DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

29. maj 2001 *

I sag C-86/99,

angående en anmodning, som VAT and Duties Tribunal, London (Det Forenede Kongerige), i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Freemans plc

mod

Commissioners of Customs & Excise,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), 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 afdelingsformanden, C. Gulmann, og dommerne V. Skouris, R. Schintgen, F. Macken og N. Colneric (refererende dommer),

generaladvokat: J. Mischo
justitssekretær: afdelingschef D. Louterman-Hubeau,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Freemans plc ved P. Trevett, QC, og barrister F. Fitzpatrick for solicitors Herbert Smith

— Det Forenede Kongeriges regering ved R. Magrill, som befuldmægtiget, bistået af K. Parker, QC

— den græske regering ved M. Apessos og E. Mamouna, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og F. Riddy, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 9. november 2000 er afgivet mundtlige indlæg af Freemans plc ved P. Trevett og F. Fitzpatrick, af Det Forenede Kongeriges regering ved K. Parker, af den græske regering ved M. Apessos og af Kommissionen ved R. Lyal, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 11. januar 2001,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 14. januar 1999, indgået til Domstolen den 12. marts 1999, har VAT and Duties Tribunal, London, i henhold til EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), 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 Spørgsmålet er blevet rejst under en sag mellem Freemans plc (herefter »Freemans«) og Commissioners of Customs & Excise (herefter »Commissioners«), som i Det Forenede Kongerige har kompetence til at opkræve merværdiafgift (herefter »moms«), angående fastlæggelsen af beskatningsgrundlaget for momsen i forbindelse med goder, der leveres inden for rammerne af en salgsfremmende ordning, som Freemans har indført.

Fællesskabsbestemmelser

3 I sjette direktivs afsnit V (»Afgiftspligtige transaktioner«) hedder det i artikel 5, stk. 1:

»Ved 'levering af et gode' forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.«

4 Sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), bestemmer:

»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

[...]

3. Følgende medregnes ikke i beskatningsgrundlaget:

[...]

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

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

»C. *Diverse bestemmelser*

1. 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.«

6 Sjette direktivs artikel 27, som udgør direktivets afsnit XV, der har overskriften »Forenklet procedure«, bestemmer i stk. 1:

»1. Rådet kan med enstemmighed på forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i

dette direktiv, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse. Foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen må ikke eller kun i ubetydelig grad påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug.«

Nationale bestemmelser

7 Det Forenede Kongerige har i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 27 indført særordninger for detailhandlere, hvorefter disse kan beregne den udgående moms på grundlag af den samlede værdi af de afgiftspligtige leveringer i en regnskabsperiode ved hjælp af begrebet »daglig bruttoindtægt« i stedet for værdien af hver enkelt levering.

8 Indtil den 28. februar 1997 tillod Det Forenede Kongerige detailhandlere at beregne deres daglige bruttoindtægt efter standardbruttoindtægtsmetoden (»standard method of gross takings«, herefter »SMGT«), som var baseret på de betalinger, en detailhandler modtog i en regnskabsperiode. Med virkning fra den 1. marts 1997 afskaffede Det Forenede Kongerige SMGT og krævede, at detailhandlerne beregnede deres bruttoindtægt efter en ny ordning på grundlag af den fakultative bruttoindtægtsmetode (»optional method of gross takings«, herefter »OMGT«). OMGT er baseret på det samlede beløb, der faktureres af detailhandleren.

Hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

9 Freemans sælger sine varer til kunder pr. postordre ved hjælp af kataloger, som selskabet sender til personer, der fungerer som forhandlere. Freemans har omkring 900 000 aktive forhandlere, der enten bestiller varer til sig selv (herefter

»egne køb«) eller til andre kunder. Betalingen sker efter et selvfinansieret kreditsystem, som Freemans har indført, idet forhandlerne betaler den i kataloget angivne pris (herefter »katalogprisen«) for varerne i afdrag, for det meste over en periode på op til 50 uger. Freemans har i sine regnskaber oprettet en særskilt kreditorkonto for forhandlerne, og denne konto godskrives automatisk et beløb til fordel for forhandleren svarende til 10% af hver betaling, denne foretager til Freemans. Beløbet udgør nærmere bestemt en bonus på 10% for forhandlerens egne køb (herefter »bonusen for egne køb«) og en provision på 10% for køb til andre kunder (herefter »provisionen«).

