FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT CLAUS GULMANN

fremsat den 3. marts 1993 *

Hr. afdelingsformand,
De herrer dommere,

1. Tribunal de première instance de Bruxelles har forelagt Domstolen to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 11 A i sjette momsdirektiv [1]. Disse spørgsmål er forelagt i en sag, som det belgiske selskab Chaussures Bally SA har anlagt mod de belgiske afgiftsmyndigheder med henblik på at få ophævet en af disse truffet beslutning.

2. Den forelæggende ret har i forelæggelseskendelsen oplyst, at sagsøgeren forhandler »Bally-sko« via et net af forretninger i Belgien og har i øvrigt fremhævet følgende:

»Forretningernes kunder betaler med kontanter, checks eller kreditkort, f.eks. 'American Express', 'Diners' osv.

For at opfylde en potentiel kundekreds' ønske om at anvende kreditkort som betalingsmiddel, har sagsøgeren indgået aftaler med virksomheder, som udsteder kreditkort. Disse aftaler er af den type, kortudstederne indgår med detailforretninger.

Kortudstederne oppebærer hos de tilsluttede handlende en provision, som almindeligvis udgør 5% og fradrages i de betalinger, som de foretager til de handlende som følge af disses brug af kreditkort ...

Denne provision udgør betalingen for de ydelser, som Diners præsterer for de tilsluttede forretninger.

Visse kortudstedere foretrækker at fakturere et beløb for de samlede ydelser (American Express), mens andre anser ydelserne knyttet til de enkelte køb (Diners), men provisionen beregnes altid på grundlag af den samlede omsætning i forholdet mellem den tilsluttede forretning og kortudstederen.«

3. Det fremgår endvidere af forelæggelseskendelsen,

— at Bally på et vist tidspunkt havde rettet henvendelse til de belgiske afgiftsmyndigheder for at få afklaret, om det havde pligt til at betale moms af den fulde salgspris, eller om det kun skulle svare

* Originalsprog: dansk.

1 — Direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

afgift af det beløb, det fik udbetalt af kreditkortudstederne, efter at disse havde fradraget deres provision, og

— at de belgiske afgiftsmyndigheder under hovedsagen gør gældende, at beskatningsgrundlaget er det førstnævnte beløb, mens Bally under hovedsagen gør gældende, at beskatningsgrundlaget er det sidstnævnte beløb.

4. *Det første af de forelagte spørgsmål* har følgende indhold:

»1) *Sjette direktivs artikel 11, stk. 1, litra a)*

Såfremt betalingen ved et salg sker med kreditkort, skal det da ikke lægges til grund, at den modværdi, som en handlende, der er tilsluttet kreditkortsystemet, modtager af kreditkortvirksomheden i forbindelse med levering af et gode, udelukkende er selve det beløb, som den handlende oppebærer fra kreditkortvirksomheden?«

5. Direktivets artikel 11 indeholder regler om beskatningsgrundlaget. Artikel 11 A fastsætter regler om beskatningsgrundlaget for transaktioner i indlandet. Stk. 1 bestemmer:

»Beskatningsgrundlaget er:

a) ved levering af goder ... den samlede modværdi, som leverandøren ... modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner ...«

Artikel 11 A, stk. 2 og stk. 3, præciserer i relation til nærmere bestemte tilfælde, hvad der henholdsvis skal medregnes i beskatningsgrundlaget (f.eks. andre afgifter end moms samt emballage-, transport- og forsikringsomkostninger) eller ikke skal medregnes i beskatningsgrundlaget (f.eks. prisnedsættelser i form af kasserabat for forudbetaling).

6. Det kan måske være nyttigt med nogle tal at vise den praktiske betydning af de forskellige opfattelser.

Hvis det for eksemplets skyld lægges til grund

— at momssatsen er 20%

— at salgsprisen ekskl. moms er 100 ECU, og

— at den provision, det kortudstedende selskab fratrækker ved betaling til sælger, er 5%,

vil de belgiske myndigheders opfattelse føre til, at selskabets beskatningsgrundlag er 100 ECU, dvs. at momstilsvaret er 20 ECU,

mens Bally's opfattelse indebærer, at beskatningsgrundlaget alene er 95 ECU, dvs. at momstilsvaret er 19 ECU.

