



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 24. oktober 2013¹

Sag C-461/12

**Granton Advertising BV
mod
Inspecteur van de Belastingdienst Haaglanden/kantoor Den Haag**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Nederlandene))

»Skatteret — moms — artikel 13, punkt B, litra d), nr. 3) og 5), i sjette direktiv 77/388/EØF — afgiftsfritagelse for transaktioner angående i handelsforhold benyttede dokumenter og adkomstbeviser — udgivelse af rabatkort«

I – Indledning

1. Den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse vedrører endnu engang de momsretlige problemer, som komplicerede distributionssystemer skaber². Den afgiftsmæssige behandling af særlige rabatkort, der er genstand for hovedsagen, vedrører to problematiske områder inden for EU-momsretten.
2. Der er for det første tale om formålet med momsfrigørelse for finansielle transaktioner, der stadig er en af de store gåder inden for momsretten. Som Europa-Parlamentets Økonomi- og Valutaudvalg for nylig bemærkede, er det aldrig blevet forklaret tydeligt, hvad der er de nærmere grunde til denne fritagelse³.
3. For det andet vedrører den foreliggende sag perifert også spørgsmål om momsretlig behandling af værdikuponer. Det er ikke længe siden, at Kommissionen i denne forbindelse tilsvarende bemærkede, at den økonomiske udvikling har bevæget sig videre, og at de momsretlige regler ikke længere kan stå mål med udviklingen⁴.
4. I den foreliggende sag har Domstolen nu mulighed for at videreudvikle og præcisere sin hidtidige praksis inden for disse problematiske områder af momsretten og derved modvirke rådløsheden i EU-organerne og den formodede hjælpeløshed omkring EU-reglerne.

1 — Originalsprog: tysk.

2 — Jf. herom mit forslag til afgørelse af 13.9.2012, sag C-310/11, Grattan, EU:C:2012:822

3 — Betænkning fra Økonomi- og Valutaudvalget af 15.9.2008 om forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem med hensyn til behandlingen af forsikringstjenester og finansielle tjenester, A6-0344/2008, s. 22.

4 — Jf. Kommissionens forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem med hensyn til behandlingen af værdikuponer, der er trykt uden dato og dokumentnummer på hjemmesiden http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/index_de.htm (konsulteret den 5.10.2013), s. 2.

II – Retsregler

5. For så vidt angår den periode, der er relevant i hovedsagen, nemlig fra 2001 til 2005, regulerer Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag⁵ (herefter »sjette direktiv«) EU-momsretten.

6. I henhold til artikel 13, punkt B, litra d), fritager medlemsstaterne bl.a. følgende fra moms:

»[...]

3. transaktioner, herunder forhandlinger, vedrørende anbringelse af midler, kontokurantkonti, betalinger, overførsler, fordringer, checks og andre i handelsforhold benyttede dokumenter, dog ikke inddrivelse [sic!] af fordringer,

[...]

5. transaktioner, herunder forhandlinger, med undtagelse af forvaring og forvaltning, i forbindelse med aktier, andele i selskaber eller andre sammenslutninger, obligationer, og andre adkomstbeviser, bortset fra

varerepræsentativer,

de i artikel 5, stk. 3, omhandlede rettigheder og adkomstbeviser,

[...]«

7. Wet op de omzetbelasting (den nederlandske momslov) orienterer sig efter disse bestemmelser i sjette direktiv.

III – Hovedsagen og sagens forløb for Domstolen

8. Hovedsagen angår i det væsentlige en efteropkrævning af moms for perioden 2001 til 2005 på 643 567 EUR. Efteropkrævningen er rettet mod det nederlandske selskab Granton Advertising BV (herefter »Granton Advertising«), der i den nævnte periode havde solgt såkaldte »Grantoncards« til mellem 15 og 25 EUR og efter afgiftsmyndighedens opfattelse med urette havde behandlet disse transaktioner som afgiftsfrie.

9. Indehaveren af et Grantoncard havde i en fastsat periode ret til afslag i prisen ved modtagelse af bestemte ydelser fra bestemte virksomheder, der var opført på kortet. Der var f.eks. tale om bestemte tilbud fra restauranter, biografer eller hoteller. Et afslag i prisen bestod typisk i, at der ved køb af to enheder kun opkrævedes prisen for én enhed. Grantoncardet gav derimod ikke krav på penge eller ydelser uden nogen betaling herfor.