10 Forhandleren kan når som helst hæve det beløb, der er godskrevet hans konto, og få det udbetalt pr. check, gennem postvæsenets girosystem eller i form af lodsedler til det nationale lotteri. Han kan også bruge beløbet til at modregne selskabets tilgodehavende hos forhandleren eller en kunde eller til nye køb, som giver ham ret til en ny bonus på 10%. Forhandlerne kan imidlertid ikke fra begyndelsen betale katalogprisen minus bonusen for egne køb.

11 Såfremt en forhandler ikke foretager en indbetaling rettidigt, forfalder hele det skyldige beløb på hans konto straks til betaling. I et sådant tilfælde kan bonusen for egne køb eller provisionen ikke udbetales, før kontoen er udlignet.

12 Hvis en forhandler ikke gør krav på et beløb, der er godskrevet hans konto, inden for et vist tidsrum, slettes det i Freemans' regnskaber. I praksis mister forhandlerne imidlertid ikke retten til bonusen for egne køb, selv om de gør den gældende for sent, og selv om den teknisk set er forældet. Der er dog en betydelig del af bonusen for egne køb, der i realiteten ikke bliver krævet udbetalt og forbliver hos Freemans.

13 I henhold til SMGT kunne Freemans straks fradrage bonusen for egne køb i sin daglige bruttoindtægt. Siden den 1. marts 1997, hvor OMGT trådte i kraft, har Freemans været forpligtet til at beregne sin daglige bruttoindtægt uden fradrag af bonusen for egne køb, medmindre og indtil bonusen hæves af forhandleren kontant eller bruges som betaling for varer.

14 Selv om SMGT var afskaffet, udfærdigede Freemans fortsat sine momsangivelser for perioderne april og juli 1997 på dette grundlag, idet selskabet fradrog bonusen for egne køb i katalogprisen. Commissioners ansatte imidlertid momsen på Freemans' transaktioner efter den nye metode OMGT. Freemans har anlagt sag til prøvelse af denne afgørelse ved VAT and Duties Tribunal, London.

15 Freemans gør for den nationale ret gældende, at beskatningsgrundlaget for varer, der leveres til en forhandler til eget brug, er varernes katalogpris minus forhandlerens bonus for egne køb, eftersom Freemans aldrig kontraktligt vil være berettiget til at modtage den fulde katalogpris fra forhandleren.

16 Commissioners anfører heroverfor, at ud fra en korrekt fortolkning af aftalen mellem Freemans og forhandleren er den i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), omhandlede modværdi katalogvarernes fulde købspris, som forhandleren er kontraktligt forpligtet til at betale til Freemans.

17 Den nationale ret bemærker, at Commissioners ikke pålægger Freemans at betale moms af et højere beløb end det, der faktisk betales af den endelige forbruger.

Retten finder, at tidspunktet for leveringen af varerne, der fører til bonusen for egne køb, ligger før betalingen for varerne, som danner grundlag for bonusen. Efter den nationale rets opfattelse taler disse omstændigheder for, at der ikke bør gives Freemans medhold i sagen.

18 Da VAT and Duties Tribunal, London, imidlertid finder, at sagens afgørelse forudsætter en fortolkning af sjette direktivs artikel 11, har retten udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Hvad er i henhold til den rette fortolkning af artikel 11, punkt A og C, i sjette direktiv beskatningsgrundlaget for goder, der leveres pr. postordre fra et katalog til en kunde til eget brug, når leverandøren under anvendelse af selvfinansierede kreditbetingelser indrømmer kunden en bonus i forhold til katalogprisen ('bonus for egne køb'), som godskrives kundens konto, når og hvis denne betaler afdrag til leverandøren (eller bruger bonusen til at mindske eller betale et afdrag), men når den bonus for egne køb, der er opsparet ved betalinger, straks kan hæves eller bruges af kunden, selv om denne kunde senere skal betale forfaldne afdrag?

