

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT  
NIAL FENNELLY

fremsat den 27. juni 1996 \*

1. Denne forelæggelseskendelse vedrører merværdiafgiften af vouchere, der udstedes af et selskab til brug i forbindelse med senere køb af varer fra kataloger i dets forretningslokaler.

til beløb på over 10 000 UKL, henholdsvis 50 000 UKL, i løbet af et år <sup>1</sup>.

I — Faktisk og retlig baggrund

2. Sagsøgeren i hovedsagen, Argos Distributors Ltd (herefter »Argos«), er en detailvirksomhed, der opfører sine varer i et katalog, og som fra sine over 300 udstillingslokaler sælger dem til kunder, der foretager deres valg på baggrund af kataloget. Kunderne kan betale for varerne på forskellige måder, herunder med vouchere udstedt af Argos. Voucherne sælges enten for deres pålydende værdi eller med rabat til tredjemænd, der videreoverdrager den til personer, som anvender dem til at købe varer fra Argos for. Rabattens størrelse afhænger af, hvor stor ordren er. Rabatten er 5% af voucherens pålydende værdi, når den nominelle værdi af ordren er på mindst 500 UKL. Endvidere gives der med tilbagevirkende kraft en rabat på 1% eller 2,5% ved køb af vouchere

3. Vouchere udstedes i form af en trykt seddel med en pålydende værdi anført i pund sterling og med et serienummer. Dette nummer vil normalt give Argos mulighed for, på tidspunktet for voucherens anvendelse, at finde frem til den pris, hvortil den oprindelig var solgt. Dette sker via selskabets datastyrede kassapparat. Argos sælger voucherne enten til selskaber, der fordeler dem til ansatte eller repræsentanter som et incitament, eller til selskaber, der udfører finansielle tjenesteydelser, og som, efter varierende fremgangsmåder, videresælger dem til kunder til fuld pris. Disse kunder vil kun i særlige tilfælde have kendskab til størrelsen af den rabat, der er opnået hos Argos. Enkeltpersoner kan også købe vouchere i Argos' udstillingslokaler enten til eget brug eller som gavevouchere <sup>2</sup>.

4. Det centrale spørgsmål i hovedsagen angår beregningen af den udgående mervær-

1 — Det er over for Domstolen blevet oplyst, at rabattens størrelse ved køb af meget store ordrer kan forhøjes efter forhandling.

2 — Ved sådanne salg vil der naturligvis ikke blive ydet rabat, medmindre kunden indvilliger i at købe vouchere til en værdi af mindst 500 UKL.

\* Originalsprog: engelsk.

diavgift (herefter »moms«), som Argos er pligtig at betale på indtægterne fra den del af varesalget, hvor vouchere anvendes som betalingsmiddel. Sagsøgte i hovedsagen, den nationale skattemyndighed, Commissioners of Customs and Excise (herefter »Commissioners«), har altid været af den opfattelse, at voucherens pålydende udgør den reelle kontante modværdi for leveringen af godet, selv om voucheren oprindeligt blev solgt med rabat. Argos påstår, at selskabet som modværdi kun modtager den nedsatte pris og ikke den fulde pålydende værdi af voucherne. Den 14. maj 1993 rejste selskabet derfor over for Commissioners 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. Efter at dette krav blev afvist af Commissioners, indbragte Argos afgørelsen for Value Added Tax Tribunal, London (herefter »den nationale ret«)<sup>3</sup>.

5. Den nationale ret er af den opfattelse, at hovedsagens faktum nødvendiggjorde en fortolkning af begrebet »modværdi« i artikel 11, punkt A, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (herefter »sjette direktiv«)<sup>4</sup>, og har herefter indbragt den

foreliggende sag. De relevante bestemmelser i artikel 11, punkt A, har følgende ordlyd:

»Artikel 11

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:

...

<sup>3</sup> — I sit skriftlige indlæg påpeger Det Forenede Kongerige, at den nationale ret efter sagens forelæggelse har skiftet navn og nu hedder VAT and Duties Tribunal.

<sup>4</sup> — EFT L 145, s. 1.

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

skattepligtige transaktion er solgt af goder, og i den forbindelse må der tages stilling til voucherens rolle ved beregningen af modværdien.

...«

6. Det Forenede Kongerige har gennemført det sjette direktiv ved Value Added Tax Act 1983, med senere ændringer. Section 10(2) bestemmer, at modværdien i penge »skal anses at være det beløb, som med tillæg af den pålignede skat svarer til vederlaget«. Section 10(1), med senere ændringer, bestemmer dog udtrykkeligt, at section 10(2) skal læses under hensyntagen til bestemmelserne i lovens Schedule 4, paragraf 6, der fastslår, at <sup>5</sup>:

»Når der mod vederlag indrømmes en ret til at modtage goder eller tjenesteydelser for et beløb angivet på et gavekort, et mærke eller en voucher, ses der i denne lov bort fra vederlaget, undtagen i det omfang det (eventuelt) overstiger dette beløb.«

I Det Forenede Kongerige er solget af vouchere således ikke momspligtigt. Den eneste

7. Under henvisning til Domstolens dom i sagen Boots Company <sup>6</sup> anfører den nationale ret, at der først må tages stilling til, om artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), i sjette direktiv, hvorefter »rabat og bonus, der ydes køberen eller aftageren, og som opnås på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted«, finder anvendelse, når Argos modtager vouchere som hel eller delvis indfrielse af den pris, der ellers må betales for selskabets goder. Den nationale ret, der henviser til Argos' »sindrige påstand« om, at der er en direkte sammenhæng mellem solget af vouchere til den oprindelige køber og det efterfølgende salg af goder til kunder fra selskabets salgssteder, finder, at »det vanskeligt kan hævdes, at den rabat, som den oprindelige køber modtog, tilkommer kunden på en sådan måde, at den kan anses at være 'yde[t] køberen eller aftageren' af goderne, som krævet i artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b)«.

