DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)
24. oktober 1996 *

I sag C-288/94,

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

Argos Distributors Ltd

mod

Commissioners of Customs and Excise,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 11 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),

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

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

* Processprog: engelsk.

generaladvokat: N. Fennelly
justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

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

— Det Forenede Kongeriges regering ved Stephen Braviner, Treasury Solicitor's Department, som befuldmægtiget, bistået af Barrister Nicholas Paines

— den græske regering ved assisterende juridisk konsulent Michail Apessos, Statens Advokatkontor, fuldmægtig Foteini Dedousi, Statens Advokatkontor, og særlig konsulent for viceudenrigsministeren Anna Rokofyllou

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved Peter Oliver og Enrico Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

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

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

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 26. september 1994, indgået til Domstolen den 25. oktober 1994, har Value Added Tax Tribunal, London, i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af 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 rejst under en tvist mellem Argos Distributors Ltd (herefter »Argos«) og Commissioners of Customs and Excise (herefter »Commissioners«), som er ansvarlige for opkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«), om tilbagebetaling af momsbeløb, som Argos har betalt til Det Forenede Kongeriges regering.

3 Det fremgår af forelæggelseskendelsen og af oplysningerne i hovedsagen, at Argos er en detailvirksomhed, som opfører sine varer i et katalog og sælger 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 pály-

dende værdi på 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 købes i Argos' udstillingslokaler, til den angivne værdi, men de kan ikke refunderes.

5 Argos sælger voucherne, dels for et beløb svarende til den pålydende værdi, dels med rabat på den pålydende værdi. Rabattens størrelse afhænger af, hvor stor ordren er. Den normale rabat er 5% af vouchernes pålydende værdi ved ordrer på 500 UKL eller derover. Der gives med tilbagevirkende kraft en yderligere rabat på 1% eller 2,5%, når der i årets 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 udfører finansielle tjenesteydelser, og som videresælger dem til kunderne med eller uden nedsættelse af den pålydende værdi. Det kan forekomme, at den sidste erhverver af voucheren ikke kender den oprindelige købers identitet og ikke ved, om der er givet rabat på den pålydende værdi.

7 Enhver kunde, der handler i en Argos-forretning, kan — op til voucherens pålydende værdi — helt eller delvis betale for varen med en voucher. Hvis voucheren lyder på et større beløb end prisen, udbetales det overskydende beløb ikke kontant. I tilfælde af tyveri kan voucherne annulleres og nye udstedes. Når voucheren er blevet brugt i en Argos-forretning, annulleres den og destrueres.

8 Med dette system lokker Argos modtagerne af voucherne til udstillingslokalerne, gør sit navn kendt og forøger omsætningen. Desuden opnår Argos en likviditetsfordel.

9 Hovedsagen vedrører beregningen af den moms, Argos som afgiftspligtig skal betale af indtægterne fra salget af varer, som betales ved hjælp af vouchere. Commissioners er af den opfattelse, at voucherens pålydende i henseende til fastsættelsen af beskatningsgrundlaget er modværdien for leveringen af godet, uanset om køberen har fået rabat, da han i sin tid købte voucheren af Argos.

10 Argos er derimod af den opfattelse, at selskabet ikke modtager voucherens fulde pålydende værdi, men kun forskellen mellem denne værdi og den rabat, der er givet den handlende, som oprindelig købte den, således at dette beløb udgør 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 på fastsættelsen af beskatningsgrundlaget for momsen er begrebet »modværdi« i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), som bestemmer følgende:

»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) ...«

12 I den foreliggende sag skal der ifølge den nationale ret tages stilling til værdien af den modydelse, en voucher udgør, når den fremlægges som betaling i en Argos-forretning af en endelig bruger, der ikke er den samme person som den, der oprindeligt købte voucheren med rabat. Når henses til affattelsen af artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), hvorefter rabat og bonus skal ydes køberen eller aftageren og opnås på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted, skal det, for at bestemmelsen kan anvendes, fastslås, at der er en sammenhæng mellem det oprindelige køb af voucheren, hvor der blev givet rabat, og den endelige anvendelse heraf. Det skal ligeledes med henblik på anvendelse af bestemmelsen fastslås, om en rabat kan omfatte den fulde pris for en vare, når 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 følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), fortolkes således, at udtrykket 'rabat og bonus' kan anvendes, når den pålydende værdi af en voucher, der udstedes af en leverandør af goder, dækker eller kan anvendes til dækning af hele leverandørens normale detailsalgspris?

2) Når en leverandør af goder har solgt en voucher med rabat til en køber, og denne voucher senere fremlægges som fuld eller (oftere) delvis betaling for goder af en aftager, som ikke var den, der købte voucheren, og som normalt ikke kender det beløb, der blev betalt for voucheren, skal sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), da fortolkes således, at udtrykket 'rabat og bonus, der ydes køberen eller aftageren, og som opnås på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted', omfatter

a) forskellen mellem vouchernes pålydende værdi og den pris, leverandøren forlangte af den oprindelige køber af voucheren, eller

b) voucherens fulde pålydende værdi eller

c) ingen af delene.