Er beskatningsgrundlaget:

1) den fulde katalogpris for de goder, der er solgt til kunden, minus bonusen for egne køb af denne pris, eller

2) den fulde katalogpris for de goder, der er solgt til kunden, med et fradrag, når bonusen for egne køb godskrives en kundes konto

3) den fulde katalogpris for de goder, der er solgt til kunden, med et fradrag, når bonusen for egne køb hæves eller bruges af en kunde, eller

4) et andet og i givet fald hvilket beløb?«

Det præjudicielle spørgsmål

19 Indledningsvis bemærkes, at hver gang det — som i hovedsagen — skal afgøres, om et element i prisen indgår i beskatningsgrundlaget, eller om det omvendt udtrykkeligt er udelukket herfra, skal det først undersøges, om det pågældende element falder ind under en af de kategorier, hvortil der henvises i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 2 og 3, og kun i benægtende fald skal der tages udgangspunkt i det generelle begreb beskatningsgrundlaget i direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a) (jf. dom af 27.3.1990, sag C-126/88, Boots Company, Sml. I, s. 1235, præmis 16).

20 Kommissionen har i denne forbindelse anført, at ordlyden af sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), f.eks. i den franske udgave tyder på, at rabat og bonus allerede er opnået i bestemmelsens forstand, når køberen i henhold til loven har erhvervet ret hertil. Eftersom forhandleren i hovedsagen har ret til bonusen for egne køb i det øjeblik, hvor han køber godet, finder bestemmelsen anvendelse, hvorfor beskatningsgrundlaget fra begyndelsen er katalogprisen minus bonusen.

21 Det Forenede Kongeriges regering og den græske regering har bestridt, at det er tilstrækkeligt til, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), finder anvendelse, at der består en sådan ret til en bonus. De har gjort gældende, at modværdien på det tidspunkt, hvor de købte goder leveres, er den fulde katalogpris, da det er denne pris, som forhandleren skal betale til Freemans.

22 Det bemærkes, at det fremgår af ordlyden af sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), at bonus, der ydes køberen, og som opnås på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted, ikke medregnes i beskatningsgrundlaget. Hvad angår levering af goder er det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted i den nævnte bestemmelses forstand, i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 5, stk. 1, det tidspunkt, hvor retten til at råde over det købte gode overdrages, hvilket i hovedsagen vil sige det tidspunkt, hvor varerne overtages af forhandleren.

23 Hvis køberne på tidspunktet for denne overdragelse betalte en nedsat pris, ville der være tale om, at de fik en rabat. Hvis sælgeren refunderede dem en del af den allerede betalte pris, ville der være tale om, at køberne fik en bonus som omhandlet i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b) (jf. i samme retning Boots Company-dommen, præmis 18).

24 Dette er imidlertid ikke tilfældet i hovedsagen. Forhandlerne skal nemlig på det pågældende tidspunkt betale den fulde katalogpris i afdrag, mens Freemans er forpligtet til at godskrive en særskilt konto et beløb svarende til 10% af hver betaling, forhandlerne foretager. De beløb, der således skal godskrives, efterhånden som betalingerne foretages, udgør endnu ikke bonus som omhandlet i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b).

25 Det er nemlig — i modsætning til hvad Kommissionen gør gældende — ikke tilstrækkeligt til, at artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), finder anvendelse, at køberen ved købet opnår en bonus, som juridisk kan kræves udbetalt, således som det er tilfældet i hovedsagen.

26 Den franske udgave af bestemmelsen kan ganske vist tyde på, at ordet »opnås« (»acquis«) skal fortolkes som »juridisk erhverves ret til«. Den tyske udgave af bestemmelsen (»erhält«) tyder imidlertid snarere på, at bonusen faktisk skal være betalt på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted. Under alle omstændigheder må det konstateres, at ingen af sprogversionerne af artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), indeholder udtryk som »juridisk erhverves ret til« eller »faktisk opnås«, som ville have været klare og utvetydige. Bestemmelsen må derfor fortolkes i lyset af formålet med sjette direktivs artikel 11.