Der kan endvidere være grund til at fremhæve

— at sælger hos køber, dvs. den endelige forbruger, har opkrævet moms af det fulde beløb, og at køber har underskrevet en »kreditkortnota«, der lyder på 120 ECU

— at Bally fra kreditkortudstederen modtager 114 ECU, idet provisionen på 5% efter det oplyste ifølge de eksisterende aftaler mellem Bally og kreditkortudstederne beregnes af salgsprisen inkl. moms, og

— at der i overensstemmelse med en undtagelsesmulighed i direktivet efter det oplyste ikke i Belgien opkræves moms af kreditkortudstedernes provision.

7. Bally henviser i sine indlæg for Domstolen i det væsentlige til, at selskabet faktisk fra kreditkortudstederne med eksemplets tal alene modtager 95 ECU som betaling for den solgte vare samt 19 ECU, der udgør moms af den reelt modtagne betaling for varen, at de 95 ECU derfor må anses for den modværdi, som det har modtaget fra tredjemand i anledning af salget af varen, og at det derfor er denne modværdi, der efter artikel 11 A udgør beskatningsgrundlaget. Bally henviser i øvrigt til, at det fortrinsvis er kortholderne, dvs. køberne, der opnår fordel af kortudstedernes tjenesteydelser, og at det er urimeligt, at selskabet skal betale moms af beløb, som betales til kortudstederne, blot fordi disse er momsfritaget.

Det belgiske Finansministerium, Det Forenede Kongerige og Kommissionen er enige om, at artikel 11 A må fortolkes således, at beskatningsgrundlaget er den fulde modværdi, dvs. 100 ECU. Der er visse forskelle i begrundelserne herfor. Disse forskelle har bl.a. deres baggrund i en forskellig opfattelse af, om modværdien for den leverede vare modtages fra køberen eller tredjemand, dvs. kreditkortudstederne.

8. Der kan efter min mening ikke være nogen begrundet tvivl om, at artikel 11 A skal fortolkes således, at beskatningsgrundlaget er det beløb, som Bally opkræver moms af hos køberne, også selv om disse betaler med kreditkort.

Det er efter min mening vigtigt at erindre, at artikel 11 A's formål i første omgang er at fastlægge beskatningsgrundlaget — den afgiftspligtige værdi — af de goder, som en leverandør leverer til en køber med henblik på, at denne betaler moms med den i medlemsstaten gældende sats af det således fastsatte beskatningsgrundlag. Momsen »betales« i sidste instans af den endelige forbruger som en bestemt procentsats af beskatnings-

grundlaget, se direktivets artikel 12, stk. 3. De detaljerede bestemmelser i artikel 11 A, stk. 1, 2 og 3, tilsigter i første række at løse de problemer, der ikke sjældent opstår i praksis, når den afgiftspligtige leverandør skal fastsætte beskatningsgrundlaget i forhold til den, der skal betale momsen for det leverede gode [2].

9. En accept af Bally's opfattelse vil betyde, at der kan være forskel mellem det beskatningsgrundlag, der bruges ved opkrævning af moms hos de endelige forbrugere, og det beskatningsgrundlag, som er bestemmende for den afgiftspligtiges momstilsvar over for myndighederne. Det forekommer mig vanskeligt foreneligt med direktivets system at acceptere, at der kan eksistere en sådan forskel, og det er i hvert fald ikke lykkedes Bally at godtgøre, at der i den foreliggende situation skal gælde en sådan forskel.

10. Der er efter min mening ikke nogen tungtvejende grunde til at følge selskabets opfattelse. Det forekommer mig i den foreliggende sammenhæng problemløst at betragte den provision, kortudstederen fratrækker kreditkortnotaens beløb, som Bally's betaling for de tjenesteydelser, det modtager fra kortudstederen. Det er et faktum, at den provision, der skal betales, er fastlagt i en aftale mellem Bally og kortudstederen, som kortholderen, dvs. køberen af varerne, ingen indflydelse har på. Bally har således også påtaget sig den forpligtelse at betale provision af kreditkortnotaens fulde pålydende, dvs. af salgsprisen *inklusive* moms.

Det må i øvrigt efter min mening bero på en misforståelse, når Bally mener, at det har væsentlig betydning for vurderingen af sagsforholdet, at kortudstederens ydelser ikke er momsbelagte. Hvis disse ydelser var momsbelagte, ville konsekvensen for en umiddelbar betragtning kun være den, at provisionen på de 5% skulle momsbelægges, og at Bally derfor skulle betale et større beløb til kortudstederen.

