DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)
den 24 oktober 1996 *

I mål C-288/94,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från Value Added Tax Tribunal, London, att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Argos Distributors Ltd

och

Commissioners of Customs & Excise,

angående tolkningen av artikel 11 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, s. 1),

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden G. F. Mancini samt domarna C. N. Kakouris (referent) och G. Hirsch,

* Rättegångsspråk: engelska.

generaladvokat: N. Fennelly,
justitiesekreterare: biträdande justitiesekreteraren H. von Holstein,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Argos Distributors Ltd, genom David Milne, QC, med fullmakt från Herbert Smith, solicitors,

— Den brittiska regeringen, genom Stephen Braviner, Treasury Solicitor's Department, i egenskap av ombud, biträdd av Nicholas Paines, barrister,

— Greklands regering, genom biträdande juridiske rådgivaren Michail Apessos, statens rättsliga råd, juridiska ombudet Foteini Dedousi, statens rättsliga råd, och Anna Rokofyllou, särskild rådgivare till den biträdande utrikesministern, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom Peter Oliver och Enrico Traversa, rättstjänsten, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 25 april 1996 av: Argos Distributors Ltd, företrätt av David Milne, den brittiska regeringen, företrädd av Kenneth Parker, QC, Greklands regering, företrädd av Michail Apessos och biträdande juridiske rådgivaren Fokion Georgakopoulos, statens rättsliga råd, i egenskap av ombud, och av Anna Rokofyllou samt kommissionen, företrädd av Peter Oliver och Enrico Traversa,

och efter att den 27 juni 1996 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Value Added Tax Tribunal, London, har genom beslut av den 26 september 1994, som inkom till domstolen den 25 oktober samma år, begärt ett förhandsavgörande enligt artikel 177 i EG-fördraget angående tre frågor avseende tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, s. 1, nedan kallat sjätte direktivet).

2 Dessa frågor uppkom i en tvist mellan Argos Distributors Ltd (nedan kallat Argos) och Commissioners of Customs and Excise (nedan kallat Commissioners) — ansvariga för uppbörd av mervärdesskatt — avseende återbetalning av den mervärdesskatt som Argos hade erlagt till den brittiska regeringen.

3 Det framgår av beslutet om hänskjutande och av handlingarna i målet vid den nationella domstolen att Argos är ett detaljhandelsföretag som presenterar sina varor i en katalog och säljer dem i sina utställningslokaler. Argos förfogar över fler än 300 varuhus av denna art i hela Förenade kungariket.

4 När en kund köper varor kan han betala med kuponger (vouchers) som Argos utfärdar och säljer inom ramen för sitt kampanjprogram. Kupongerna ser ut som

tryckta sedlar och har ett nominellt värde om 1, 5, 10, 20 eller 25 UKL. Enligt gällande villkor kan kupongerna användas för att helt eller delvis betala de varor eller tjänster som Argos säljer i sina utställningslokaler till det pris som angetts, men de kan inte inlösas mot pengar.

5 Argos säljer antingen kupongerna till samma belopp som det nominella värdet eller med en rabatt på det nominella värdet. Rabattens storlek varierar beroende på beställningens storlek. Den normala rabatten uppgår till 5 procent av kupongens nominella värde när beställningen uppgår till eller överstiger 500 UKL i nominellt värde. Det finns en extra retroaktiv rabatt om mellan 1 procent och 2,5 procent för de beställningar som överstiger 10 000 respektive 50 000 UKL per år.

6 Kupongerna köps i regel antingen av företag som delar ut dem till sina anställda eller till representanter som uppmuntran, eller av finansbolag som säljer dem vidare till allmänheten med eller utan rabatt på det nominella värdet. Det är möjligt att den sista köparen av kupongen varken känner till den ursprungliga köparens identitet eller om kupongen såldes med rabatt på det nominella värdet.

7 En köpare kan upp till kupongens nominella värde helt eller delvis använda kupongen som betalningsmedel i Argos varuhus. Om kupongens värde överstiger värdet på inköpen, återbetalas inte överskottet i kontanter. Vid stöld kan kupongerna makuleras och ersättas. Kupongerna makuleras och förstörs när de har använts i Argos varuhus.

8 Tack vare detta system kan Argos locka mottagarna av kupongerna till utställningslokalerna, göra sig känd hos allmänheten och öka omsättningen. Dessutom uppnår Argos en bättre likviditet.

9 Tvisten vid den nationella domstolen avser beräkningen av den mervärdesskatt som Argos i egenskap av skattskyldig skall erlägga för inkomsterna från försäljningen av varor som betalats med kuponger. Commissioners anser att kupongens nominella värde utgör vederlaget för varan vid fastställelse av beskattningsunderlaget, oberoende av om köparen erhöll rabatt när Argos ursprungligen sålde kupongen.