3) Hvis artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), ikke finder anvendelse under de ovenfor angivne omstændigheder, skal artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), da fortolkes således, at den del af modværdien, som voucheren repræsenterer, er

a) voucherens pålydende værdi eller

b) det beløb, leverandøren af goderne faktisk modtog, da han solgte voucheren?«

Det tredje spørgsmål

14 Med det tredje spørgsmål, som skal undersøges først, ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i

tilfælde, hvor en leverandør har solgt en voucher med rabat til en køber med løfte om senere at acceptere denne voucher til pålydende 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 leverandørens reelle salgspris for voucheren, skal fortolkes således, at den modværdi, voucheren repræsenterer, er voucherens pålydende værdi eller det beløb, leverandøren faktisk modtog, da han solgte voucheren.

15 Det bemærkes, at dette spørgsmål vedrører transaktionen i forbindelse med købet af en af de varer, Argos sælger i sine forretninger, og som køberen helt eller delvis betaler for ved hjælp af en voucher. Det vedrører ikke Argos' forudgående salg af voucherne.

16 Ifølge Domstolens faste praksis er beskatningsgrundlaget ved levering af goder og tjenesteydelser den modværdi, der faktisk modtages. Modværdien er derfor den subjektive værdi, dvs. det beløb, der faktisk modtages i det konkrete tilfælde, og ikke en værdi, der ansættes 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 modværdien endvidere — når den ikke er et vederlag i penge — kunne opgøres i penge (jf.ovennævnte domme i sagerne Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats og Naturally Yours Cosmetics).

18 I den foreliggende sag består den subjektive modværdi, som Argos faktisk har modtaget ved salg af sine varer, helt eller delvis af de vouchere, køberen af en af disse varer fremlægger. Eftersom Argos mener, at voucheren repræsenterer en del af katalogprisen svarende til voucherens pålydende værdi, er det eneste spørgsmål, der opstår, hvad der er den faktiske modværdi i penge af den voucher, Argos indløser.

19 I overensstemmelse med vilkårene for den transaktion, som det oprindelige køb af voucheren udgør, er denne blot et dokument, som fastslår Argos' forpligtelse til i stedet for penge at tage imod voucheren til dens pålydende værdi (jf. i denne retning ovennævnte dom i sagen Boots Company, præmis 21).

20 For at finde frem til den faktiske modværdi i penge, som indløsningen af voucheren repræsenterer for Argos, må man se på den eneste transaktion, som er relevant i denne forbindelse, nemlig den oprindelige transaktion, som bestod i salget af voucheren, med eller uden rabat. Det følger heraf, at voucheren for Argos ved indløsningen repræsenterer en faktisk modværdi i penge, der er lig med den sum penge, selskabet modtog, da det solgte voucheren, nemlig dennes pålydende værdi med fradrag af den rabat, der eventuelt blev givet.

21 Det er ikke relevant, at den, der køber Argos-varer, ikke kender voucherens faktiske modværdi i penge; det, der har betydning i det foreliggende tilfælde, er nemlig at kende den faktiske modværdi i penge, som Argos modtager, når selskabet accepterer vouchere som betaling for sine varer, eftersom det kun er denne faktiske modværdi, der kan udgøre 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 må i den forbindelse understreges, at bevisbyrden i dette tilfælde påhviler leverandøren. I den foreliggende sag har Argos — uden at blive imødegået — gjort gældende, at det ved hjælp af serienummeret på den enkelte voucher er muligt, når denne fremlægges i en forretning, at finde frem til den person, der oprindelig har købt voucheren, og at fastslå, hvilken rabat han eventuelt har modtaget. Det er således ikke vanskeligt at finde ud af, hvilken del af

Argos' samlede indtægter der udgøres af de modtagne vouchere med fradrag af de rabatter, der er ydet (jf. i denne retning Glawe-dommen).

23 Det tredje spørgsmål må derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at når en leverandør har solgt en voucher med rabat til en køber med løfte om senere at acceptere denne voucher til pålydende 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 leverandørens reelle salgspris for voucheren, er den modværdi, voucheren repræsenterer, det beløb, leverandøren faktisk modtog, da han solgte voucheren.

De øvrige spørgsmål

24 Når henses til besvarelsen af det tredje spørgsmål, er det ufornødent at besvare de øvrige spørgsmål.

Sagens omkostninger

25 De udgifter, der er afholdt af Det Forenede Kongeriges regering, den græske regering og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, 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 Value Added Tax Tribunal, London, ved kendelse af 26. september 1994, for ret:

Artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), 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 leverandør har solgt en voucher med rabat til en køber med løfte om senere at acceptere denne voucher til pålydende 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 leverandørens reelle salgspris for voucheren, er den modværdi, voucheren repræsenterer, det beløb, leverandøren faktisk modtog, da han solgte voucheren.

Mancini Kakouris Hirsch

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 24. oktober 1996.

R. Grass G. F. Mancini

Justitssekretær Formand for Sjette Afdeling