11. Det Forenede Kongerige fremhævede efter min mening med rette under den mundtlige forhandling, at Domstolen bør være opmærksom på, at den begrundelse, den giver for sin besvarelse af det forelagte spørgsmål, ikke bør have et sådant indhold, at den kan have indflydelse på den retlige kvalificering af de i andre henseender ganske komplicerede retlige forhold mellem kortholder, kortudsteder og den til kortudsteder tilsluttede leverandør. Den begrundelse, jeg har givet for mit forslag til besvarelse, forekommer mig ikke og tilsigter i hvert fald ikke at kunne tages til indtægt for en bestemt opfattelse af, hvordan retsforholdene mellem de implicerede parter skal kvalificeres uden for momsområdet.

12. Kommissionen gjorde i sit skriftlige indlæg opmærksom på, at der under særlige forhold — nemlig sådanne, hvor en leverandør generelt giver kontantkunder rabat svarende til kortudsteders provision — kunne være anledning til at modificere det resultat, Kommissionen selv støtter i den foreliggende sag. Det Forenede Kongerige gav under den mundtlige forhandling udtryk for, at det var

2 — Domstolens praksis om fortolkningen af artikel 11 A vedrører da også sådanne tilfælde, se f.eks. dom af 12.7.1988, forenede sager 138/86 og 139/86, Direct Cosmetics, Sml. s. 3937, og af 23.11.1988, sag 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Sml. s. 6365.

uenigt med Kommissionen på dette punkt. Der er efter min mening ikke grund til, at Domstolen tager stilling til dette spørgsmål i den foreliggende sag, hvor det efter forelæggelseskendelsen er klart, at de af Kommissionen anførte forhold ikke foreligger.

13. *Den forelæggende rets andet spørgsmål* er formuleret således:

»2) *Sjette direktivs artikel 11, stk. 3, litra c)*

Skal den provision, som kortudstederen fradrager i den angivne pris, betragtes som en tilbagebetaling af omkostninger, der er afholdt for den tilsluttede handlendes regning for at sikre dennes krav på betaling, således at beløbet i medfør af sjette direktivs artikel 11, stk. 3, litra c), ikke indgår i beskatningsgrundlaget?«

14. Artikel 11 A, stk. 3, litra c), bestemmer, at i beskatningsgrundlaget medregnes ikke

»beløb, som en afgiftspligtig person modtager fra køber eller aftager som tilbagebetaling af omkostninger afholdt i disses navn og for disses regning, og som i hans bogholderi godskrives en interimskonto ...«.

15. Denne bestemmelse kan ikke anføres til støtte for, at Bally som beskatningsgrundlag i forhold til afgiftsmyndighederne kan anvende det beløb, det modtager fra det kortudstedende selskab.

Som ovenfor nævnt, er formålet med stk. 3 at præcisere, at leverandøren af goder ikke i det beskatningsgrundlag, der anvendes over for køber, skal medtage nærmere bestemte beløb. Litra c)'s formål er således at præcisere, at der er beløb, som leverandøren nok rent faktisk modtager fra køber, men som alligevel ikke skal medregnes i beskatningsgrundlaget, fordi de alene er en tilbagebetaling af udgifter, som leverandøren har afholdt i køberens interesse, og derfor ikke kan betragtes som en del af modværdien for det leverede gode.

Den foreliggende sag drejer sig om en ganske anden situation, idet køber netop har betalt moms af et beskatningsgrundlag, hvori der ikke er sket »fradrag« i henhold til artikel 11 A, stk. 3, litra c).

Hertil kommer, at det som også tidligere nævnt ikke kan anses for naturligt at betragte den betalte provision som beløb »afholdt i [købers] navn og for [dennes] regning«.

Forslag til afgørelse

16. Herefter skal jeg foreslå Domstolen at besvare de af Tribunal de première instance de Bruxelles forelagte spørgsmål således:

Artikel 11 A i Rådets sjette direktiv skal fortolkes således, at beskatningsgrundlaget, hvor en køber betaler for en vare med et kreditkort, er den salgspris — med undtagelse af selve merværdiafgiften — som fremgår af den kreditkortnota, køberen underskriver ved køb af varen, og ikke det beløb, som leverandøren modtager fra kreditkortudstederen, efter at denne har fradraget et provisionsbeløb.