8. Den nationale ret udtrykker tvivl om holdbarheden af den subsidiære påstand, der gøres gældende af Argos, og som støttes på artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a). Ifølge denne påstand repræsenterer voucheren en modværdi svarende til den reducerede salgspris. Den nationale ret erkender, at det udtrykkeligt er anført, at en modværdi modtaget af tredjemand kan indgå som beskatningsgrundlag. Den nationale ret er dog

5 — Det Forenede Kongerige har i sit skriftlige indlæg påpeget, at denne paragraf nu er blevet indsat i Value Added Tax Act 1994, Schedule 6, paragraf 5.

6 — Dom af 27.3.1990, sag C-126/88, Boots Company, Sml. I, s. 1235, herefter »Boots-sagen«.

tilbøjelig til at mene, at værdien af en sådan modydelse er den, som tillægges den af de parter, som deltager i transaktionen, nemlig Argos og den kunde, der fremlægger voucheren som betaling. Den nationale ret finder det bevist, at aftageren normalt slet ikke kender størrelsen af det beløb, der tidligere er betalt for voucheren.

9. Den nationale ret anfører i sin konklusion, at det er helt i overensstemmelse med den handelsmæssige virkelighed, at en voucher af denne type anses for at have en modværdi, der svarer til dens pålydende værdi. Den nationale ret fremhæver endvidere det forhold, at Argos i henhold til artikel 22, stk. 3, er forpligtet til at udstede fakturaer ved salg til afgiftspligtige personer. Ifølge den nationale ret skal disse fakturaer klart angive den pris, der er aftalt mellem parterne, og denne kan ikke ændres på grundlag af oplysninger, der kun er tilgængelige for den ene af transaktionens parter (dvs. Argos), og kan så meget desto mindre ændres med tilbagevirkende kraft, hvis tredjemand efterfølgende bliver berettiget til en større rabat.

10. Da den nationale ret fandt, at Domstolens dom i Boots-sagen ikke afgør de fortolkningsspørgsmål vedrørende sjette direktivs artikel 11, punkt A, som rejses i den foreliggende sag, besluttede den at forelægge følgende spørgsmål for Domstolen:

»1) Skal sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), fortolkes således, at udtrykket 'rabat og bonus' kan anvendes,

når den pålydende værdi af en voucher, der udstedes af en leverandør af goder, dækker eller kan anvendes til dækning af hele leverandørens normale detailsalgspris?

2) Når en leverandør af goder har solgt en voucher med rabat til en køber, og denne voucher senere fremlægges som fuld eller (oftere) delvis betaling for goder af en aftager, som ikke var den, der købte voucheren, og som normalt ikke kender det beløb, der blev betalt for voucheren, skal sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), da fortolkes således, at udtrykket 'rabat og bonus, der ydes køberen eller aftageren, og som opnås på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted', omfatter

a) forskellen mellem vouchernes pålydende værdi og den pris, leverandøren forlangte af den oprindelige køber af voucheren, eller

b) voucherenes fulde pålydende værdi eller

c) ingen af delene.

3) Hvis artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), ikke finder anvendelse under de ovenfor angivne omstændigheder, skal artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), da fortolkes således, at den del af modværdien, som voucheren repræsenterer, er

a) voucherens pålydende værdi eller

b) det beløb, leverandøren af goderne faktisk modtog, da han solgte voucheren?»

Denne fremgangsmåde er i overensstemmelse med Domstolens synspunkt om, at bestemmelsens artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), blot er en konkret anvendelse af reglen i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a)<sup>7</sup>. Spørgsmålet omhandler voucherens rolle som modværdi ved køb af goder, solgt af Argos. Den nationale ret, der antager, at voucheren i hvert fald delvis udgør en »modværdi« ved salg af goder, rejser det for tvisten centrale spørgsmål, nemlig om voucheren repræsenterer den fulde pålydende værdi, eller om den alene repræsenterer den nedsatte pris, Argos modtog ved salget af voucheren til tredjemand.

## II — Indlæg indgivet til Domstolen

11. Der er indgivet skriftlige og mundtlige indlæg af Argos, Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland, Den Helleniske Republik og Kommissionen.

## III — Gennemgang af de spørgsmål, der er forelagt Domstolen

### A — *Det tredje spørgsmål*

12. Jeg vil begynde med det tredje spørgsmål, der er forelagt af den nationale ret.

13. Argos har koncentreret sine argumenter om dette spørgsmål, den såkaldte »analyse A«, der angår transaktionernes helhed. Argos anfører, at moms kun er en afgift på den reelle omsætning, og ikke på, hvad selskabet kalder et »højere fiktivt beløb«. Selskabet henviser til artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (herefter »det første direktiv«)<sup>8</sup>, som bestemmer, at moms indebærer, »at der på ting og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsleddet«.