10. De virksomheder, der var opført på kortet, havde over for Granton Advertising ved aftale herom forpligtet sig til at yde de pågældende afslag i prisen. Granton Advertising skulle ikke betale virksomhederne noget for dette.

⁵ — EFT L 145, s. 1.

11. Over for de nationale myndigheder og retter har Granton Advertising påstået, at salget af Grantoncards er afgiftsfrit. Gerechthof 's-Hertogenbosch, som sagen nu verserer for, anser fortolkningen af sjette direktiv for at være afgørende i så henseende. Den har derfor forelagt Domstolen følgende spørgsmål i henhold til artikel 267 TEUF:

- »1) Skal udtrykket »andre adkomstbeviser« i artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5), i sjette direktiv fortolkes således, at det omfatter et Grantoncard, der er et kort, som kan overdrages, og som anvendes til (delvis) betaling for varer og tjenesteydelser, og hvis dette er tilfældet, er udgivelsen og salget af et sådant kort da fritaget for omsætningsafgift?
- 2) Hvis dette ikke er tilfældet, skal udtrykket »andre i handelsforhold benyttede dokumenter« i artikel 13, punkt B, litra d), nr. 3), i sjette direktiv da fortolkes således, at det omfatter et sådant Grantoncard, og såfremt dette er tilfældet, er udgivelsen og salget af et sådant kort da fritaget for omsætningsafgift?
- 3) Er det, såfremt et Grantoncard udgør et »andet adkomstbevis« eller et »andet i handelsforhold benyttet dokument« i den ovenfor fastlagte betydning, af betydning for spørgsmålet, om udgivelsen og salget heraf er fritaget for omsætningsafgift, at det ved anvendelsen af dette kort i praksis er illusorisk at opkræve afgift af en forholdsmæssig del af den pris, der er betalt for det?«

12. I proceduren for Domstolen har Kongeriget Nederlandene, Det Forenede Kongerige Storbritanien og Nordirland samt Kommissionen indgivet skriftlige indlæg.

IV – Retlig bedømmelse

13. Jeg er enig med alle de procesdeltagere, der har afgivet indlæg for Domstolen, i, at et Grantoncard hverken udgør et »andet adkomstbevis« som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5) (jf. herom under punkt A), eller et »andet i handelsforhold benyttet dokument« som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 3) (jf. herom under punkt B). Selv om det følger ikke er nødvendigt at besvare det tredje spørgsmål, omtaler jeg det subsidiært under punkt C.

A – Momsfritagelse for transaktioner med adkomstbeviser i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5)

14. Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om et Grantoncard udgør et »andet adkomstbevis« i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5), og om salg af et sådant kort derfor er fritaget for moms.

15. I henhold til retspraksis er der to generelle betingelser, der skal være opfyldt, for at en transaktion er fritaget for moms i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5). For det første skal transaktionen udføres »på værdipapirmarkedet«, og for det andet skal den ændre det retlige og økonomiske forhold mellem parterne⁶. Det er i denne forbindelse tilstrækkeligt, at der ved transaktionen kan opstå, ændres eller ophøre rettigheder og forpligtelser for parterne i forbindelse med værdipapirer⁷.

6 — Dom af 29.10.2009, sag C-29/08, SKF, Sml. I, s. 10413, præmis 48, af 10.3.2011, sag C-540/09, Skandinaviska Enskilda Banken, Sml. I, s. 1509, præmis 30, af 5.7.2012, sag C-259/11, DTZ Zadelhoff, EU:C:2012:423, præmis 22, og af 19.7.2012, sag C-44/11, Deutsche Bank, EU:C:2012:484, præmis 36; jf. også dom af 28.7.2011, sag C-350/10, Nordea Pankki Suomi, Sml. I, s. 7359, præmis 26.

7 — Jf. dommen i sagen Skandinaviska Enskilda Banken, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 31 ff., DTZ Zadelhoff-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 23, og Deutsche Bank-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 37; jf. også dom af 13.12.2001, sag C-235/00, CSC Financial Services, Sml. I, s. 10237, præmis 33.

