, som køber den samme type gode (jf. dom af 6.5.1992, sag C-20/91, De Jong, Sml. I, s. 2847, præmis 15, og af 26.9.1996, sag C-230/94, Enkler, Sml. I, s. 4517, præmis 33).

22 Det fremgår imidlertid af ordlyden af artikel 5, stk. 6, første punktum, at det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager et gode, som han overdrager vederlagsfrit,

sidestilles med levering mod vederlag og saaledes er afgiftspligtig, saafremt dette gode har givet ret til fradrag af den indgaaende moms, uden at det i princippet er afgørende, om denne overdragelse sker til virksomhedens eget brug. Bestemmelsens andet punktum, som undtager udtagelse af goder til virksomhedens eget brug i form af gaver af ringe vaerdi og vareproever fra afgift, ville vaere uden mening, hvis bestemmelsens foerste punktum ikke gjorde den afgiftspligtige persons vederlagsfrie overdragelse af de udtagne goder momspligtig, selv om dette sker til virksomhedens eget brug.

23 Som det er anfoert af generaladvokaten i punkt 26 i forslaget til afgoerelse, stoettes denne fortolkning endvidere af forarbejderne til artikel 5, stk. 6, i sjette direktiv. Baade Raadets andet direktiv 67/228/EOEF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystems struktur og de naermere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14) og artikel 5, stk. 3, litra a), i forslaget til sjette direktiv, fremsat af Kommissionen over for Raadet den 19. juni 1973 (EFT C 80, s. 1), indeholdt bl.a. en bestemmelse om, at udtagelse til vareproever og gaver af ringe vaerdi, der afgiftsmaessigt kunne anerkendes som generalomkostninger, i modsætning til hovedreglen ikke kunne anses for afgiftspligtige leveringer. Det foelger heraf, at de nævnte udtagelser, selv om disse sker til virksomhedens eget brug, skal anses for afgiftspligtige leveringer, hvis gaverne ikke er af ringe vaerdi.

24 Kuwait Petroleum har gjort gaeldende, at artikel 5, stk. 6, i sjette direktiv ikke finder anvendelse, idet der i hovedsagen ikke skete en vederlagsfri overdragelse i denne bestemmelses forstand. Modydelsen for udleveringen af voucherne og foelgelig for leveringen af goderne ved indloesningen af voucherne bestod af en paaviselig andel af prisen, inklusive moms, der betaltes af kunden ved koebet af braendstof. Kunden betalte saaledes ogsaa for de goder, han opnaaede i forbindelse med salgsfremmeordningen. Dette fulgte af den aftale, der blev indgaaet med den endelige forbruger paa de servicestationer, der tilhoerer Kuwait Petroleum. Denne bedoemmelse gaelder i det vaesentlige ogsaa de tilfaelde, hvor uafhaengige forhandlere var involveret i distributionsprocessen, idet disse i forbindelse med udleveringen af Q8-vouchere og modtagelsen af den hertil svarende del af prisen handlede paa Kuwait Petroleum's vegne.

25 Det Forenede Kongeriges regering og den franske og den portugisiske regering har heroverfor anfoert, at uanset at enhver afgiftspligtig person maa soege at dække alle de omkostninger, han afholder, med de indtaegter, han oppebaerer, vil en kunde, der koeber braendstof i forbindelse med en ordning som den, der foreligger i hovedsagen, ikke betale nogen modydelse for de vouchere og gaver, som leveres ham.

26 Det bemaerkes indledningsvis, at levering af goder kun sker »mod vederlag« i den forstand, hvori udtrykket anvendes i artikel 2, nr. 1, i sjette direktiv, saafremt der mellem leverandoeren og koeberen bestaar et retsforhold, der vedroerer en gensidig udveksling af ydelser, idet det af leverandoeren modtagne vederlag udgoer den faktiske modvaerdi af det leverede gode (jf. i denne retning, om levering af tjenesteydelser, dom af 3.3.1994, sag C-16/93, Tolsma, Sml. I, s. 743, praemis 14).

