DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

16. januar 2003 *

I sag C-398/99,

angående en anmodning, som VAT and Duties Tribunal, Manchester (Det Forenede Kongerige), i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Yorkshire Co-operatives Ltd

mod

Commissioners of Customs & Excise,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og artikel 11, punkt C, stk. 1, 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),

* Processprog: engelsk.

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af formanden for Anden Afdeling, R. Schintgen (refererende dommer), som fungerende formand for Sjette Afdeling, og dommerne C. Gulmann og V. Skouris, F. Macken og N. Colneric,

generaladvokat: C. Stix-Hackl
justitssekretær: afdelingschef D. Louterman-Hubeau,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Yorkshire Co-operatives Ltd ved barrister J. Ghosh for solicitors KPMG

— Det Forenede Kongeriges regering ved R. Magrill, som befuldmægtiget, bistået af barrister R. Anderson

— den tyske regering ved W.-D. Plessing, som befuldmægtiget

— den irske regering ved M.A. Buckley, som befuldmægtiget, bistået af D. Moloney, BL

— den nederlandske regering ved M.A. Fierstra, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 21. juni 2001 er afgivet mundtlige indlæg af Yorkshire Co-operatives Ltd ved J. Ghosh, af Det Forenede Kongeriges regering ved R. Magrill, bistået af K. Parker, QC, af den irske regering ved D. Moloney og af Kommissionen ved R. Lyal,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 20. september 2001,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 12. oktober 1999, indgået til Domstolen den 14 oktober 1999, har VAT and Duties Tribunal, Manchester, i henhold til artikel 234 EF forelagt to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og artikel 11, punkt C, stk. 1, 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, herefter »sjette direktiv«).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag mellem Yorkshire Co-operatives Ltd (herefter »Yorkshire«) og Commissioners of Customs & Excise (herefter »Commissioners«), som i Det Forenede Kongerige står for opkrævning af

merværdiafgift (herefter »moms«). Tvisten angår tilbagebetaling af beløb, som Yorkshire har betalt i moms.

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, bestemmer:

»Beskatningsgrundlaget er:

a) ved levering af goder og tjenesteydelser [...] 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

[...]«

4 Artikel 11, punkt A, opregner henholdsvis i stk. 2 og 3 de elementer, der skal medregnes i beskatningsgrundlaget, og de elementer, der ikke skal medregnes deri. Artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), bestemmer, at »rabat og bonus, der ydes

køberen eller aftageren, og som opnås på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted«, ikke medregnes i beskatningsgrundlaget.

5 Sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, første afsnit, lyder således:

»I tilfælde af annullation, 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.«

Hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

6 Yorkshire er en registreret andelsforening, der driver detailsalg af fødevarer og nonfood-varer. I forbindelse med denne virksomhed accepterede Yorkshire mellem 1974 og 1996 rabatkuponer, der var udstedt af forskellige producenter. Disse kuponer var blevet uddelt til offentligheden enten direkte eller i form af kuponer, der kunne klippes ud af forskellige publikationer (blade, aviser osv.). På hver kupon var der enten anført et fast beløb eller opstillet en metode til beregning af et beløb, og kunden kunne hos visse detailhandlere erhverve den vare, der var anført på kuponen, for den normale salgspris, nedsat med rabatbeløbet. Kuponerne var ligeledes påført instruktioner til detailhandleren om, hvordan denne skulle forholde sig for at modtage betaling fra producenterne af et beløb, der svarede til den nominelle værdi af de accepterede kuponer.

7 De varer, der var anført på kuponen, var til salg til den normale salgspris, således at en kunde, der ikke havde en kupon, måtte betale denne pris.

8 De beløb, som Yorkshire modtog fra producenterne efter indsendelse af de indsamlede rabatkuponer, medregnede den i sine daglige bruttoindtægter, og den momsangav således den samlede normale salgspris for de solgte produkter uden at nedsætte beløbet med værdien af rabatkuponerne. Der var ikke i den pris, for hvilken Yorkshire købte varerne fra de forskellige producenter, taget højde for værdien af rabatkuponerne, og visse varer var endog købt, før producenterne udstedte kuponerne.

9 Den 2. december 1996 anmodede Yorkshire Commissioners om tilbagebetaling af en del af den moms, andelsforeningen havde betalt for regnskabsårene i perioden mellem februar 1974 og januar 1996. Yorkshire gjorde navnlig gældende, at det fremgik af dommen af 24. oktober 1996 i Elida Gibbs-sagen (sag C-317/94, Sml I. s. 5339), at modværdien ved levering af goder i denne periode alene var de beløb, som kunderne havde betalt, og at de beløb, der var modtaget fra fabrikanterne, svarede til en tilbagebetaling eller en nedsættelse af den oprindelige købspris for de pågældende goder. Disse beløb skulle derfor ikke medregnes i beskatningsgrundlaget. Yorkshire var desuden ikke forpligtet til at foretage en rettelse af den indgående afgift eller til at foretage en kompenserende rettelse af sine momsangivelser svarende til betalingerne fra producenterne, idet producenterne ikke havde udstedt nogen kreditnotaer til andelsforeningen.