<sup>7</sup> — Se f.eks. Boots-dommen, præmis 19.

<sup>8</sup> — EFT 1967, s. 12.

14. Selskabet støtter sin påstand om, at moms kun pålægges den faktiske omsætning, på f.eks. Glawc-dommen<sup>9</sup>, der angik en tjenesteyders omsætning i forbindelse med opstilling og drift af spilleautomater. I det tilfælde skulle der kun opkræves afgift af de mere eller mindre fastsatte 40% af den samlede indsats, som ejeren af maskinerne kunne beholde, idet automaterne var indstillet således, at spillerne fik udbetalt mindst 60% af indsatsen.

15. Argos påstår, at den faktiske omsætning udgøres af de samlede beløb, selskabet modtager ved salg af vouchere og ved salg af varer, der helt eller delvis betales med disse. Selskabet påstår hermed, at det er berettiget til at yde rabatterne på tidspunktet for vouchersalget, således at den samlede afgiftspligtige omsætning formindskes. I Det Forenede Kongerige er salget af vouchere nemlig ikke beskattet; det er kun salg af goder, der er en skattepligtig transaktion, hvor goderne beskattes af deres fulde pålydende værdi. Ved at lægge vægt på den formodede faktiske omsætning ser Argos bort fra den likviditetsfordel, der opnås som følge af det tidligere salg af vouchere kombineret med, at en lille procentdel af voucherne ikke bliver indløst.

16. Hvorvidt Argos' argumentation er korrekt afhænger af fortolkningen af sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra

a)<sup>10</sup>. Voucheren spiller en rolle i to transaktioner. For det første sælges den af Argos til tredjemand ved en forudgående selvstændig transaktion. For det andet anvendes den til hel eller delvis indfrielse af købsprisen for varer. Efter min mening må Argos, for udelukkende at blive beskattet af vouchernes nedsatte pris, logisk set påstå, at vouchernes salgspris udgør en »modværdi, som leverandøren ... modtager af ... tredjemand for de pågældende transaktioner«, men Argos undgår denne fremgangsmåde. Med henblik på Argos' anbringende i relation til det tredje spørgsmål anerkender selskabet, at voucheren i sig selv udgør modværdien ved salg af goder, når den præsenteres til hel eller delvis fyldestgørelse af varernes pris. Selskabet begrænser sig til at anføre, at voucheren repræsenterer en værdi svarende til det beløb, det modtog, da voucheren oprindeligt blev solgt.

17. Argos er nødt til at undgå at henvise til den del af bestemmelsen, der taler om modværdi modtaget af tredjemand, idet udtryk-

10 — Denne artikel er en fællesskabsretlig forskrift, der ikke definerer sit indhold med henvisning til medlemsstaternes lovgivning, og den må derfor undergives en fællesskabsretlig fortolkning. Fortolkningen er derfor ikke afhængig af den enkelte medlemsstats kontraktretlige lovgivning. Se f.eks. dom af 5.2.1981, sag 154/80, Staatssecretaris van Financiën mod Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Sml. s. 445 (herefter »den hollandske kartoffelsag«), præmis 9. Den hollandske kartoffelsag omhandlede begrebet »modværdi« i artikel 8, litra a), i Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystemets struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14). Domstolen har i en senere dom »understreget, at henset til, at de lovgivningsmæssige mål er de samme i de to direktiver, skal der ved fortolkningen af sjette direktiv tages hensyn til Domstolens praksis vedrørende andet direktiv ...«, jf. forslag til afgørelse fra generaladvokat Cruz Vilaça forud for dom af 23.11.1988, sag 230/87, Naturally Yours Cosmetics mod Commissioners of Customs and Excise, Sml. s. 6365 (herefter »Naturally Yours-sagen«), hvori han henviser til præmis 10 i dom af 8.3.1988, sag 102/86, Apple and Pear Development Council mod Commissioners of Customs and Excise, Sml. s. 1443.

9 — Dom af 5.5.1994, sag C-38/93, Sml. I, s. 1679.

ket »for de pågældende transaktioner« udelukker, at bestemmelsen kan anvendes. »De pågældende transaktioner« er i denne sammenhæng leverancer af goder fra Argos til dets kunder. En modydelse for sådanne transaktioner kan i princippet modtages fra tredjemand og vil i så fald blive pålagt afgift. Det er dog et krav, at ydelsen betales som modværdi for »de pågældende transaktioner«. Voucherens pris er imidlertid ikke betalt som modværdi for leveringen af goder, men for udstedelse af voucheren. Jeg anerkender, at det ud fra et kontraktretligt synspunkt muligvis vil kunne anføres, at voucheren også betales som en modydelse i forbindelse med en aftale om, at Argos skal levere visse endnu ikke specificerede goder fra dets katalog til en endnu ikke kendt indehaver af voucheren. Argos forpligter sig til at levere varer for voucherens pålydende værdi til en hvilken som helst ihændehaver. Det er dog voucheren snarere end voucherens tidligere salgspris, der udgør modværdien for vareleverancerne. Det Forenede Kongerige og Grækenland fremhæver, at voucheren udgør en modværdi ved salget af goder, og Argos er ikke uenig heri. Med voucheren i hånden kan en fremtidig køber kræve, at Argos indløser den til dens pålydende værdi som betaling af katalogprisen for annoncerede varer. Voucheren repræsenterer således en værdi.

