FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT JEAN MISCHO

fremsat den 11. januar 2001 [1]

1. VAT & Duties Tribunal, London (Det Forenede Kongerige), skal træffe afgørelse i en tvist mellem Det Forenede Kongeriges skatte- og afgiftsforvaltning, det vil sige Commissioners of Customs and Excise (herefter »Commissioners«) og postordrevirksomheden Freemans plc (herefter »Freemans«) angående den måde, hvorpå beskatningsgrundlaget for merværdiafgiften (herefter »moms«) for en del af Freemans' salg skal fastlægges.

2. Freemans' salgsordning hviler på anvendelse af over 900 000 forhandlere, som får tilsendt Freemans' katalog.

3. Disse forhandlere bestiller varerne i kataloget, enten for tredjemand eller til sig selv. Varerne betales af forhandlerne i afdrag over flere uger gennem en ordning med selvfinansieret kredit, som Freemans har indført.

1 — Originalsprog: fransk.

4. Som en tilskyndelse for forhandlerne krediterer Freemans hver af dem et beløb på deres konto, svarende til 10% af hver betaling, som den enkelte foretager.

5. Dette krediterede beløb udgør en provision, når købet foretages for tredjemand, og en bonus, når købet foretages af forhandleren for egen regning.

6. Forhandleren kan når som helst disponere over de beløb, der er indsat på hans konto. Han kan få beløbet udbetalt pr. check eller postanvisning, eller han kan få udleveret lodsedler til det nationale lotteri, eller han kan bruge beløbet til at nedbringe sin debetsaldo i forhold til Freemans.

7. Når en forhandler bruger et beløb, som er blevet ham krediteret, til at betale for købet af en vare fra Freemans' katalog, giver denne betaling igen anledning til en bonus på 10% af købsprisen, som krediteres hans konto.

8. Det Forenede Kongerige har benyttet sig af den mulighed, der findes i medfør af artikel 27 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 27. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [2] (herefter »sjette direktiv«) og har indført særlige foranstaltninger for detailhandlere, således at de kan beregne den moms, de skal betale, i forhold til deres samlede antal transaktioner i en regnskabsperiode og ud fra princippet om den daglige bruttoindtægt, og ikke i forhold til værdien af hver enkelt levering.

9. Indtil den 28. februar 1997 gav skattemyndighederne i Det Forenede Kongerige detailhandlerne mulighed for at udregne deres daglige bruttoindtægt efter standardbruttoindtægtsmetoden (standard method of gross takings, herefter »SMGT«), som var baseret på de betalinger, der var modtaget inden for en regnskabsperiode.

10. Pr. 1. marts 1997 gjorde de samme myndigheder en ny metode obligatorisk for detailhandlerne, nemlig den fakultative bruttoindtægtsmetode (optional method of gross takings, herefter »OMGT«), som er baseret på detailhandlerens samlede fakturerede beløb.

11. Tvisten mellem Freemans og Commissioners angår kun de beløb, som Freemans krediterer sine forhandlere, når de foretager køb for egen regning.

12. Mens SMGT anvendtes, kunne Freemans på forhånd i sin daglige bruttoindtægt fratrække disse beløb, som i det følgende for nemheds skyld skal betegnes »bonus for egne køb«.

13. Efter at OMGT var blevet indført, burde Freemans ifølge Commissioners have ændret sin praksis og udregnet sin daglige bruttoindtægt uden at fratrække bonus for egne køb, medmindre og indtil denne bonus hæves af forhandleren i kontanter eller fratrækkes prisen for varekøb hos Freemans.

14. Det er ubestridt, at det har Freemans ikke gjort, og derfor har Commissioners foretaget en ændring af afgiftsbeløbet, hvilket Freemans har indbragt for den forelæggende ret.

15. To opfattelser står over for hinanden i retten. Efter Freemans' opfattelse udgøres beregningsgrundlaget for varer, der er leveret til en forhandler til eget brug, af varernes katalogpris fratrukket bonus for egne

2 — EFT L 145, s. 1.

køb, eftersom Freemans aldrig befinder sig i den aftaleretlige situation, hvor Freemans har ret til at modtage hele katalogprisen fra forhandleren.

16. Efter Commissioners' opfattelse er modværdien som nævnt i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv, efter en korrekt fortolkning af aftalen mellem Freemans og dennes forhandler varernes samlede pris, således som den fremgår af kataloget, og som forhandleren er kontraktmæssigt forpligtet til at betale Freemans.