10 Commissioners afviste anmodningen ved afgørelse af 10. februar 1997 med den begrundelse, at Yorkshire havde fortolket Elida Gibbs-dommen forkert. Commissioners var af den opfattelse, at beskatningsgrundlaget for den levering af goder, som Yorkshire havde gennemført, bestod af de kontante beløb, som kunderne havde betalt, plus de beløb, som producenterne havde betalt.

11 Yorkshire indbragte afgørelsen for den forelæggende ret.

12 Da den forelæggende ret fandt, at tvistens fortolkning måtte afhænge af en fortolkning af sjette direktiv, har den udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Hvorledes skal sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og artikel 11, punkt C, stk. 1, fortolkes med henblik på fastlæggelsen af beskatningsgrundlaget for en levering af varer til en kunde foretaget af en detailhandler som sagsøgeren under følgende omstændigheder:

a) Producenten af varerne har solgt disse til detailhandleren (eller hypotetisk til en grossist, som har solgt dem til detailhandleren).

b) Som et led i en salgskampagne foranlediger producenten, at der udstedes en kupon med følgende betingelser:

i) Indehaveren opnår ved indlevering af kuponen til detailhandleren ret til at købe varerne af detailhandleren til en lavere pris end detailhandlerens normale salgspris, idet der fratrækkes et beløb (»nedsættelsen«), som er angivet på kuponen, eller som kan fastslås i overensstemmelse med kuponens betingelser.

ii) Når detailhandleren har solgt varerne i overensstemmelse med kuponens betingelser og har indleveret [den] til producenten, betaler denne detailhandleren et beløb, som svarer til nedsættelsen.

c) Detailhandleren sælger mod betaling af den nedsatte pris varerne til en kunde, som indleverer en kupon.

d) Detailhandleren indleverer kuponen til producenten og får udbetalt et beløb svarende til nedsættelsen?

Er beskatningsgrundlaget da

i) enten det kontante beløb, som kunden har betalt, eller

ii) det kontante beløb, som kunden har betalt, plus et beløb svarende til nedsættelsen, som producenten har betalt?

2) Hvis spørgsmål 1 skal besvares som anført i punkt i), skal detailhandleren da justere sin indgående afgift i sine momsangivelser i forbindelse med leveringen af varerne fra producenten (eller eventuelt fra en grossist), hvis producenten eller en anden leverandør ikke har udstedt nogen kreditnota til detailhandleren for refusionen af nedsættelsen?«

Det første spørgsmål

13 Indledningsvis bemærkes, at efter fast retspraksis tilkommer det inden for rammerne af det samarbejde, der i henhold til artikel 234 EF er indført mellem Domstolen og de nationale retsinstanser, udelukkende den nationale retsinstans, for hvem en tvist er indbragt, og som har ansvaret for den retsafgørelse, som skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Når de af den nationale retsinstans stillede spørgsmål vedrører fortolkningen af en bestemmelse i fællesskabsretten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse herom (jf. bl.a. dom af 15.12.1995, sag C-415/93, Bosman, Sml. I, s. 4921, præmis 59, og af 17.5.2001, sag C-340/99, TNT Traco, Sml. I, s. 4109, præmis 30).

14 Domstolen har dog også udtalt, at den med henblik på at efterprøve sin egen kompetence i særlige tilfælde er beføjet til at undersøge de omstændigheder, hvorunder den nationale domstol har forelagt sagen (jf. i denne retning dom af 16.12.1981, sag 244/80, Foglia, Sml. s. 3045, præmis 21). Domstolen kan kun afslå at træffe afgørelse vedrørende et præjudicielt spørgsmål fra en national retsinstans, når det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af fællesskabsretten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en saglig korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål (jf. bl.a. Bosman-dommen, præmis 61, og TNT Traco-dommen, præmis 31).

15 Det bemærkes i den foreliggende sag, således som generaladvokaten har anført i punkt 26 i forslaget til afgørelse, at den forelæggende ret præciserer, at der ikke var nogen grossist som mellemmand ved salget af de varer, for hvilke Yorkshire har accepteret rabatkuponer fra de endelige forbrugere, og at den del af den forelæggende rets første spørgsmål, der vedrører en grossists deltagelse i distributionskæden, derfor alene er af hypotetisk karakter og uden relevans for afgørelsen af tvisten i hovedsagen. Heraf følger, at det er ufornødent at svare på denne del af det første spørgsmål.