18. På det tidspunkt, hvor voucheren sælges, lover Argos at indfri voucheren til dens pålydende værdi, hvis den senere præsenteres ved køb af varer. Dette løfte er muligvis en del af den modydelse, som køberen af voucheren betaler for, men hermed er det ikke afklaret, hvilken modværdi voucheren repræsenterer ved det efterfølgende varesalg. Svaret herpå fremgår af Domstolens fortolkning af artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a). Denne bestem-

melse fastslår for det første princippet om, at »beskatningsgrundlaget udgøres af den faktisk modtagne modværdi«<sup>11</sup>. Det er blev udtrykt mere præcist i den hollandske kartoffelsag, hvor Domstolen i relation til en tjenesteydelse fastslog, at modværdien er afgiftspligtig »når tjenesteydelsen er foretaget mod vederlag, hvorved beskatningsgrundlaget for en sådan ydelse udgøres af alt, hvad der modtages som modydelse for tjenesteydelsen; der skal altså foreligge en direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi«<sup>12</sup>. Det fremgår af Domstolens faste praksis, at dette princip gælder ved salg af såvel varer som tjenesteydelser. Naturally Yours-dommen er oplysende i så henseende<sup>13</sup>. I den sag var den afgiftspligtige en engrosvirksomhed, der solgte kosmetik gennem skønhedseksperter, og lod private værtinder afholde sammenkomster, hvor dens produkter blev solgt. Skønhedseksperterne modtog til reduceret pris en krukke creme, som de i form af en værtindegave kunne belønne de private værtinder med. I det tilfælde, hvor sammenkomsten ikke fandt sted, skulle gaven leveres tilbage til Naturally Yours eller betales med den normale engrospris. Domstolen undersøgte spørgsmålet om, hvorvidt der var »en direkte sammenhæng mellem leveringen af det gode, der leveres til en lavere pris end den normale, og værdien af den tjenesteydelse, som skønhedseksperter skal yde«<sup>14</sup>. Domstolen konkluderede, at der var en sådan sammenhæng, og at produktet skulle afgiftsansættes af den fulde pris. I den foreliggende sag er der ikke nogen direkte sammenhæng, idet salget af voucherne og salget af varerne sker uafhængigt af hinanden.

11 — Se Boots-dommen, præmis 19.

12 — Se den hollandske kartoffelsag, præmis 12, og i relation til salg af varer, se Naturally Yours-dommen.

13 — Domstolen fastslår i Naturally Yours-dommen, at »en sådan direkte sammenhæng [også skal] bestå mellem leveringen af et gode og den modtagne modværdi, jf. sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a)«, jf. præmis 12.

14 — Naturally Yours-dommen, præmis 13.

19. Den forudgående rabat indgår ikke som en del af transaktionen i forbindelse med varesalget, ligesom den ikke på nogen anden måde berører salget. Priserne angives i kataloger, hvorfra kunderne kan vælge goderne. Hver kunde udfylder en »Customer Selection Form«, hvorpå de valgte varer angives med et referencenummer og med den ønskede kvantitet. Alt afhængig af den enkelte butik færdiggør ekspedienten enten blanketten eller indfører enkelthederne direkte i et salgsregister. Selv om det i princippet er muligt at finde frem til størrelsen af den rabat, der blev givet ved salget af voucheren, så sker det ikke i praksis. Ifølge den nationale ret har køberen kun sjældent noget kendskab til rabatten. Det ville tydeligvis heller ikke tjene noget formål, idet voucheren indløses til den fulde pålydende værdi. I forbindelse med køb af varer er voucheren lige så god som rede penge. Når voucherne således tydeligvis udgør den modydelse, som køberen, og ikke tredjemand, betaler for goderne, kan deres værdi, efter min opfattelse, kun være lig med deres pålydende værdi og ikke den nedsatte pris, der tidligere blev betalt i en transaktion med tredjemand.

20. Jeg er på nuværende tidspunkt i stand til at fremsætte mine bemærkninger om, hvorledes Argos, for mig at se, fejlagtigt fokuserer på dele af Domstolens praksis. I den hollandske kartoffelsag fandt Domstolen, at værdien af den modydelse, der faktisk modtages, er »subjektiv« og ikke en værdi, der ansættes efter objektive kriterier<sup>15</sup>. Idet Argos henviser til det forslag til afgørelse, der blev fremsat af generaladvokat Cruz Vilaça i Naturally Yours-sagen, anfører selskabet, at værdien af

modydelsen afhænger af de faktiske omstændigheder ved indgåelsen af de enkelte kontrakter snarere end af den enkelte kundes opfattelse<sup>16</sup>.