10 Argos anser däremot inte att företaget uppbär kupongens hela nominella värde, utan endast skillnaden mellan det nominella värdet och den rabatt som kupongens ursprungliga köpare beviljats, och att detta belopp således skall utgöra beskattningsunderlaget. Argos begärde således vid Commissioners att 1 363 245 UKL, vilket motsvarar en del av den mervärdesskatt som inbetalades mellan den 1 april 1983 och den 27 mars 1993, skulle återbetalas. Då denna begäran avslogs, väckte Argos talan mot detta beslut vid Value Added Tax Tribunal, London.

11 Den nationella domstolen anser att begreppet "vederlag" i artikel 11. A.1 a i det sjätte direktivet är det centrala begreppet vid fastställelse av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt. Denna bestämmelse har följande lydelse:

"1. Beskattningsunderlaget skall vara följande:

a) När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan: Allt som utgör det vederlag som leverantören har

erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen.

b) ..."

12 Enligt den nationella domstolen är det i förevarande fall nödvändigt att fastställa värdet på det vederlag som denna kupong utgör när den slutliga användaren betalar med kupongen i Argos varuhus, och när användaren inte är den som ursprungligen erhöll rabatt vid inköpet av kupongerna. Med hänsyn till formuleringen av artikel 11. A.3 b, enligt vilken rabatter skall ges till kunden och kontoföras vid tidpunkten för tillhandahållandet, måste det när ifrågavarande bestämmelse tillämpas fastställas ett samband mellan kupongens ursprungliga inköp, då rabatten beviljades, och dess slutliga användande. Det är även vid tillämpningen av denna bestämmelse nödvändigt att fastställa om en rabatt kan omfatta hela priset på en vara, eftersom en kupong kan användas för att betala hela priset.

13 Eftersom Value Added Tax Tribunal anser att tvistens utgång beror på tolkningen av denna bestämmelse, vilandeförklarade den målet och ställde följande frågor till domstolen för förhandsavgörande:

"1) Skall artikel 11. A.3 b i sjätte direktivet tolkas på så sätt att det kan vara fråga om en 'rabatt' när det nominella värdet av en kupong som utfärdas av en leverantör vid försäljning täcker eller kan täcka hela leverantörens normala detaljhandelspris?

2) För det fall att en leverantör säljer en kupong till rabatterat pris till en köpare, och en kund, som inte var den som köpte kupongen och som normalt sett inte känner till det belopp som betalades för denna, senare använder denna kupong som betalning för hela eller (oftare) en del av priset på en vara, skall artikel 11. A.3 b i sjätte direktivet då tolkas på så sätt att uttrycket '[r]abatter som ges till kunden och kontoförs vid tidpunkten för tillhandahållandet' omfattar

   a) skillnaden mellan kupongernas nominella värde och det pris som leverantören tog ut av kupongernas ursprungliga köpare, eller

   b) kupongernas totala nominella värde, eller

   c) inte något av dessa?

3) Om artikel 11. A.3 b inte är tillämplig i det fall som anges ovan, skall artikel 11. A.1 a då tolkas på så sätt att den del av vederlaget som kupongen utgör är

   a) kupongens nominella värde, eller

   b) det belopp som leverantören faktiskt uppbar när den sålde kupongen?"

Den tredje frågan

14 Med den tredje frågan, vilken bör behandlas först, vill den nationella domstolen i huvudsak veta om — för det fall en leverantör säljer en kupong till rabatterat pris

till en köpare med löfte om att senare, till det nominella värdet, ta emot denna kupong som betalning och en kund, som inte var den som köpte kupongen och som normalt sett inte känner till det belopp som betalades för denna, senare använder denna kupong som betalning för hela eller en del av priset på en vara — artikel 11. A.1 a i sjätte direktivet skall tolkas på så sätt att vederlaget som kupongen utgör är dennas nominella värde eller det belopp som leverantören faktiskt uppbar när han sålde kupongen.

15 Det skall betonas att denna fråga avser transaktionen då köparen köper varor i Argos varuhus och då helt eller delvis betalar med en kupong. Den avser inte transaktionen då Argos ursprungligen sålde kupongerna.