16. Tilsyneladende vil Det Forenede Kongerige udlæde af denne retspraksis, at det allerede er udelukket at anvende momsfrigtagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5), fordi udgivelsen af Grantoncardet ikke i sig selv ændrer det retlige og økonomiske forhold mellem parterne.

17. Det skal dog fremhæves, at det ikke er nødvendigt, at det er selve adkomstbeviset, der ændrer det retlige og økonomiske forhold mellem parterne, men derimod den transaktion, der i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5), skal have »forbindelse med« et adkomstbevis. Dette sker normalt ved salg af et adkomstbevis, der klart ændrer det retlige og økonomiske forhold mellem parterne med hensyn til adkomstbeviset, men det kan også være tilfældet ved en garanti for aktieovertagelse⁸. Eftersom der i den foreliggende sag er tale om salg af de pågældende Grantoncards, skete der i hvert fald en ændring af det retlige og økonomiske forhold mellem parterne for så vidt angår Grantoncardet.

18. I den foreliggende sag er spørgsmålet derfor kun, om der er tale om en transaktion »på værdipapirmarkedet«. Dette kræver, at Grantoncardet er et adkomstbevis.

19. Domstolen har endnu ikke defineret, hvad der udgør et adkomstbevis, som er momsfrigtaget i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5). I denne forbindelse opstår der principielt to spørgsmål: Hvilke typer rettigheder henhører under begrebet adkomstbevis, og skal en sådan rettighed være sikret ved et dokument, hvilket vil sige, at det er forbundet med et bestemt dokument eller en anden genstand?

20. Det nævnte andet spørgsmål har ingen betydning i hovedsagen, da Grantoncardet i hvert fald dokumenterer en rettighed, idet det skal forelægges den pågældende virksomhed for at kunne gøre de rettigheder, der er forbundet med kortet, gældende. Men det skal undersøges, om den rettighed, som et Grantoncard giver, nemlig retten til rabat på bestemte ydelser fra bestemte virksomheder, er en rettighed, der henhører under udtrykket adkomstbevis i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5).

21. Da denne bestemmelses ordlyd er ret upræcis, skal spørgsmålet afklares ud fra systematikken og formålet bag bestemmelsen.

1. Bestemmelsens systematik

22. Kongeriget Nederlandene har med rette henvist til, at de »aktier, andele i selskaber eller andre sammenslutninger« og »obligationer«, der udtrykkelig nævnes i bestemmelsen, skal benyttes ved fortolkningen af udtrykket adkomstbevis. Formuleringen »og andre adkomstbeviser« tydeliggør nemlig, at de nævnte rettigheder ligeledes er adkomstbeviser. På baggrund heraf er det nærliggende i første omgang at henføre to typer rettigheder til udtrykket adkomstbeviser: andele i et selskab og pengekrav, der består mod en debitor.

23. Desuden må der gives Det Forenede Kongerige medhold i, at derivater af disse rettigheder, f.eks. options- og terminsforretninger, ligeledes henhører under adkomstbeviserne i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5). Til de derivater, der er fritaget for afgift, henhører rettigheder, der under visse betingelser giver krav på en andel i et selskab eller penge over for en debitor. At sådanne rettigheder henhører under begrebet adkomstpapir, bekræftes ved artikel 3, stk. 1, i forordning (EF) nr. 1777/2005⁹, der forudsætter, at der findes optioner, som, når de sælges, er omfattet af momsfrigtagelsen i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5). I henhold

8 — Jf. Skandinaviska Enskilda Banken-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 33.

9 — Rådets forordning (EF) nr. 1777/2005 af 17.10.2005 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 77/388/EØF om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 288, s. 1).

til forordningens artikel 23 kan forordningen ganske vist ikke anvendes allerede for den periode, der er relevant i hovedsagen. Allerede i 2001 konstaterede momsudvalget dog med stort flertal, at transaktioner med optioner, der handles på det regulerede kapitalmarked, er fritaget for moms i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d)¹⁰.

24. Af den undtagelse angående adkomstbeviser, som opstilles i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5), første led, må det ganske vist desuden sluttes, at rettigheder til levering af en genstand principielt også kan henhøre under begrebet adkomstbevis. Transaktioner, der vedrører adkomstpapirer, skal imidlertid netop ikke fritages for moms.