21. I de indlæg, der er afgivet i denne sag, anerkendes det, at ordet »subjektiv« i denne sammenhæng ikke anvendes i dets normale betydning. Det anvendes snarere til at beskrive den værdi, som parterne tillægger centrale elementer i transaktionen, hvilket er en betydning, som lige så vel kunne siges at være »objektiv«. Det bliver hermed muligt, ved ansættelse af modværdien i forbindelse med et salg, at skelne og udelukke de tilfælde, hvor der sker en teoretisk uafhængig vurdering, forskellig fra den, der er vedtaget mellem parterne<sup>17</sup>. Også dette spørgsmål blev der taget endeligt stilling til i Naturally Yours-dommen: »De kontraherende parter [har] nedsat engrosprisen for krukken med creme med et bestemt beløb ... Herefter er det muligt at opgøre den værdi i penge, som de to kontraherende parter har ansat tjenesteydelsen til«<sup>18</sup>. Dette ræsonnement gælder ligeledes ved værdiansættelsen af vouchere i den foreliggende sag. Voucheren udgør modværdien for den aftalte »subjektive« pris på godet i et omfang, der svarer til hele dens fulde pålydende værdi. Jeg er enig med Det Forenede Kongerige i, at det, i den således anførte betydning, er i overensstemmelse med Domstolens domme i f.eks. Naturally Yours-sagen, at tillægge voucherne værdi efter pålydende.

16 — Se forslag til afgørelse i Naturally Yours-sagen, punkt 26.

17 — F.eks. [i henhold til] den særlige bestemmelse om »beløb[et] ... under frie konkurrencevilkår« i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra d), der gælder for de tjenesteydelser, der henvises til i artikel 6, stk. 3.

18 — Præmis 17.

15 — Den hollandske kartoffelsag, præmis 13.



22. Et tilsvarende resultat blev nået i sagen *Chaussures Bally mod État belge*<sup>19</sup>, skønt ad en lidt anden vej. Sagen vedrørte en afgiftspligtig persons påstand om, at afgifter skulle betales af en reduceret omsætning i de tilfælde, hvor kunden betalte med kreditkort. I den situation modtager leverandøren salgsprisen fratrukket en provision på 5%, der opkræves af de kreditkortudstedende virksomheder. Domstolen understregede, at kundens slutpris inkluderer det momsbeløb, som rent faktisk bliver opkrævet af den pågældende. Grundlaget for afgiftsindbetalingen kunne ikke ændres, når sælgeren afregnede sin omsætning til afgiftsmyndighederne. Denne argumentation gælder ligeledes i nærværende sag. Argos' kunder betaler den samme pris, hvad enten de anvender vouchere ved købet eller ej.

23. Tilsvarende finder jeg det klart, at Glawe-dommen ikke støtter Argos. Denne sag drejer sig grundlæggende om transaktioner, der finder sted mellem to parter, ejerne af spilleautomaterne og spillerne, men med ét enkelt afgiftstidspunkt. Der var ikke behov for at vurdere modydelsen ud fra tidligere transaktioner. Argos behandler spørgsmålet om modydelse og de goder, for hvilken modydelsen erlægges, fejlagtigt, idet selskabet fokuserer på sin generelle omsætning og de beløb, det faktisk modtager, frem for på det forhold, der består mellem selskabet og dets kunde på tidspunktet for detailsalget.

24. Kommissionen har anført, at salget af vouchere i forhold til momsfastsættelsen bør anses for at være en særskilt transaktion.

Kommissionen støtter imidlertid snarere Argos' påstand om, at voucherens fulde værdi skal behandles som en rabat (hvilket er genstanden for det andet spørgsmål), end den fremgangsmåde, selskabet har valgt i forbindelse med det tredje spørgsmål. Efter min opfattelse er det vigtigt kun at behandle det spørgsmål, der er blevet indbragt for Domstolen. Jeg er enig med Kommissionen i, at vi her beskæftiger os med to særskilte transaktioner<sup>20</sup>. Spørgsmålet om, hvorvidt Det Forenede Kongerige med rette undtager salget af vouchere fra påligning af moms, er ikke rejst i de spørgsmål, der er indbragt i den foreliggende sag og behøver derfor ikke at blive besvaret. Det står dog fast, at salget af vouchere udgør en særskilt transaktion, hvad enten den beskattes eller ej. Det er ikke den transaktion, der tages stilling til her, men derimod salget af goder. Jeg kan tilslutte mig den fremgangsmåde, der foreslås af generaladvokat Gulmann i Bally-sagen. Han bemærkede, at transaktionen mellem Bally og udstederen af kreditkort var fritaget for moms, men fandt det ikke nødvendigt at beskæftige sig med forhold, der ikke var blevet rejst over for Domstolen<sup>21</sup>. Selv om så den forudgående, særskilte transaktion, salget af vouchere, var afgiftspligtig, ville det ikke berøre forpligtelsen til at betale afgift af varesalget<sup>22</sup>.

25. Det er derfor efter min opfattelse klart, at voucheren under de nævnte omstændighe-

20 — Det var således, Domstolen analyserede de faktiske forhold i Bally-sagen, jf. præmis 9. I den sag vedrørte den ene transaktion salget af goder, mens den anden vedrørte leverancen af en tjenesteydelse fra den kreditkortudstedende virksomhed til leverandøren.

21 — Se forslaget til afgørelse, punkt 10 og 11.