16 Det første spørgsmål må herefter forstås således, at det nærmere bestemt ønskes oplyst, om sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og artikel 11, punkt C, stk. 1, skal fortolkes således, at når en detailhandler ved salg af en vare accepterer, at den endelige forbruger betaler en del af salgsprisen kontant og resten med en rabatkupon, der er udstedt af producenten af varen, og at producenten godtgør detailhandleren det beløb, der er anført på kuponen, skal den nominelle værdi, der er anført på kuponen, medregnes i detailhandlerens beskatningsgrundlag, eller om det alene er den pris, forbrugeren har betalt kontant, der skal medregnes i detailhandlerens beskatningsgrundlag.

17 Med henblik på besvarelsen af det således omformulerede spørgsmål bemærkes, at Domstolen i præmis 45 i dommen af 15. oktober 2002 i sagen Kommissionen mod Tyskland (sag C-427/98, Sml. I, s. 8315), der navnlig vedrører beregningen af beskatningsgrundlaget for de producenter, der udsteder rabatkuponer som de i hovedsagen omhandlede, i det væsentlige fastslog, at en sådan producent kan anses for at være en tredjemand i forhold til transaktionen mellem den detailhandler, der indløser rabatkuponens værdi, og den endelige forbruger, der har anvendt en sådan kupon.

18 Angående den levering, der foretages af detailhandleren, der oppebærer godtgørelsen, bemærkede Domstolen i præmis 46 i dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, at den omstændighed, at en del af den modværdi, der modtages for denne levering, ikke faktisk er betalt af den endelige forbruger selv, men er stillet til detailhandlerens rådighed af en tredjemand, der ikke er involveret i transaktionen, på vegne af den endelige forbruger, er irrelevant i forhold til bestemmelsen af detailhandlerens beskatningsgrundlag.

19 Domstolen tilføjede i præmis 57 i dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, at vurderingen af rabatkuponer ved beregningen af momsen er afhængig af deres juridiske og økonomiske karakter, og at beskatningsgrundlaget for en erhvervs-

drivende, der accepterer rabatkuponerne, ikke kan være mindre end det pengebeløb, som han faktisk modtager for sin levering.

20 Domstolen konkluderede i præmis 58 i nævnte dom i sagen Kommissionen mod Tyskland, at når en producent organiserer en salgsfremmende ordning ved hjælp af rabatkuponer, for hvilke den godtgør de detailhandlere, der har accepteret kuponerne, det nominelle beløb, består den subjektive modværdi, som detailhandleren modtager, jf. sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), af varens fulde pris, der delvis betales af den endelige forbruger og delvis af producenten. For detailhandleren indebærer kuponen en ret til betaling fra producenten svarende til den rabat, der bliver ydet denne forbruger. Det følger heraf, at det beløb, der svarer til kuponernes pålydende værdi, for detailhandleren udgør et aktiv, der realiseres ved indløsning af kuponerne, og at kuponerne skal anses for et betalingsmiddel til denne værdi.

21 Domstolen fastslog herefter i præmis 59 i dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, at detailhandlerens beskatningsgrundlag ved salget til den endelige forbruger svarer til den fulde detailpris, nemlig den pris, der betales af den endelige forbruger, hvortil kommer det beløb, som detailhandleren får godtgjort af producenten.

22 I betragtning af, at de rabatkuponer, der var genstanden for den tvist, der gav anledning til dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, og som var udstedt i forbindelse med producenternes salgsfremmende ordninger, svarer til de rabatkuponer, som Yorkshire accepterede i den periode, der er genstanden for den tvist, som den forlæggende ret har fået forelagt, må det fastslås, at den fortolkning, som Domstolen anlagde i præmis 59 i nævnte dom, kan overføres til en sag som hovedsagen.

23 Heraf følger, at det første spørgsmål skal besvares med, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og artikel 11, punkt C, stk. 1, skal fortolkes således, at når en detailhandler ved salg af en vare accepterer, at den endelige forbruger betaler en del af salgsprisen kontant og resten med en rabatkupon, der er udstedt af producenten af varen, og at producenten godtgør detailhandleren det beløb, der er anført på kuponen, skal den nominelle værdi, der er anført på kuponen, medregnes i detailhandlerens beskatningsgrundlag.

24 Det er i betragtning af besvarelsen af det første spørgsmål ufornødent at besvare det andet spørgsmål.

Sagens omkostninger

25 De udgifter, der er afholdt af Det Forenede Kongeriges regering, af den tyske, den irske og den nederlandske regering samt af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. 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.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af VAT and Duties Tribunal, Manchester, ved kendelse af 12. oktober 1999, for ret:

Artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og artikel 11, punkt C, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at når en detailhandler ved salg af en vare accepterer, at den endelige forbruger betaler en del af salgsprisen kontant og resten med en rabatkupon, der er udstedt af producenten af varen, og at producenten godtgør detailhandleren det beløb, der er anført på kuponen, skal den nominelle værdi, der er anført på kuponen, medregnes i detailhandlerens beskatningsgrundlag.

Schintgen Gulmann Skouris

Macken Colneric

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 16. januar 2003.

R. Grass

Justitssekretær

J.-P. Puissochet

Formand for Sjette Afdeling