25. Den yderligere undtagelse, der er opstillet i andet led, bestemmer, at de i sjette direktivs artikel 5, stk. 3, omhandlede rettigheder og adkomstbeviser ikke er omfattet af momsfritagelsen. I henhold til artikel 5, stk. 3, litra c), har medlemsstaterne bl.a. mulighed for at behandle andele og aktier som et materielt gode, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over en fast ejendom. Der er altså tale om, at overdragelsen af rettigheder til et selskab, der principielt udgør en tjenesteydelse i henhold til sjette direktivs artikel 6¹¹, behandles på samme måde som selve overdragelsen af den faste ejendom og derfor som levering af et gode som omhandlet i sjette direktivs artikel 5.

26. Domstolen har i denne forbindelse fastslået, at denne undtagelse fra momsfritagelsen ikke gælder, hvis den pågældende medlemsstat ikke har gjort brug af muligheden i sjette direktivs artikel 5, stk. 3, litra c)¹². Heraf følger, at de rettigheder, der er nævnt i undtagelsens andet led, principielt ligeledes kan være genstand for et adkomstbevis, der er fritaget for moms i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5). Da undtagelsen i andet led imidlertid ikke kun henviser til litra c), men derimod til hele artikel 5, stk. 3, ville alle de rettigheder, der nævnes deri, skulle henhøre under udtrykket adkomstbevis. Artikel 5, stk. 3, indeholder imidlertid ikke kun de i litra c) omtalte former for rettigheder i et selskab, der sikrer rettigheder som ejer over en fast ejendom. I litra a) og b) beskrives der desuden rettigheder over fast ejendom samt tinglige rettigheder, som giver indehaveren heraf brugsret til en fast ejendom, uden at disse rettigheder først er opstået som følge af deltagelse i et selskab.

27. På den anden side er det ikke nødvendigt at fortolke momsreglerne således, at det som følge af, at der i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5), andet led, om momsfritagelse henvises til hele artikel 5, stk. 3, i direktivet, ikke kun er andele i et selskab, pengekrav over for en debitor samt derivater heraf, men derimod principielt også alle former for rettigheder over fast ejendom, der hører til de rettigheder, som kan være genstand for et adkomstbevis. Henvisningen kan derimod også fortolkes således, at den kun skal omfatte de tilfælde i artikel 5, stk. 3, der overhovedet henhører under udtrykket adkomstbevis i henhold til den generelle definition heraf.

28. Det må derfor konstateres, at begrebet adkomstbevis som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5), henset til systematikken bag begrebet i hvert fald omfatter følgende rettigheder: andele i et selskab, pengekrav mod en debitor og derivater af disse rettigheder. Da de første to typer rettigheder er opført udtrykkeligt i bestemmelsen, omfatter udtrykket »andre adkomstbeviser«¹³ følgelig derivater af disse rettigheder.

10 — Retningslinje fra 63. møde, afholdt den 17.7.2001 – TAXUD/2441/01; jf. for så vidt angår betydningen af momsudvalgets retningslinjer mit forslag til afgørelse af 31.1.2013 i sag C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, EU:C:2013:434, punkt 47 ff.

11 — Jf. sjette direktivs artikel 6, stk. 1, andet afsnit, første led.

12 — DTZ Zadelhoff-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 42.

2. Bestemmelsens formål

29. Som jeg viser i det følgende, kan der heller ikke stilles spørgsmålstegn ved dette fortolkningsresultat som følge af formålet bag momsfrigagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5).

30. Som generaladvokat Jääskinen allerede har fastslået, er det ikke klart, hvad der er baggrunden for at fritage finansielle transaktioner for moms, navnlig da forarbejderne ikke behandler dette spørgsmål¹³.

31. Domstolen har hidtil også kun antydningvis nærmet sig en konstatering af, hvad formålet med momsfrigagelsen er. Det er ganske vist flere gange blevet konstateret i retspraksis, at de forskellige momsfrigagelser for finansielle transaktioner, der er opstillet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), har til formål at hindre en stigning i omkostningerne til forbrugerkredit og afhjælpe de vanskeligheder, der er forbundet med fastsættelsen af afgiftsgrundlaget¹⁴. Denne forklaring er imidlertid ikke tilfredsstillende for så vidt angår de momsfrigagelser, der hverken vedrører indrømmelse af en kredit eller indebærer synlige vanskeligheder ved fastsættelsen af afgiftsgrundlaget.

