FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT WALTER VAN GERVEN
fremsat den 24. januar 1990 *

Høje Domstol.

1. High Court of Justice har forelagt Domstolen en række spørgsmål vedrørende fortolkningen af begrebet »beskatningsgrundlag« i artikel 11 A, i afsnit VIII i Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter [1]. Fortolkningsspørgsmålene angår navnlig følgende to bestemmelser:

— direktivets artikel 11 A, stk. 1, litra a):

»A — I indlandet

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;

b) ...

c) ...

d) ...«

— direktivets artikel 11 A, stk. 3, litra b):

»3. Følgende medregnes ikke i beskatningsgrundlaget:

a) ...

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

c) ...«

Sagens baggrund

2. De præjudicielle spørgsmål er rejst under en tvist mellem Boots Company plc (herefter benævnt »Boots«) og Commissioners of Customs and Excise (herefter benævnt »Commissioners«).

Boots-koncernen ejer en kæde af forretninger, hvorfra der sælges lægemidler, toiletartikler og en række andre varer. For at fremme salget anvender Boots jævnligt en bestemt form for reklame, hvori indgår anvendelsen af kuponer. Når kunden afleverer en sådan kupon i forbindelse med køb af en

* Originalsprog: nederlandsk.

1 — 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).

vare, der er nævnt på kuponen, opnår han det på kuponen anførte nedslag i kontantprisen. Omkostningerne ved reklamen afholdes helt eller delvis af fabrikanten af de pågældende produkter eller helt eller delvis af Boots selv. Det er uomtvistet mellem parterne, at der skal svares omsætningsafgift af det beløb, som Boots fakturerer fabrikanterne for den del af prisnedslaget, som disse har forpligtet sig til at finansiere. Tvisten vedrører derfor udelukkende prisnedslaget iht. de kuponer, hvis omkostninger afholdes af Boots.

3. De kuponer, der accepteres i Boots' forretninger, udleveres til kunderne på forskellig måde. En måde er at aftrykke kuponerne i avisannoncer o. lign. eller i brochurer, der omdeles gratis. De britiske myndigheder anerkender i praksis, at der ved køb af en vare mod aflevering af en kupon, som er uddelt på førnævnte måde, kun skal svares omsætningsafgift af det beløb, som kunden har betalt Boots, men at den på kuponen angivne værdi ikke skal medregnes i beskatningsgrundlaget, dvs. det beløb, hvoraf afgiften opkræves. Under den mundtlige forhandling har den britiske regerings repræsentant ikke udtalt sig om, hvorvidt denne praksis er i overensstemmelse med direktivets bestemmelser.

En anden måde at udlevere kuponerne på er at påtrykke eller indlægge dem i emballagen til de varer, der sælges i Boots' forretninger (disse varer benævnes i det følgende »varer med kuponer«). Den kunde, som køber en sådan vare, erhverver den medfølgende kupon gratis. Ved køb af en på kuponen angivet vare og mod aflevering af kuponen accepterer Boots, at kuponen, ligesom det er tilfældet med de kuponer, som uddeles gennem pressen eller ved omdeling af brochurer, giver ret til et prisnedslag til det på kuponen angivne beløb.

Boots' repræsentant har under den mundtlige forhandling oplyst, at det på kuponen angivne beløb udgør mellem 5 og 31% af salgsprisen på den senere købte vare afhængig af fortjenstmargenen. Ved samme lejlighed forklarede han, at de førnævnte varer med kuponer og de varer, der købes senere, ikke nødvendigvis er af samme art, men at omsætningsafgiften ved varernes levering er den samme.