17. For at kunne dømme mellem disse to opfattelser har den forelæggende ret stillet Domstolen følgende 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, eller

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?«

18. Den forelæggende ret mener med rette, at løsningen på tvisten, som den skal pådømme, ligger i artikel 11 i sjette direktiv, som udelukkende omhandler fastlæggelsen af beskatningsgrundlaget.

19. Lad mig altså begynde med den bestemmelse i artikel 11, som Freemans og Commissioners er uenige om.

Det fremgår af artikel 11, at:

»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.

[...]

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.

[...]«

20. Første og tredje løsning, som den forelæggende ret nævner, svarer til hen-

holdsvis Freemans' og Commissioners' holdning, mens anden løsning, som ingen af parterne går ind for, men som Freemans gerne ser anvendt i det tilfælde, hvor Domstolen afviser første løsning, synes at være den løsning, som den nationale ret foretrækker.

21. Den nationale ret påregner også den situation, hvor ingen af de tre løsninger er korrekt i forhold til kravene i sjette direktivs artikel 11, og at Domstolen i stedet for at vælge mellem de tre konkrete løsninger, som forelægges den, må finde en anden løsning.

22. Men jeg vil kun vælge denne sidste mulighed, hvis jeg efter at have gennemgået de forskellige nærmere bestemmelser for fastlæggelse af beskatningsgrundlaget i den nationale lovgivning finder, at ingen af dem kan anvendes i medfør af artikel 11.

23. Min undersøgelse skal derfor i første omgang gælde de tre løsninger, som den nationale ret forelægger. Inden jeg tager fat på denne undersøgelse er det imidlertid nok nødvendigt at minde om, at Domstolen allerede har beskæftiget sig med problemet med fastlæggelse af beskatningsgrundlaget i forbindelse med levering af goder. Domstolen har ud fra den logik, der ligger til grund for det fælles merværdiafgiftssystem, og ud fra sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), fastlagt de principper, der under alle omstændigheder skal overholdes ved fastlæggelsen af beskatningsgrundlaget.

24. Således fremgår det af dom af 24. oktober 1996, Elida Gibbs[3], at beskatningsgrundlaget for den moms, afgiftsmyndighederne opkræver, ikke kan være højere end den modydelse, der faktisk betales af den endelige forbruger, og som har været grundlaget for beregningen af den moms, der til sidst belaster denne forbruger, og at i henhold til fast praksis udgør denne modværdi en »subjektiv« værdi, dvs. den, der faktisk modtages i det konkrete tilfælde, og ikke en værdi, der ansættes efter objektive kriterier (dom af 23.11.1988, sag 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Sml. s. 6365, præmis 16, og af 27.3.1990, sag C-126/88, Boots Company, Sml. I, s. 1235, præmis 19).

25. Disse principper er ikke blevet anfægtet i de skriftlige og mundtlige indlæg for Domstolen, idet uoverensstemmelserne udelukkende har drejet sig om, hvordan principperne skulle anvendes i den enkelte sag.

26. *Freemans* er af den opfattelse, at artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sig selv kan besvare den nationale rets spørgsmål, idet den modværdi, som Freemans opnår,

3 — Sag C-317/94, Sml. I, s. 5339, præmis 19 og 27.

når der leveres en vare til en forhandler til dennes egen brug, svarer til katalogprisen fratrukket den bonus for egne køb, som Freemans giver forhandleren.

27. Freemans bemærker, at man ikke må forveksle modværdien og det beløb, som køberen betaler, og henviser til dom af 5. maj 1994, Glawe[4], hvori Domstolen anerkendte, at »beskatningsgrundlaget i forbindelse med gevinstgivende spilleautomater ikke omfatter den del af de samlede indsatser, som svarer til de gevinster, der efter bindende regler i lovgivningen er udbetalt til spillerne«.

28. Ligesom beskatningsgrundlaget for spillemaskineindehaveren ikke omfatter hele det beløb, som spillerne har lagt i maskinen, skulle Freemans' beskatningsgrundlag ved salg ikke omfatte de beløb, der udbetales til forhandlerne, og som krediteres, efterhånden som forhandlernes indbetalinger finder sted.

29. Modværdien ved levering af en vare til en forhandler kan kun være det beløb, som Freemans juridisk har ret til at beholde, idet der tages hensyn til Freemans' forpligtelse til at give bonus for egne køb svarende til 10% af katalogprisen.

