

|

## 61994J0288

Domstolens Dom (Sjette Afdeling) af 24. oktober 1996. - Argos Distributors Ltd mod Commissioners of Customs & Excise. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Value Added Tax Tribunal, London - Forenede Kongerige. - Merværdiafgift - Sjette direktiv - Beskatningsgrundlag. - Sag C-288/94.

*Samling af Afgørelser 1996 side I-05311*

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

### Nøgleord

*Fiskale bestemmelser ° harmonisering af lovgivningerne ° omsætningsafgifter ° det fælles merværdiafgiftssystem ° beskatningsgrundlag ° salg, hvor en voucher, der tidligere er solgt med rabat, accepteres til paalydende værdi ° beskatningsgrundlaget svarende til det beløb, der faktisk modtoges ved salget af voucheren*

*[Raadets direktiv 77/388, art. 11, punkt A, stk. 1, litra a)]*

### Sammendrag

*Artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes saaledes, at naar en leverandoer har solgt en voucher med rabat til en koeber med loefte om senere at acceptere denne voucher til paalydende værdi som fuld eller delvis betaling for goder koebt af en kunde, som ikke er den, der har koebt voucheren, og som normalt ikke kender leverandoerens reelle salgpris for voucheren, er den modvaerdi, voucheren repraesenterer, det beloeb, leverandoeren faktisk modtog, da han solgte voucheren. Det er derfor dette beloeb og ikke vouchere ns paalydende værdi, som i medfoer af denne artikel skal anses for at udgoere beskatningsgrundlaget ved salg, hvor voucheren er accepteret som betaling.*

### Parter

*I sag C-288/94,*

*angaaende en anmodning, som Value Added Tax Tribunal, London, i medfoer af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for naevnte ret verserende sag,*

*Argos Distributors Ltd*

*mod*

*Commissioners of Customs and Excise,*

*at opnaa en praejudiciel afgoerelse vedroerende fortolkningen af artikel 11 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles mervaerdiavgiftssystem: 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,*

*generaladvokat: N. Fennelly*

*justitssekretaer: assisterende justitssekretaer H. von Holstein,*

*efter at der er indgivet skriftlige indlaeg af:*

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

*° Det Forenede Kongeriges regering ved Stephen Braviner, Treasury Solicitor' s Department, som befuldmaegtiget, bistaaet af Barrister Nicholas Paines*

*° den graeske regering ved assisterende juridisk konsulent Michail Apessos, Statens Advokatkontor, fuldmaegtig Foteini Dedousi, Statens Advokatkontor, og saerlig konsulent for viceudenrigsministeren Anna Rokofyllou*

*° Kommissionen for De Europaeiske Faelleskaber ved Peter Oliver og Enrico Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmaegtigede,*

*paa grundlag af retsmoederapporten,*

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

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

*afsagt foelgende*

*Dom*

# Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 26. september 1994, indgaaet 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 Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF 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 paalydende 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 paalydende værdi, dels med rabat på den paalydende værdi. Rabattens størrelse afhænger af, hvor stor ordren er. Den normale rabat er 5% af vouchernes paalydende 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 paalydende 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 paalydende værdi.

7 Enhver kunde, der handler i en Argos-forretning, kan ° op til voucherens paalydende 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 paalydende 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 paalydende værdi, men kun forskellen mellem denne værdi og den rabat, der er givet den handlende, som oprindeligt 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 paa fastsaettelsen af beskatningsgrundlaget for momsen er begrebet "modvaerdi" i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), som bestemmer foelgende:

"1. Beskatningsgrundlaget er:

a) ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, den samlede modvaerdi, som leverandoeren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af koeberen, aftageren eller tredjemand for de paagaeldende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris

b) ..."