32. Begge disse forhold gør sig imidlertid gældende for så vidt angår den her relevante momsfrigagelse for transaktioner angående adkomstbeviser som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5). Denne momsfrigagelse påvirker ikke omkostningerne til forbrugerkredit, og det er heller ikke vanskeligt at fastsætte afgiftsgrundlaget ved salg af et adkomstbevis, da dette i henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), ganske enkelt kan udledes af salgsprisen.

33. Det er ikke længe siden, at generaladvokat Sharpston i sidste ende ikke kunne konstatere, hvad formålet med momsfrigagelsen for transaktioner vedrørende adkomstbeviser er¹⁵, og jeg kan heller ikke finde nogen tilfredsstillende forklaring på dette. Ganske vist kan man muligvis udlede af Domstolens praksis om momsfrigagelse for de transaktioner, der er knyttet til forvaltningen af investeringsforeninger, i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 6), at momsfrigagelsen for transaktioner vedrørende adkomstbeviser skal fritage investeringer fra moms¹⁶. Det ville dog være i modstrid med Domstolens praksis – hvorefter et salg af selskabsandele, der sker af koncernstrategiske årsager, også er omfattet af momsfrigagelsen¹⁷ – at anse dette for det eneste formål.

34. Når situationen er så uklar, er det passende at falde tilbage på et princip, som Domstolen har gentaget utallige gange i sin faste praksis: Sjette direktivs bestemmelser om afgiftsfrigagelse skal fortolkes indskrænkende, da de fraviger det almindelige princip om, at der skal opkræves moms ved levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages af en afgiftspligtig person¹⁸.

13 — Forslag til afgørelse af 16.12.2010 i sag C-540/09, Skandinaviska Enskilda Banken, Sml. I, s. 1509, punkt 22.

14 — Jf. dom af 19.4.2007, sag C-455/05, Velvet & Steel Immobilien, Sml. I, s. 3225, præmis 24, af 22.10.2009, sag C-242/08, Swiss Re Germany Holding, Sml. I, s. 10099, præmis 49, og Skandinaviska Enskilda Banken-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 21; jf. også kendelse af 14.5.2008, forenede sager C-231/07 og C-232/07, Tiercé Ladbroke, EU:C:2008:275, præmis 24.

15 — Jf. forslag til afgørelse af 8.5.2012, sag C-44/11, Deutsche Bank, EU:C:2012:484, punkt 36 f. og 51 ff. samt den deri nævnte retspraksis og litteratur.

16 — Jf. dom af 7.3.2013, sag C-424/11, Wheels Common Investment Fund Trustees m.fl., EU:C:2013:144, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis.

17 — SKF-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 42 ff.

18 — Jf. dom af 26.6.1990, sag C-185/89, Velker International Oil Company, Sml. I, s. 2561, præmis 19, og af 21.3.2013, sag C-91/12, PFC Clinic, EU:C:2013:198, præmis 23.

35. Domstolen har ganske vist senere suppleret dette princip i sin praksis med den indskrænkning, at fortolkningen af en momsfrigtagelse dog ikke må være så streng, at den fratages sin virkning, og derfor skal være forenelig med de formål, der forfølges med fritagelserne¹⁹. Hvis et sådant formål – som i det foreliggende tilfælde vedrørende momsfrigtagelsen i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5) – ikke kan identificeres, skal princippet om indskrænkende fortolkning af momsfrigtagelser dog anvendes helt og fuldt.

36. På baggrund heraf er der ingen grund til at anse indrømmelse af andre rettigheder end andele i et selskab, pengekrav mod en debitor og derivater heraf for »adkomstpapirer«, der er omfattet af momsfrigtagelsen. Den påbudte strenge fortolkning udelukker også, at man på grundlag af henvisningen i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5), andet led, kan henføre alle former for rettigheder over fast ejendom under udtrykket adkomstbevis²⁰.