4. Boots har gjort gældende, at der alene skal erlægges omsætningsafgift af det beløb, kunden faktisk har betalt ved køb af de nedsatte varer, som er anført på den ved et tidligere køb erhvervede kupon og mod, at denne afleveres. Selskabet finder derfor, at der bør anvendes samme beskatningsgrundlag, som gælder ved køb af de varer, der kan erhverves mod aflevering af en kupon, der er blevet udleveret gennem pressen eller ved omdeling af brochurer. Heroverfor har Commissioners anført, at der er forskel på de to situationer, da kunden i det første tilfælde er nødsaget til at købe en vare, men ikke i det andet. For kalenderåret 1984 opkrævede Commissioners derfor et yderligere momsbeløb af Boots på 10 727,3 UKL, hvilken påligningsafgørelse stadfæstedes ved Value Added Tax Tribunal. Boots har indanket denne afgørelse for High Court of Justice, som under sagen har forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

»1) Skal artikel 11 A, stk. 1, litra a), i Rådets 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 Rådets sjette direktiv, når 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 Rådets 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, når kunden samtidig afleverer en kupon, der er erhvervet på ovennævnte måde?

4) Når 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 Rådets 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) såfremt hverken a) eller b) kan komme på tale, af hvilket beløb skal der da svares moms?

5) Såfremt 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 retsforskrift, 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 leveringens værdi til normalværdien' — en undtagelse fra bestemmelserne i artikel 11 i Rådets sjette direktiv, der ifølge samme direktivs artikel 27 skulle have

været meddelt til Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber inden den 1. januar 1978?«

5. Vedrørende sagens faktiske omstændigheder, retsforhandlingernes forløb samt de ved Domstolen afgivne indlæg henvises til retsmøderapporten, som indeholder en mere udførlig gengivelse heraf. I mit forslag til afgørelse skal jeg derfor kun omtale disse omstændigheder, for så vidt som det er nødvendigt for forståelsen af argumentationen.

Første spørgsmål

6. Med det første spørgsmål ønsker High Court oplyst, om begrebet »modværdi« i det sjette direktivs artikel 11 A, stk. 1, litra a), kun omfatter pengebeløb. Samtlige procesdeltagere er enige om, at dette spørgsmål bør besvares benægtende, hvilket også er min opfattelse, af de grunde, som jeg skal redegøre for i det følgende.

Det sjette direktivs artikel 11 A, stk. 1, litra a), bestemmer udtrykkeligt, at det er den *samlede* modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af køberen, der skal lægges til grund. Som Domstolen fastslog i dommen af 23. november 1988 i sagen Naturally Yours Cosmetics [2], kan denne direktivbestemmelse fortolkes på grundlag af de tilsvarende bestemmelser i Rådets andet direktiv af 11. april 1967 [3]. I det andet direktivs bilag A, ad artikel 8, litra a), bestemmes det således udtrykkeligt, at begrebet »modværdi« for eksempel også omfatter »værdien af ting, der er modtaget i bytte«. Heraf fremgår det klart, at det sjette direktivs artikel 11 A, stk. 1, litra a), også omfatter andre ydelser end penge.

Andet og tredje spørgsmål

7. Med såvel det andet som det tredje spørgsmål ønskes det oplyst, om det beløb, der er påtrykt kuponen, skal medregnes i beskatningsgrundlaget, når den pågældende vare købes mod, at den ved et tidligere køb erhvervede kupon afleveres. Det andet spørgsmål drejer sig navnlig om, hvorvidt det anførte beløb *indgår* i beskatningsgrundlaget, fordi den afleverede kupon må betragtes som en »modværdi« efter direktivets artikel 11 A, stk. 1, litra a). Det tredje spørgsmål drejer sig derimod om, hvorvidt beløbet ikke indgår i beskatningsgrundlaget, fordi kuponen må antages at indebære en ret for køberen til en rabat eller en bonus, jfr. direktivets artikel 11 A, stk. 3, litra b).

Det tredje spørgsmål bør efter min opfattelse behandles før det andet. Såfremt det nemlig konstateres, at kuponen må antages at indebære et krav på en rabat med den følge, at det på kuponen trykte beløb ikke indgår i beskatningsgrundlaget, er det ikke nødvendigt at behandle det andet spørgsmål.

8. Jeg skal herom for det første bemærke, at begreberne »rabat« og »bonus« i direktivets artikel 11 A, stk. 3, litra b), er indeholdt i en EF-retlig forskrift, som ikke definerer sit indhold eller sit anvendelsesområde ved en henvisning til medlemsstaternes na-

2 — Dom af 23. november 1988, Naturally Yours Cosmetics (sag 230/87, Sml. s. 6365, præmis 10).