22 — Kommissionen rejser problemstillingen om dobbeltbeskatning, hvis såvel voucheren som varesalget var afgiftspligtige, men henviser ikke til nogen relevante bestemmelser i sjette direktiv. Dette spørgsmål opstår ikke her, da der ikke betales afgift af vouchersalget, og det opstår slet ikke, såfremt Det Forenede Kongerige med rette undtager dette salg fra afgiftspåligning.

19 — Dom af 25.5.1993, sag C-18/92, Sml. I, s. 2871, præmis 14, herefter »Bally-sagen«.

der udgør en modværdi svarende til dens pålydende værdi. Det er den værdi, transaktionens parter tillægger voucheren. Hvis en kunde ønsker at købe et produkt, må han erlægge en modværdi svarende til katalogprisen enten i form af en voucher eller i form af et andet betalingsmiddel. Goderne vil ikke blive overdraget, medmindre modværdien erlægges. Når en voucher anvendes, vil den således i den pågældende transaktion repræsentere en modværdi svarende til dens fulde pålydende værdi.

B — *Det andet spørgsmål*

26. Jeg vil herefter behandle det andet spørgsmål, hvorefter det ønskes afklaret, om den rabat, Argos yder til den oprindelige køber af voucheren, er omfattet af udtrykket »rabat og bonus, der ydes køberen eller aftageren, og som opnås på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted«, i henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b).

27. Argos anførte, at dette punkt var dens primære påstand over for den nationale ret. Det er genstanden for selskabets »analyse B« i dets skriftlige indlæg og var det væsentligste punkt i selskabets mundtlige fremlæggelse. Argos henviser især til Boots-dommen, og Kommissionen støtter selskabet i dets ræsonnement.

28. I sin analyse B anfører Argos, at hvis voucheren i forbindelse med salget af goder ikke svarer til en modværdi fratrukket den rabat, der er ydet på dens salgspris, så bør den behandles som en rabat på prisen.

29. Dette ræsonnement stiller ganske enkelt Argos i et alvorligt dilemma. Jeg vil på dette sted se bort fra nødvendigheden af, at rabatten skal være opnået på det tidspunkt, hvor goderne leveres. Men hvad er da rabattens størrelse? Argos anfører først, at rabatten udgør forskellen mellem det beløb, der betales for voucheren, og voucherens pålydende værdi. Rabatten er med andre ord den rabat, der ydes ved salget af voucheren. Argos fortsætter imidlertid med subsidiært at anføre, at rabatten kunne være voucherens fulde pålydende værdi og foreslår i lyset af Boots-dommen, at denne sidste analyse muligvis er at foretrække. Hermed afviger selskabet, efter min opfattelse, afgørende fra ræsonnementet om den »reelle omsætning«, der ligger til grund for dets tilgang til det tredje spørgsmål.

30. Argos foreslår også, at det beløb, der betales for voucheren i forbindelse med købet heraf, ikke udgør en modværdi for nogen leverance af goder, idet køberen af goderne ikke betaler nogen modværdi til Argos svarende til voucherens pålydende værdi. Jeg vil med det samme sige, at denne analyse er fejlagtig. Så længe voucheren ikke er indløst, repræsenterer den et potentielt krav mod Argos om at levere goder for et beløb svarende til dens pålydende værdi. Den udgør en modværdi ved dens indløsning på salgstidspunktet.

31. Jeg kan heller ikke anerkende, at nogen af de to alternative versioner af rabatten, der nævnes i punkt 29, kan forsvares. Den rabat, der ydes i forbindelse med det forudgående salg af vouchere, spiller ikke nogen rolle ved salget af goder. Den pris, der fremgår af kataloget, indfries fuldt ud, enten i kontanter eller i vouchere til pålydende værdi. Argos' dataoptegnelser er hverken af relevans for den pris, der kræves for godet, eller for den værdi, voucheren tillægges som modydelse, og køberen er i alle tilfælde ubekendt med rabatten. Rabatten er derfor ikke »opnå[et] på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted«.

32. Alternativet er at anse voucherne for at udgøre en rabat svarende til deres fulde pålydende værdi. Denne hypotese rejser et andet problem, selv om det i det mindste her står klart, at rabatten opnås på leveringstidspunktet. Argos ville følgelig blive beskattet af godernes pris, fratrukket den pålydende værdi af den enkelte voucher. Hvis vouchere blev anvendt som betaling for den fulde pris, ville der ikke være nogen modværdi, eller der ville blive givet en rabat svarende til den fulde værdi af goderne, og der ville følgelig ikke skulle svares moms<sup>23</sup>. Argos' anbringelse kan ikke afvises, alene fordi det fører til et uacceptabelt resultat. Hvorvidt der skal betales afgift, afhænger af den korrekte fortolkning af sjette direktiv, og hertil kræves en nøje analyse af Domstolens dom i Boots-sagen.

23 — Dette ville naturligvis ikke være tilfældet, såfremt transaktionen i forbindelse med salget af voucheren var skattepligtig.