30. Selv om denne overvejelse er interessant, forekommer det mig ikke, at det er den rigtige i denne sag.

31. Domstolen har i Boots Company-dommen[5] udtalt, at »følgelig må det ved afgørelsen af, om et bestemt element er omfattet af bestemmelsen, først undersøges, om det falder ind under en af de kategorier, hvortil der henvises i stk. 2 og 3, og kun i benægtende fald skal der tages udgangspunkt i det generelle begreb i stk. 1, litra a)« (præmis 16).

32. Med andre ord skal man undersøge, om lex specialis kan anvendes, inden man vender sig til lex generalis.

33. De omtvistede beløb betegnes af den nationale ret som bonus for egne køb. Derfor må man, i modsætning til Freemans' opfattelse, men som Kommissionen foreslår, indledningsvis undersøge, om disse bonusbeløb skal betragtes som bonus, der i artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), udtrykkelig udelukkes fra beskatningsgrundlaget, eller om de skal betragtes som nedslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, jf. artikel 11, punkt C, stk. 1, hvorefter beskatningsgrundlaget kun kan nedsættes på tilsvarende betingelser, som fastsættes af

4 — Sag C-38/93, Sml. I, s. 1679, præmis 13.

5 — Se punkt 24 ovenfor.

medlemsstaterne, dvs. med hensyn til de af Det Forenede Kongerige fastsatte regler, ex post, på det tidspunkt, hvor bonus for egne køb tilbagebetales til forhandleren eller anvendes af forhandleren.

34. Hører Freemans' bonus for egne køb altså hjemme under artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), eller under artikel 11, punkt C, stk. 1? Denne sidste mulighed må være udelukket på forhånd, jf. ovennævnte Elida Gibbs-dom.

35. I denne dom fastslog Domstolen, at denne bestemmelse kun finder anvendelse i de tilfælde, hvor prisen ændres »efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted« (præmis 30).

36. Selv om bonusen for egne køb i Freemans' salgsordning først krediteres forhandleren, efterhånden som dennes betalinger finder sted, tilstås bonusen på leveringstidspunktet. Bonusen en del af de salgsbetingelser, som Freemans tilbyder, og som forhandleren accepterer på tidspunktet for aftalens indgåelse.

37. Er der dermed tale om en bonus, der opnås på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted, således at artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), finder anvendelse?

38. Det mener *Det Forenede Kongeriges regering* og *den græske regering* ikke, da bonus for egne køb først krediteres forhandleren, efterhånden som han foretager de betalinger, han har forpligtet sig til, og da salgsprisen på salgstidspunktet er katalogprisen.

39. Til støtte for denne opfattelse anføres ovennævnte Boots Company-dom, hvori Domstolen fastslog:

»Det bemærkes, at en 'rabat' eller en 'bonus', som ifølge sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), ikke skal medregnes i beskatningsgrundlaget, er et nedslag i den pris, hvortil varen sædvanligvis tilbydes kunden, eftersom sælgeren giver afkald på det beløb, som rabatten udgør, netop for at tilskynde kunden til at købe produktet« (præmis 18).

40. Ifølge disse regeringers opfattelse er der i Freemans' salgsordning på ingen måde tale om at give afkald på at opkræve en del af salgsprisen, da det netop er opkrævningerne, der betinger bonusen for egne køb.

41. Hvis forhandleren ikke umiddelbart til nedbringelse af sine kommende betalinger

benytter den bonus, som Freemans krediterer hans konto, efterhånden som betalingerne finder sted, opkræver Freemans faktisk den samlede katalogpris.

42. Ganske vist disponerer forhandleren i Freemans' bøger over et beløb svarende til 10% af, hvad han har betalt, men konkret og reelt får han først fordel af bonusen, når den udbetales af Freemans i overensstemmelse med de tidligere nævnte anførte bestemmelser, eller når han bruger bonusen til et nyt køb. Men denne udbetaling er af usikker art, idet det er ubestridt, at et ikke ubetydeligt antal forhandlere giver afkald på at kræve den bonus, som deres betalinger har givet dem ret til, udbetalt.

43. Så længe bonusen ikke er blevet krediteret forhandleren og faktisk udbetalt til eller brugt af forhandleren, kan der efter disse regeringers opfattelse ikke være tale om en opnået bonus. Selv om forhandleren handler hurtigt, vil det tidspunkt, hvor han kan disponere over bonusen, ligge efter det tidspunkt, hvor den endelige aftale er indgået mellem sælger og køber.