3 — 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).

tionale ret. Fortolkningen af disse begreber kan derfor ikke overlades til hver enkelt medlemsstats skøn [4].

9. Artikel 11 A, stk. 3, litra b), indeholder to betingelser, som hver især skal være opfyldt. For det første skal der foreligge en rabat eller bonus, som ydes køberen af et gode eller modtageren af en tjenesteydelse, og for det andet skal denne rabat eller bonus opnås af køberen eller modtageren på det tidspunkt, da købet eller tjenesteydelsen finder sted.

Den anden betingelse frembyder ingen særlige vanskeligheder i den foreliggende sag, såfremt det lægges til grund, at den første betingelse er opfyldt. Kunden må i så fald antages at modtage den pågældende »rabat« eller »bonus« på det tidspunkt, da han køber den på kuponen angivne vare, idet han ved afleveringen af kuponen blot behøver at betale salgsprisen, fratrukket det på kuponen påtrykte beløb.

Det er derimod omtvistet, om den første betingelse er opfyldt. Boots og Kommissionen er af den opfattelse, at der foreligger en rabat eller en bonus, hvorimod dette efter den britiske regerings opfattelse forudsætter, at salgsprisen også faktisk er nedsat. Et prisnedslag, der er betinget af, at der afleveres en kupon, mener den ikke kan være omfattet af bestemmelsen. Selv om der antages at kunne ydes rabat eller bonus i kraft af et kuponsystem, finder den britiske regering, at dette ikke kan gælde i tilfælde, hvor kunden først skal købe varer med de pågældende kuponer for at kunne erhverve en rabat eller bonus.

10. Jeg føler mig ikke overbevist af den britiske regerings argumenter, men er enig med Boots og Kommissionen i, at der efter sagens omstændigheder må antages at foreligge en rabat eller bonus i henhold til direktivets artikel 11 A, stk. 3, litra b). Til påvisning heraf skal jeg i det følgende først foretage en nærmere afgrænsning af begreberne »rabat« og »bonus« (forslagets pkt. 11 og 12) og af begrebet »kupon« (pkt. 13). Jeg skal dernæst behandle spørgsmålet, om der kan ydes rabat eller bonus mod aflevering af en kupon (pkt. 14). Endelig skal jeg undersøge hvilken betydning, der bør tillægges den omstændighed, at kunden kun kan få udleveret kuponen mod køb af en vare (pkt. 15).

11. Udtrykkene »rabat« og »bonus« er ikke efter min opfattelse klart afgrænsede begreber. For mig at se er forskellen mellem de to begreber i øvrigt uden betydning for den foreliggende sag. Den omstændighed, at der anvendes to forskellige, sidestillede begreber, giver imidlertid grundlag for den slutning, at der ikke bør anlægges en indskrænkende fortolkning af nogen af begreberne, og at bestemmelsen eksempelvis også omfatter såvel det tilfælde, hvor en vis del af den angivne pris ikke betales, som det tilfælde, hvor en vis del af den allerede erlagte pris tilbagebetales kunden på det tidspunkt, da købet foretages [5]. Begge begreber omfatter altså prisnedslag i videste forstand [bortset fra de »prisnedsættelser i form af kasserabat for forudbetaling«, som udtrykkeligt er omhandlet i artikel 11 A, stk. 3, litra a)].

4 — Jfr. dom af 5. februar 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (sag 154/80, Sml. s. 445, præmis 9).

5 — Direktivets artikel 11 C, stk. 1, omhandler prisnedsættelser, som ydes efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, og som heller ikke indgår i beskatningsgrundlaget.

Arten af de prisnedslag, der er omhandlet i bestemmelsens litra b), kan beskrives nærmere på grundlag af omsætningsafgiftssystemet, som dette er beskrevet i det følgende.

12. Omsætningsafgiften er en generel forbrugsafgift, som er tiltænkt at skulle ramme den endelige forbrugers udgifter[6]. De ydelser, som pålægges merværdiafgift, er nærmere afgrænset på følgende måde i det sjette direktivs artikel 2:

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

2) ...« (min understregning).