16 Enligt domstolens fasta rättspraxis utgörs beskattningsunderlaget vid tillhandahållande av varor och tjänster av det vederlag som faktiskt erhålls för dessa. Detta vederlag utgör således det subjektiva värdet, det vill säga vad som faktiskt uppbärs, i varje konkret fall och inte ett uppskattat värde som fastställs enligt objektiva kriterier (se dom av den 5 februari 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Rec. s. 445, av den 23 november 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, Rec. s. 6365, av den 27 mars 1990, Boots Company, C-126/88, Rec. s. I-1235, och av den 5 maj 1994, Glawe, C-38/93, Rec. s. I-1679).

17 Enligt denna rättspraxis skall för övrigt detta vederlag, när det inte består av pengar, dock kunna mätas i pengar (de ovannämnda domarna Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats och Naturally Yours Cosmetics).

18 I förevarande fall utgörs det subjektiva vederlag som Argos faktiskt uppbär vid försäljningen av sina varor helt eller delvis av de kuponger som köparen betalar med för en av varorna. Då Argos anser att kupongen utgör en del av katalogpriset som motsvarar dess nominella värde, är den avgörande frågan vilket faktiskt motvärde i pengar den kupong som Argos löser in har.

19 I enlighet med villkoren för transaktionen, som utgörs av det ursprungliga inköpet av kupongerna, är denna på grund av sin karaktär inget annat än en handling i vilken Argos åtar sig att ta emot kupongen som betalning motsvarande det nominella värdet i stället för pengar (se i detta hänseende den ovan nämnda domen i målet Boots Company, punkt 21).

20 För att kunna fastställa vad det faktiska motvärdet i pengar blir för Argos genom att lösa in kupongen, finns det anledning att hänvisa till den enda transaktion som är relevant i detta hänseende, nämligen den ursprungliga transaktion då kupongen såldes, med eller utan rabatt. Enligt denna transaktion utgör kupongen för Argos vid inlösen det faktiska motvärde i pengar som motsvarar den summa pengar som företaget uppbär vid försäljningen, det vill säga kupongens nominella värde med avdrag för rabatter som eventuellt beviljats.

21 Även om det är riktigt att den som köper Argos artiklar inte känner till vad hans kupong har för faktiskt motvärde i pengar, är denna omständighet inte relevant. I förevarande fall är det nämligen viktigt att fastställa det faktiska motvärdet i pengar som Argos uppbär när det tar emot kupongen som betalning för dessa artiklar, då det endast är detta faktiska motvärde som skall utgöra beskattningsunderlaget.

22 Denna tolkning berörs inte av den omständigheten att det inte för varje transaktion i detalj är klarlagt vad Argos uppbär som vederlag när den säljer en av sina artiklar. Det bör i sammanhanget betonas att bevisbördan i det aktuella fallet ligger på leverantören. I förevarande fall har Argos utan att ha blivit motsagd gjort gällande att det tack vare det serienummer som finns på varje kupong är möjligt att, när kupongen används i ett varuhus, identifiera den ursprungliga köparen och fastställa rabatten som denne eventuellt erhöll. Sålunda är det inte svårt att kontrollera hur

stor del av Argos totala omsättning som de inlösta kupongerna utgör med avdrag för samtliga rabatter som beviljats (se i detta avseende den ovan nämnda domen i målet Glawe).

23 Den tredje frågan skall följaktligen besvaras således, att artikel 11. A.1 a i sjätte direktivet skall tolkas på så sätt att för det fall att en leverantör säljer en kupong till rabatterat pris till en köpare, med löfte om att senare, till det nominella värdet, ta emot denna kupong som betalning, och en kund, som inte var den som köpte kupongen och som normalt sett inte känner till det belopp som betalades för denna, senare använder denna kupong som betalning för hela eller en del av priset på en vara, är vederlaget som kupongen utgör det belopp som leverantören faktiskt uppbar när han sålde kupongen.

De övriga frågorna

24 Med hänsyn till svaret på den tredje frågan behöver de övriga frågorna inte besvaras.

Rättegångskostnader

25 De kostnader som har förorsakats den brittiska och den grekiska regeringen samt Europeiska gemenskapernas kommission, som har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 26 september 1994 förts vidare av Value Added Tax Tribunal, London — följande dom:

Artikel 11. A.1 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas på så sätt att för det fall att en leverantör säljer en kupong till rabatterat pris till en köpare, med löfte om att senare, till det nominella värdet, ta emot denna kupong som betalning, och en kund, som inte var den som köpte kupongen och som normalt sett inte känner till det belopp som betalades för denna, senare använder denna kupong som betalning för hela eller en del av priset på en vara, är vederlaget som kupongen utgör det belopp som leverantören faktiskt uppbar när han sålde kupongen.

Mancini Kakouris Hirsch

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 24 oktober 1996.

R. Grass

Justitiesekreterare

G. F. Mancini

Ordförande på sjätte avdelningen