27 Selv om det tilkommer den nationale ret at undersøge, om kunderne og Kuwait Petroleum i forbindelse med koebet af braendstof aftalte - eventuelt med de uafhaengige forhandlere som mellemed - at en del af den pris, der blev betalt for braendstoffet, hvad enten denne del kunne paavises eller ej, udgjorde modvaerdien for Q8-voucherne eller for de goder, der blev leveret mod indloesning af disse, bemaerkes det, at der ikke foreligger nogen oplysninger i sagen, der kan danne grundlag for at konkludere, at parterne faktisk udvekslede saadanne gensidige ydelser.

28 Som generaladvokaten har anfoert i punkt 43 i forslaget til afgoerelse, maa det for det foerste konstateres, at salget af braendstof og overdragelsen af goder mod vouchere udgoer to adskilte transaktioner.

29 Dernaest taler to hensyn i hovedsagen for, at leveringen af goder ved indloesning af Q8-vouchere er en vederlagsfri overdragelse i sjette direktivs artikel 5, stk. 6's forstand, og at udtagelsen af goderne derfor skal sidestilles med levering mod vederlag og foelgelig er afgiftspligtig.

30 For det foerste blev de goder, som blev leveret ved indloesning af Q8-vouchere, betegnet som gaver i forbindelse med den af Kuwait Petroleum indfoerte salgsfremmeordning.

31 For det andet er det ubestridt, at en koeber af Q8-braendstof betalte den samme detailpris, uanset om han tog imod Q8-voucherne eller ej, og fakturaen vedroerende koebet af braendstof, som Kuwait Petroleum eller de uafhaengige forhandlere i medfoer af artikel 22, stk. 3, i sjette direktiv skulle give til kunder, som selv var afgiftspligtige, kun angav denne pris. Under disse omstaendigheder kan Kuwait Petroleum ikke med rette goere gaeldende, at den pris, koebere af braendstof betalte, i modsætning til hvad der fremgik af de fakturaer, selskabet udstedte, i realiteten omfattede en andel, der svarede til vaerdien af Q8-voucherne eller af de goder, der blev leveret ved indloesning af disse.

32 Det andet, det tredje og det fjerde spoergsmaal maa herefter besvares med, at artikel 5, stk. 6, i sjette direktiv skal fortolkes saaledes, at et olieselskabs udtagelse af goder, som overdrages til en koeber af braendstof mod indloesning af vouchere, som han har modtaget paa grundlag af den koebte maengde i forbindelse med en salgsfremmeordning som den i hovedsagen omhandlede, efter at han har betalt den fulde detailpris for braendstoffet ved standen, skal sidestilles med levering mod vederlag i denne bestemmelses forstand, saafremt goderne ikke er af ringe vaerdi.

33 Paa grundlag af besvarelsen af det andet, det tredje og det fjerde spoergsmaal er det ufoernoedent at besvare det femte spoergsmaal.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

34 De udgifter, der er afholdt af Det Forenede Kongeriges regering og af den franske og den portugisiske regering samt af Kommissionen, 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

vedroerende de spoergsmaal, der er forelagt af VAT and Duties Tribunal, London, ved kendelse af 15. januar 1997, for ret:

1) Artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at udtrykkene »rabat« og »bonus« ikke kan omfatte et prisnedslag for de samlede omkostninger ved en levering af goder.

2) Artikel 5, stk. 6, i sjette direktiv 77/388 skal fortolkes således, at et olieselskabs udtagelse af goder, som overdrages til en køber af brændstof mod indløsning af vouchere, som han har modtaget på grundlag af den købte mængde i forbindelse med en salgsfremmeordning som den i hovedsagen omhandlede, efter at han har betalt den fulde detailpris for brændstoffet ved standen, skal sidestilles med levering mod vederlag i denne bestemmelses forstand, såfremt goderne ikke er af ringe værdi.