Domstolen har draget den slutning af udtrykket »mod vederlag« og af førnævnte definition af beskatningsgrundlaget (jfr. ovenfor under pkt. 1), at beskatningsgrundlaget består af den *modværdi*, som leverandøren af godet eller tjenesteydelsen *faktisk* har *modtaget*, og at denne modværdi desuden skal kunne opgøres i penge[7]. Domstolen har endvidere fastslået, at der ikke findes noget beskatningsgrundlag for de ydelser, som præsteres *uden direkte modværdi*, dvs. uden nogen modværdi, som har direkte sammenhæng med det leverede gode eller den præsterede tjenesteydelse[8].

6 — Jfr. artikel 2, stk. 1, i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12).

7 — Jfr. sag 154/80 (se fodnote 4), præmis 13. Jfr. endvidere sag 230/87 (se fodnote 2), præmis 16.

8 — Jfr. sag 154/80 (se fodnote 4), præmis 12, og sag 230/87 (se fodnote 2), præmis 12; se endvidere dom af 1. april 1982, Hong Kong Trade (sag 89/81, Sml. s. 1277, præmis 10).

Dette forklarer, hvorfor prisnedslag ikke medregnes i beskatningsgrundlaget i henhold til artikel 11 A, stk. 3, litra b). Grunden hertil er, at der ikke til gengæld for prisnedslaget er præsteret nogen modværdi (eller i hvert fald ikke nogen specifik modværdi) af køberen eller tjenestemodtageren, som kan opgøres i penge, selv om leverandøren af godet eller tjenesteydelsen indrømmer det pågældende prisnedslag af økonomiske grunde (nemlig for at forøge sin omsætning).

13. Hvordan bør kuponerne nu placeres i denne sammenhæng? De kuponer, der accepteres i Boots' forretninger, kan juridisk set karakteriseres som ihændehaverpapirer (som kan overdrages), der giver ihændehaveren ret til et prisnedslag svarende til det på kuponerne påtrykte beløb, når denne køber de på kuponerne angivne varer hos en bestemt detailhandler. For den detailhandler, som selv uddeler kuponerne (som det er tilfældet i denne sag), indebærer kuponerne derimod en forpligtelse til, når kuponen afleveres, at yde et prisnedslag ved senere køb af de på kuponen angivne varer.

Ifølge de under sidste punkt nævnte domme må det imidlertid antages, at kuponen ikke kan antages at give ret til et prisnedslag, såfremt kuponudstederen skal modtage en modværdi, der kan opgøres i penge, til gengæld for den forpligtelse, han påtager sig ved kuponens udstedelse, og altså ikke blot kan påregne en forøgelse af sin omsætning. Jeg skal herefter kategorisere den foreliggende faktiske situation under henvisning til den foregående beskrivelse.

14. I det tilfælde, hvor kuponudstederen / leverandøren uddeler kuponerne gratis ved omdeling af brochurer — hvilket er det tilfælde, der er mest enkelt at gå til — er det klart, at vedkommende ikke opnår nogen modværdi for de kuponer, der er bragt i omløb. Her foreligger der altså et reelt prisnedslag. Jeg kan ikke se nogen som helst grund til, at et prisnedslag, der ikke ydes direkte, men mod aflevering af en kupon, som er bragt i omløb på den angivne måde, ikke skulle være omfattet af artikel 11 A, stk. 3, litra b). Der findes for mig at se intet i denne bestemmelses ordlyd eller formål, som er til hinder herfor. I øvrigt er antagelsen om, at en kupon, som uddeles gratis gennem brochurer, er et ihændehaverpapir, der giver ret til en rabat, i overensstemmelse med den praksis, der følges af de britiske myndigheder, som ikke medregner det på kuponen angivne beløb i beskatningsgrundlaget, når varen købes mod, at den således uddelte kupon afleveres. Jeg finder da også, at denne praksis er i overensstemmelse med fællesskabsretten.