33. I Det Forenede Kongerige er Boots en meget velkendt forretningskæde, der hovedsagelig sælger lægemidler og toiletartikler. For at fremme salget udleveres rabatkuponer på forskellig måde, nogle aftrykkes som udklipningskuponer i avisannoncer, andre i brochurer, der uddeles gratis, mens nogle er påtrykt eller vedlagt emballagen til nogle af de varer, der sælges i Boots' forretninger. I disse tilfælde kan en kunde aflevere en kupon i en af Boots' forretninger og få et prisnedslag svarende til det beløb, der er angivet på kuponen<sup>24</sup>. Commissioners, der også i Boots-sagen var den søgte afgiftsmyndighed, anerkendte, at anvendelsen af kuponer, der uddeles gratis, førte til et nedslag i prisen, og moms blev kun betalt på den således reducerede pris. Tvisten vedrørte anvendelsen af kuponer, som kunden havde fået i forbindelse med tidligere varekøb i Boots' forretninger. Commissioners var af den opfattelse, at en kupon, der således var modtaget ved et tidligere køb, skulle behandles som om, den var blevet opnået som modværdi og skulle indgå til dens pålydende værdi som en del af modværdien for de goder, der købtes med den.

34. Boots-dommen vedrørte således anvendelsen af artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), hvilket også er den bestemmelse, det andet spørgsmål i den foreliggende sag omhandler. Generaladvokat Van Gerven anførte, at denne bestemmelse »indeholder to betingelser, som hver især skal være opfyldt. For det

24 — Omfanget af den mulige rabat var uklar. I sit forslag til afgørelse, punkt 3, anførte generaladvokat Van Gerven, at rabatten kunne variere fra 5% til 31% af prisen. I den foreliggende sag anfører Det Forenede Kongerige, at anvendelsen af en enkelt kupon per transaktion var tilladt »... for at opnå en nærmere bestemt reduktion i det kontantbeløb, der skulle betales«.

første skal der foreligge en rabat eller bonus, som ydes køberen af et gode eller modtageren af en tjenesteydelse, og for det andet skal denne rabat eller bonus opnås af køberen eller modtageren på det tidspunkt, da købet eller tjenesteydelsen finder sted»<sup>25</sup>. Generaladvokaten påpegede, at den anden betingelse ikke frembød nogen vanskeligheder. Som jeg har antydnet, gælder det samme kun i den foreliggende sag, hvis vi anser rabatten for at svare til voucherens pålydende værdi. Såfremt vi taler om en rabat i form af en nedsat pris på voucherne, er det imidlertid tydeligt, at rabatten ikke opnås på tidspunktet for købet af goderne. Hvis den rabat, der opnås, er den fulde pålydende værdi, må vi vurdere, om der er tale om en reel rabat.

35. Som i den foreliggende sag var der i Boots-sagen tale om, at en forudgående transaktion førte til udstedelsen af kuponen eller voucheren. I Boots-sagen var uddelingen af kuponen imidlertid kun et biprodukt ved transaktionen. Generaladvokat Van Gerven sammenlignede situationen med det tilfælde, hvor kuponen uddeles gratis gennem brochurer<sup>26</sup>. Da kuponen indebar en forpligtelse for sælgeren og ikke en fordel for denne, fandt generaladvokaten ikke, at den kunne betragtes som en modværdi ved det efterfølgende salg af et produkt, hvor den anvendes som betaling. Generaladvokaten foreslog, at dette var et tilfælde, hvor der blev ydet en rabat, og Domstolen var enig heri. Domstolens fortolkning er vigtig: »Det fremgår af kuponens ... retlige og økonomiske karakteristika, at skønt kuponen er påtrykt en pålydende værdi, erhverves den ikke af køberen under erlæggelse af en modværdi og udgør blot et dokument, som fastslår Boots' forpligtelse til at indrømme ihændehaveren af kuponen — mod aflevering af

denne — et prisnedslag ved køb af varer til nedsat pris. Den pålydende værdi udtrykker kun størrelsen af det lovede prisnedslag.« Dette citat viser klart — og parterne i Boots-sagen medgav dette — at den betydning, der tillægges begrebet »modværdi«, i fællesskabslovgivningen ikke afgøres under hensyn til, hvilken betydning udtrykket har i kontraktretlig henseende i en eller flere medlemsstater<sup>27</sup>. Domstolen inddrog således både de økonomiske og retlige karakteristika af voucheren ved fortolkningen af sjette direktiv for dermed at sikre en ensartet og neutral afgiftsberegning<sup>28</sup>.

36. Den foreliggende sag er under alle omstændigheder meget forskellig fra Boots-sagen. For det første er det klart, at voucheren af den oprindelige køber erhverves som en modværdi. Den eneste modværdi, Argos yder til gengæld for modtagelsen af et pengebeløb i den oprindelige transaktion, er voucheren. Voucheren er ikke, som i Boots-sagen, blot et biprodukt ved den tidligere transaktion. Selv om den foreliggende sag angår vouchere, som Argos sælger med rabat, sælges de også til pålydende værdi<sup>29</sup>. Den nationale ret forklarer i forelæggelseskendelsen, hvorledes rabatten beregnes. Retten anfører, at i alle de sager, der omfattes af hovedsagen, »sælges eller er voucherne blevet solgt med rabat i forhold til den pålydende værdi i forbindelse med store ordrer«, mere nøjagtigt »er [der] en normal rabat på 5% ved ordrer på 500 UKL eller derover«. Hertil

27 — Domstolen har gentagne gange understreget nødvendigheden af at anlægge en fællesskabsretlig fortolkning, jf. ovenfor, fodnote 10.