27 Der skal i denne forbindelse henvises til, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), blot er en konsekvens af reglen i direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), således som denne er blevet fortolket af Domstolen (jf. Boots Company-dommen, præmis 19). Ifølge sidstnævnte bestemmelse er beskatningsgrundlaget ved levering af et gode den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af køberen. Ifølge Domstolens faste praksis er det endelige beskatningsgrundlag ved levering af et gode den modværdi, der faktisk modtages (jf. dom af 5.5.1994, sag C-38/93, Glawe, Sml. I, s. 1679, præmis 8, og af 24.10.1996, sag C-288/94, Argos Distributors, Sml. I, s. 5311, præmis 16). Artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), sikrer således afgiftsneutralitet i overensstemmelse med det princip herom, der danner grundlaget for det fælles momssystem, og som bestemmelserne i sjette momsdirektiv skal fortolkes under hensyn til (jf. i samme retning dom af 24.10.1996, sag C-317/94, Elida Gibbs, Sml. I, s. 5339, præmis 26-31).

28 I hovedsagen er forholdet imidlertid det, at hvis Freemans fra begyndelsen kunne beregne momsen på grundlag af katalogprisen med fradrag af de beløb, selskabet godskriver forhandlerne, ville selskabet, såfremt kunderne efterfølgende ikke

disponerer over de godskrevne beløb, opnå et beløb svarende til en del af den salgspris, der udgør modværdien for de leverede goder, uden at dette beløb imidlertid ville indgå i beskatningsgrundlaget. En sådan metode for beregningen af momsen ville derfor være i strid med sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), fortolket i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet.

29 En afgiftspligtig person, der anvender en salgsfremmende ordning som den i hovedsagen omhandlede, kan således ikke med rette gøre gældende, at modværdien som omhandlet i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), fra begyndelsen er den fulde pris minus bonusen for egne køb.

30 Domstolen har ganske vist — som det med rette er blevet påpeget af Freemans — i relation til gevinstgivende spilleautomater fastslået, at modværdien er de samlede indsatser minus den del heraf, som svarer til de gevinster, der er udbetalt til spillerne (Glawe-dommen, præmis 13). Det skal dog for det første understreges, at hasardspiltransaktioner egner sig dårligt til at være momspligtige, således som det fremgår af Kommissionens redegørelse i forslaget til sjette direktiv (jf. *Bulletin for De Europæiske Fællesskaber*, Supplement 11/73, s. 16). Det er derfor næppe hensigtsmæssigt at drage generelle konklusioner af beskatningen af sådanne transaktioner, som også skal gælde for beskatningen af almindelig levering af goder. Endvidere skal der tages hensyn til, at der i Glawe-sagen var tale om, at den del af indsatserne, som ikke indgik i beskatningsgrundlaget, faktisk var tilbagebetalt til de vindende spillere. Omstændighederne i Glawe-sagen var således væsentligt forskellige fra omstændighederne i hovedsagen, hvor der er tale om en del af den af den endelige forbruger betalte pris, som forbliver hos den afgiftspligtige, hvis den endelige forbruger ikke disponerer over den.

31 Endelig bemærkes, at sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, må fortolkes således, at beskatningsgrundlaget, som er den fulde katalogpris, i forbindelse med en salgsfremmende ordning som den i hovedsagen omhandlede skal nedsættes, så

snart den endelige forbruger hæver eller på anden måde bruger det beløb, der er blevet godskrevet hans særskilte konto.