15. Tilbage bliver spørgsmålet, om også en kupon, der er udleveret i forbindelse med et tidligere køb, kan betragtes som et ihændehaverpapir, der giver ret til en rabat. Den britiske regering anfører i den forbindelse, at kunden i dette tilfælde bliver nødt til at sætte sig i udgift for at opnå kuponen, og at kuponudstederen / leverandøren opnår en modværdi i form af en forøgelse af sin omsætning. Under disse omstændigheder kan der ifølge den britiske regering ikke antages at foreligge en rabat eller bonus i henhold til artikel 11 A, stk. 3, litra b).

Det er rigtigt, at kunden i det her omhandlede tilfælde afholder en udgift, og at leverandøren opnår en vis pris, når han sælger varen med kuponen. Der er imidlertid, udtrykt med Domstolens egne ord (jfr. forslagets pkt. 12), en direkte sammenhæng mellem den samlede pris og den ved denne lejlighed solgte vare, og den samlede pris bør på det angivne tidspunkt medregnes fuldt ud i beskatningsgrundlaget. Den kupon, køberen erhverver ved denne lejlighed, får han udleveret af leverandøren med henblik på at kunne anvende den ved en senere lejlighed, hvor den vil give ham ret til et prisnedslag, ligesom det er tilfældet med de kuponer, der uddeles gratis gennem brochurer. Den nedsatte pris, som leverandøren faktisk modtager, når det senere køb foretages mod aflevering af kuponen, skal altså medregnes i beskatningsgrundlaget. Den kupon, som efter de førnævnte omstændigheder indebærer en *forpligtelse* for leverandøren, kan derimod af samme grund ikke betragtes som en modværdi, dvs. som en *fordel* for leverandøren, der kan opgøres i penge. Den må herefter betragtes som en rabat eller bonus i henhold til direktivets artikel 11 A, stk. 3, litra b).

De øvrige spørgsmål

16. Jeg kan kort gøre op med de øvrige spørgsmål i sagen med støtte i den besvarelse, jeg har foreslået mht. det tredje spørgsmål.

Som tidligere anført (se forslagets pkt. 7) er det, henset til den anførte besvarelse af det tredje spørgsmål, overflødigt at besvare det andet spørgsmål. Det fremgår af artikel 11 A, stk. 1, litra a), sammenholdt med artikel 11 A, stk. 3, litra b), at beskatningsgrundlaget ved levering af goder eller tjenesteydelser består af den modværdi, som leverandøren faktisk modtager eller vil modtage, *men ikke omfatter de rabatter, der*

ydes. I det øjeblik en kupon, der er uddelt til en kunde, anerkendes som et ihændehaverpapir, der giver ret til en rabat, er det klart, at kuponen ikke indgår i den i artikel 11 A omhandlede modværdi.

17. Det fremgår endvidere af min besvarelse af det tredje spørgsmål, at blandt de tre muligheder, der er nævnt i det fjerde spørgsmål, er det besvarelsen under litra a), der må være den rigtige.

18. Jeg mener herefter ikke, at jeg behøver at gå ind på det femte spørgsmål, da dette forudsætter, at de foregående spørgsmål er besvaret på en måde, som jeg ikke har anbefalet i mit forslag.

19. Endelig finder jeg det heller ikke nødvendigt at behandle det sjette spørgsmål. Den nationale retsforskrift, der er omhandlet i dette spørgsmål, mener jeg ikke kan anvendes på levering af varer med rabat.

Sammenfatning

20. Sammenfattende skal jeg foreslå Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål på følgende måde:

»1) Beskatningsgrundlaget i henhold til artikel 11 A, stk. 1, litra a), i det sjette direktiv om omsætningsafgifter omfatter ikke udelukkende det af kunden erlagte beløb.

2) En detailhandler yder en rabat eller bonus, jfr. det sjette direktivs artikel 11 A, stk. 3, litra b), såfremt han, mod aflevering af en kupon, der er udleveret i forbindelse med et tidligere køb af en vare, yder kunden et på kuponen angivet prisnedslag ved køb af en anden vare. Kun den pris, som detailhandleren faktisk har modtaget for den anden vare, indgår i beskatningsgrundlaget.«