28 — Domstolen har i sin retspraksis fremhævet vigtigheden af dette. Se f.eks. dom af 27.10.1993, sag C-281/91, Muys' en De Winter's Bouw-en Aannemingsbedrijf mod Staatssecretaris van Financiën, Sml. I, s. 5405, præmis 14, samt forslag til afgørelse fra generaladvokat Jacobs i samme sag, punkt 11, hvori han henviser til »det grundlæggende princip om skattemæssig neutralitet«.

29 — Se ovenfor, punkt 3, og tilhørende fodnote 2.

25 — Se forslaget til afgørelse, punkt 9.

26 — Se forslaget til afgørelse, punkt 15.

kommer, at der med tilbagevirkende kraft gives en yderligere rabat i tilfælde af meget store ordrer. For Argos er fordelene ikke blot af salg fremmede karakter, således som det var tilfældet i Boots-sagen. Den nationale ret forklarer, at selskabet også får en likviditetsfordel. Ydermere bliver en lille procentdel, der anslås til 2% af voucherne, aldrig indleveret. Endelig »ydes [rabatten ikke] køberen eller aftageren« som krævet i henhold til artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), men derimod snarere til køberen af voucheren<sup>30</sup>.

37. Når en voucher er udstedt, er den ifølge Argos frit omsættelig<sup>31</sup>. Selskabet handler således, som om voucheren var et omsætningspapir, og den er lige så værdifuld som rede penge, når den anvendes i en Argos-forretning. Voucherne kan endvidere anvendes som betaling for en hvilken som helst andel af prisen på de goder, der sælges af Argos, selv den fulde pris. Som Det Forenede Kongerige anfører i dets skriftlige indlæg, hvori det sonderer mellem et betalingsmiddel og en ret til prisnedslag, har voucheren stor lighed med et gavekort, som på tilsvarende måde ofte anvendes som fuld betaling for bøger. Som det ovenfor blev påpeget, har Argos sit eget system af gavevouchere<sup>32</sup>. Det Forenede Kongerige går så vidt som til at beskrive det som nonsens, at der, når Argos' vouchere anvendes som fuld betaling for goder, skulle kunne siges at være ydet en rabat, der svarer til 100% af prisen.

30 — Det er næsten sikkert, at denne ikke vil være kunde ved detailsalget, medmindre vedkommende køber vouchere til en værdi af mindst 500 UKL og herefter indløser disse vouchere i en Argos-forretning.

31 — Sjalne voucherses serienumre vil kunne indberettes til Argos, som herefter udsteder nye vouchere mod at afslå indfrielse af de sjalne vouchere.

32 — Se ovenfor, punkt 3.

38. Jeg mener ikke, at Argos' vouchere udgør en rabat på prisen for de varer, der købes med dem. Det er ikke nødvendigt at trække subtile forskelle frem i forhold til Boots-sagen, da den foreliggende sag som følge af voucherens væsentlige betydning er en helt anden. Eftersom voucherne betales med penge, og rabatten alene udgør et nedslag som følge af storkøb, får de samme virkning som gavekort, der spiller en helt anden rolle end en rabat. Voucherne bliver i realiteten en form for betalingsmiddel.

39. Bally-sagen, der blev omtalt ovenfor i punkt 22, anvender en instruktiv indgangsvinkel, som yderligere er med til at adskille Boots-sagen fra den foreliggende sag. I Bally-sagen var Domstolen ikke indstillet på at godtage, at der kunne opkræves en underliggende moms af kunderne, mens leverandøren kunne indbetale et mindre beløb til afgiftsmyndighederne, fordi den pågældende selv havde modtaget et mindre beløb fra den kreditkortudstedende virksomhed. Det samme kunne siges at være gældende i denne sag. Som anført ovenfor kan Argos' omsætning i forbindelse med leverancen af goder ikke variere alt afhængig af, om kunderne på den ene side betaler med rede penge, med check, med kredit- eller debetkort eller om de, på den anden side, betaler med vouchere. Forskellen ville endog være større i dette tilfælde. Den værdi, voucheren udgør, behøver ikke at begrænse sig til 5%, som det var tilfældet med de kreditkortudstedende virksomheders kommission i Bally-sagen. I Boots-sagen var der derimod kun to parter i

transaktionen; den rabat, der blev ydet til køberen, reducerede den underliggende moms, og Boots var berettiget til at opgøre dets afgiftstilsvær på det samme grundlag.

40. Jeg vil følgelig også besvare det andet spørgsmål negativt, og når henses til disse opfattelser, er det første spørgsmål ikke af relevans.

#### IV — Forslag til afgørelse

Jeg skal derfor foreslå Domstolen at besvare de af Value Added Tax Tribunal, London, stillede spørgsmål således:

- »1) Artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), 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 i de tilfælde, hvor en leverandør af varer til en køber har solgt en voucher med rabat, og denne efterfølgende erlægges som hel eller delvis betaling for goder af en kunde, som ikke er den, der har købt voucheren, og som normalt ikke har kendskab til størrelsen af det beløb, der blev betalt for voucheren, er den modværdi, voucheren repræsenterer, lig med dens pålydende værdi.
- 2) Anvendelsen af en voucher under de ovenfor nævnte omstændigheder indebærer ikke, at der ydes en rabat eller bonus i den betydning, der er angivet i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b).«