32 Freemans og Kommissionen har ganske vist anført, at sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, sigter til de tilfælde, hvor nedsættelsen af modværdien skyldes en kontraktlig ændring efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted. Bestemmelsen finder derfor efter deres opfattelse ikke anvendelse, når det — som i hovedsagen — i henhold til det kontraktforhold, der ligger til grund for leveringen, fra begyndelsen var aftalt, at der skulle ydes en bonus, selv om denne reelt først opnås senere. De har i denne forbindelse påberåbt sig præmis 31 i Elida Gibbs-dommen, hvori Domstolen udtalte, at den pågældende bestemmelse omhandler et sædvanligt kontraktforhold, der er indgået direkte mellem to kontraherende parter, og som ændres efterfølgende.

33 Det skal hertil blot bemærkes, at det efter ordlyden af sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, ikke er en forudsætning for, at bestemmelsen finder anvendelse, at der er sket en sådan efterfølgende ændring af kontraktforholdet. Medlemsstaterne er nemlig i henhold til bestemmelsen i princippet forpligtet til at nedsætte beskatningsgrundlaget i alle tilfælde, hvor den afgiftspligtige efter indgåelsen af aftalen om en transaktion ikke opnår en del af modydelsen eller denne overhovedet (jf. dom af 3.7.1997, sag C-330/95, Goldsmiths, Sml. I, s. 3801, præmis 16, 17 og 18). Desuden er der ingen holdepunkter for, at Domstolen i Elida Gibbs-dommen ville begrænse bestemmelsens anvendelsesområde. Det fremgår tværtimod af de faktiske omstændigheder i Elida Gibbs-sagen, at kontraktforholdet ikke var blevet ændret. Domstolen fandt ikke desto mindre, at sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, fandt anvendelse.

34 Freemans har subsidiært gjort gældende, at artikel 11, punkt C, stk. 1, skal fortolkes således, at beskatningsgrundlaget i forbindelse med en salgsfremmende ordning som den i hovedsagen omhandlede skal nedsættes i det øjeblik, hvor en forhandlers konto godskrives det beløb, der betales som bonus for egne køb.

35 Freemans har imidlertid på det tidspunkt, hvor selskabet godskriver den konto, det har oprettet i sine regnskaber for en forhandler, for det pågældende beløb, endnu ikke reelt betalt bonusen for egne køb til forhandleren. Såfremt forhandleren ikke bruger beløbet, kan Freemans nemlig disponere over det ved at medregne det i sin resultatopgørelse. Kun såfremt kunden bruger bonusen for egne køb, bliver denne faktisk betalt til kunden, således at beskatningsgrundlaget for købet skal nedsættes tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne, som foreskrevet i sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1.

36 Det præjudicielle spørgsmål skal herefter besvares med, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), og artikel 11, punkt C, stk. 1, skal fortolkes således, at beskatningsgrundlaget for goder, der leveres pr. postordre fra et katalog til en kunde til eget brug, når leverandøren indrømmer kunden en bonus i forhold til katalogprisen, idet bonusbeløbet godskrives en særskilt konto til fordel for kunden, når denne betaler afdrag til leverandøren — hvorefter bonusen straks kan hæves eller bruges på anden måde af kunden — er den fulde katalogpris for de goder, der er solgt til kunden, nedsat med bonusbeløbet, når dette hæves eller bruges på anden måde af kunden.

Sagens omkostninger

37 De udgifter, der er afholdt af Det Forenede Kongeriges regering og den græske 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 det spørgsmål, der er forelagt af VAT and Duties Tribunal, London, ved kendelse af 14. januar 1999, for ret:

Artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), 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 beskatningsgrundlaget for goder, der leveres pr. postordre fra et katalog til en kunde til eget brug, når leverandøren indrømmer kunden en bonus i forhold til katalogprisen, idet bonusbeløbet godskrives en særskilt konto til fordel for kunden, når denne betaler afdrag til leverandøren — hvorefter bonusen straks kan hæves eller bruges på anden måde af kunden — er den fulde katalogpris for de goder, der er solgt til kunden, nedsat med bonusbeløbet, når dette hæves eller bruges på anden måde af kunden.

Gulmann Skouris Schintgen

Macken Colneric

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 29. maj 2001.

R. Grass C. Gulmann

Justitssekretær Formand for Sjette Afdeling