12 I den foreliggende sag skal der ifoelge den nationale ret tages stilling til vaerdien af den modydelse, en voucher udgoer, naar den fremlaegges som betaling i en Argos-forretning af en endelig bruger, der ikke er den samme person som den, der oprindeligt koebte voucheren med rabat. Naar henses til affattelsen af artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), hvorefter rabat og bonus skal ydes koeberen eller aftageren og opnaas paa det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted, skal det, for at bestemmelsen kan anvendes, fastslaas, at der er en sammenhaeng mellem det oprindelige koeb af voucheren, hvor der blev givet rabat, og den endelige anvendelse heraf. Det skal ligeledes med henblik paa anvendelse af bestemmelsen fastslaas, om en rabat kan omfatte den fulde pris for en vare, naar 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 foelgende praejudicielle spoergsmaal:

"1) Skal sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), fortolkes saaledes, at udtrykket 'rabat og bonus' kan anvendes, naar den paalydende vaerdi af en voucher, der udstedes af en leverandoer af goder, daekker eller kan anvendes til daekning af hele leverandoerens normale detailsalgspris?"

2) Naar en leverandoer af goder har solgt en voucher med rabat til en koeber, og denne voucher senere fremlaegges som fuld eller (oftere) delvis betaling for goder af en aftager, som ikke var den, der koebte voucheren, og som normalt ikke kender det beloeb, der blev betalt for voucheren, skal sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), da fortolkes saaledes, at udtrykket 'rabat og bonus, der ydes koeberen eller aftageren, og som opnaas paa det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted', omfatter

a) forskellen mellem vouchernes paalydende vaerdi og den pris, leverandoeren forlangte af den oprindelige koeber af voucheren, eller

b) vouchereens fulde paalydende vaerdi eller

c) ingen af delene.

3) Hvis artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), ikke finder anvendelse under de ovenfor angivne omstaendigheder, skal artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), da fortolkes saaledes, at den del af modvaerdien, som voucheren repraesenterer, er

a) vouchereens paalydende vaerdi eller

b) det beloeb, leverandoeren af goderne faktisk modtog, da han solgte voucheren?"

### *Det tredje spoergsmaal*

*14 Med det tredje spoergsmaal, 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 lofte om senere at acceptere denne voucher til paalydende 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 paalydende værdi eller det beløb, leverandøren faktisk modtog, da han solgte voucheren.*

*15 Det bemærkes, at dette spoergsmaal 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 ° naar 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 paalydende værdi, er det eneste spoergsmaal, der opstår, hvad der er den faktiske modværdi i penge af den voucher, Argos indløser.*

*19 I overensstemmelse med vilkaarene 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 paalydende 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 paalydende 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, naar 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 paahviler leverandøren. I*

den foreliggende sag har Argos ° uden at blive imoedegaaet ° gjort gaeldende, at det ved hjalp af serienummeret paa den enkelte voucher er muligt, naar denne fremlaegges i en forretning, at finde frem til den person, der oprindeligt har koebt voucheren, og at fastslaa, hvilken rabat han eventuelt har modtaget. Det er saaledes ikke vanskeligt at finde ud af, hvilken del af Argos' samlede indtaegter der udgoeres af de modtagne vouchere med fradrag af de rabatter, der er ydet (jf. i denne retning Glawe-dommen).

23 Det tredje spoergsmaal maa derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal fortolkes saaledes, at naar en leverandoer har solgt en voucher med rabat til en koerber med loefte om senere at acceptere denne voucher til paalydende vaerdi som fuld eller delvis betaling for goder koebt af en kunde, som ikke er den, der har koebt voucheren, og som normalt ikke kender leverandoerens reelle salgpris for voucheren, er den modvaerdi, voucheren repraesenterer, det beloeb, leverandoeren faktisk modtog, da han solgte voucheren.

De oevrige spoergsmaal

24 Naar henses til besvarelsen af det tredje spoergsmaal, er det ufoernoedent at besvare de oevrige spoergsmaal.

## Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

25 De udgifter, der er afholdt af Det Forenede Kongeriges regering, den graeske regering og af Kommissionen for De Europaeiske Faellesskaber, som har afgivet indlaeg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgoer et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at traeffe afgørelse om sagens omkostninger.

## Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedroerende de spoergsmaal, 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 Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles mervaerdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes saaledes, at naar en leverandoer har solgt en voucher med rabat til en koerber med loefte om senere at acceptere denne voucher til paalydende vaerdi som fuld eller delvis betaling for goder koebt af en kunde, som ikke er den, der har koebt voucheren, og som normalt ikke kender leverandoerens reelle salgpris for voucheren, er den modvaerdi, voucheren repraesenterer, det beloeb, leverandoeren faktisk modtog, da han solgte voucheren.