44. Efter *Kommissionens* opfattelse er bonus for egne køb utvivlsomt, i betragtning af oplysningerne fra den forelæggende ret, en opnået bonus i henhold til artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b).

45. Udtrykket »opnås« skal fortolkes som »opnås juridisk«. En bonus opnås i det øjeblik, hvor modtageren har en juridisk ret til at modtage den.

46. Forhandleren er fra det øjeblik, hvor han indgår aftale med Freemans om køb af en vare, indehaver af en ret til på sin konto hos leverandøren at få krediteret 10% af hvert beløb, som han indbetaler. Bonus for egne køb krediteres, når betalingen finder sted, men retten til at få den eksisterer før, at betalingerne finder sted. Betalingerne medfører, at bonusen overføres til forhandlerens konto, men de stifter ikke retten. Forhandlerens enkelte indbetalinger og den enkelte kreditering af bonusen til hans konto er en del af en ved leveringen indgået salgsaftales gennemførelse, idet der ikke senere sker nogen ændring af denne aftale.

47. Efter Kommissionens opfattelse er der ikke i de andre sproglige versioner, heller ikke den engelske, der bruger udtrykket »accounted for«, noget, der modsiger den tilnærmelse mellem »bonus, hvorom der lovligt kan gøres krav gældende« og »bonus, som opnås«, som den franske version giver anledning til.

48. Kommissionens argumentation har overbevist mig, og jeg kan tilslutte mig

denne opfattelse, så meget mere som andre forhold støtter den. Det gælder for det første det forhold, at det i salgsordningen mellem Freemans og forhandlerne meget vel kan tænkes, at katalogprisen aldrig opkræves fuldt ud af Freemans.

49. Det er blevet forklaret, at når forhandleren i og med sin første betaling får krediteret et beløb svarende til 10% af denne betaling, kan han bruge det krediterede beløb til at nedbringe den efterfølgende betaling.

50. Derfor kan den førnævnte Boots Company-dom ikke siges at være i modstrid med Kommissionens opfattelse. Freemans giver afkald på at opkræve den fulde katalogpris, når Freemans forpligter sig til give forhandleren bonus for egne køb. Den førnævnte Glawe-dom skelner klart mellem det, der opkræves af sælger, og det, der faktisk tilgår sælger, og som alene udgør beskatningsgrundlaget.

51. Der gælder for det andet det forhold, at den faktiske udbetaling af bonus til forhandleren, eller dennes brug af bonus, ikke er juridisk relevant i betragtning af, at det er ubestridt, at bonus på forhandlerens konto i Freemans' bøger reelt er til hans disposition, på samme måde som et beløb på hans bankkonto. Det er helt op til ham, hvilken brug han gør heraf.

52. Det ville ikke være rimeligt at antage, at fastlæggelsen af beskatningsgrundlaget kunne afhænge af forhandlerens egen beslutning med hensyn til, hvilken brug han ville gøre af den bonus, som han har opnået endeligt.

53. Endelig må jeg for det tredje konstatere, at det resultat, som jeg er kommet frem til ved at anvende artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), på bonus for egne køb er i fuld overensstemmelse med den fortolkning, som Domstolen har givet af artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), ifølge hvilken modværdien for et salg, og dermed beskatningsgrundlaget, er den subjektive værdi, som sælger har opnået, og ikke en objektiv værdi, i dette tilfælde Freemans' katalogpris.

54. Da jeg således er nået frem til, at den første løsning som foreslået af den nationale ret er den korrekte fortolkning af sjette direktivs artikel 11, er det ikke nødvendigt at foretage yderligere overvejelser. Denne løsning er korrekt og udelukker enhver anden løsning.

Forslag til afgørelse

55. Sammenfattende foreslår jeg Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål, som er forelagt den af VAT & Duties Tribunal, London, som følger:

»Artikel 11, punkt A, og artikel 11, punkt C, 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, når goder leveres pr. postordre fra et katalog til en kunde til kundens egen brug, og når leverandøren anvender selvfinansieret kredit og giver kunden en bonus i forhold til katalogprisen (bonus for 'egne køb'), idet denne bonus krediteres kunden på det tidspunkt, hvor kunden foretager betaling til leverandøren (eller bruges til at nedbringe eller udligne en betaling), men idet bonusen 'for egne køb' som følge af disse foretagne betalinger umiddelbart kan hæves eller bruges af kunden, selv om kunden senere skal betale forfaldne afdrag, er den fulde katalogpris for de til kunden solgte varer fratrukket bonus for 'egne køb' for denne pris.«