3. Foreløbig konklusion

37. Grantoncardet indrømmer hverken en andelsret i et selskab eller et pengekrav. Det giver heller ikke sådanne rettigheder i form af et derivat, da genstanden for kortet ikke er nogen betinget ret til en andel i et selskab eller en betaling, men kun gør det muligt at erhverve en ydelse til en reduceret købesum. Et rabatkort som Grantoncardet er følgelig ikke et »andet adkomstbevis« som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5), og salg af kortet er derfor ikke fritaget for moms i henhold til denne bestemmelse.

B – Momsfrigtagelse for transaktioner vedrørende i handelsforhold benyttede dokumenter som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 3)

38. Med det andet præjudicielle spørgsmål ønskes det oplyst, om et Grantoncard er et »andet i handelsforhold benyttet dokument« som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 3), og om salget af et sådant kort derfor er fritaget for moms.

39. Ud over de transaktioner, der hænger sammen med forvaltning af bankkonti, fritager sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 3), transaktioner »vedrørende [...] fordringer, cheks og andre i handelsforhold benyttede dokumenter« for moms.

40. Som både Kongeriget Nederlandene og Det Forenede Kongerige med rette har fremhævet, giver de eksempler, der er nævnt i bestemmelsen, hver især et krav på et bestemt pengebeløb. Det er derfor nærliggende at forstå udtrykket »andre i handelsforhold benyttede dokumenter« således, at de kun omfatter rettigheder, der – uden at være en fordring eller en check – giver krav på et bestemt pengebeløb.

41. En sådan synsvinkel er også i overensstemmelse med det formål, som jeg mener momsfrigtagelsen for transaktioner vedrørende andre i handelsforhold benyttede dokumenter har. Efter min overbevisning er formålet at behandle rettigheder, der i handelen opfattes på omtrent samme måde som penge, på samme måde som betaling af penge i momsretlig henseende. Betaling af penge som sådan bliver som bekendt ikke pålagt afgift, men er blot en modydelse for en ydelse, der er pålagt afgift, enten fordi der hverken er tale om levering af goder eller om en tjenesteydelse i henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1)²¹, eller fordi betalingen er momsfrigtaget i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 4).

19 — Jf. dom af 6.11.2003, sag C-45/01, Dornier, Sml. I, s. 12911, præmis 42, og PFC Clinic-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 18, præmis 23.

20 — Jf. ovenfor under punkt 25-27.

21 — Dom af 14.7.1998, sag C-172/96, First National Bank of Chicago, Sml. I, s. 4387, må nok skulle forstås på denne måde; jf. nærmere Dobratz, *Leistung und Entgelt im Europäischen Umsatzsteuerrecht*, 2005, s. 47 f. og 153 ff.

42. Et kort som Grantoncardet, der kun giver ret til afslag i prisen ved erhvervelse af bestemte ydelser, indrømmer imidlertid ikke noget krav på et bestemt pengebeløb og betragtes i handelen næppe heller på omtrent samme måde som penge.

43. Derfor skal andet præjudicielle spørgsmål besvares med, at et rabatkort som Grantoncardet ikke udgør et »andet i handelsforhold benyttet dokument« som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 3). Denne momsfrigtagelse kan således heller ikke anvendes på salg af Grantoncardet.

C – Afgiftsopkrævning ved anvendelsen af et Grantoncard

44. Med tredje præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret endelig oplyst, hvilken betydning det har for momsfrigtagelsen, at det ved anvendelsen af Grantoncardet i praksis er illusorisk at opkræve afgift af en forholdsmæssig del af den pris, der er betalt for det.

45. Den forelæggende ret stiller ganske vist kun dette spørgsmål for det tilfælde, at et Grantoncard udgør et »andet adkomstbevis« eller et »andet i handelsforhold benyttet dokument« i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5) eller 3). Da dette, som jeg har redegjort for ovenfor, ikke er tilfældet, er det altså ikke nødvendigt, at Domstolen besvarer dette spørgsmål.

46. Alligevel mener jeg, det er nyttigt at foretage en præcisering vedrørende dette spørgsmål, idet der kan ligge urigtige antagelser om den momsretlige behandling af rabatkort eller -kuponer til grund for spørgsmålet. Kommissionen har med rette henvist til, at der for så vidt skal tages hensyn til Domstolens praksis om anvendelse af kuponer, der giver krav på afslag i prisen, når de anvendes, og som for så vidt kan sammenlignes med det foreliggende Grantoncard.

47. Hvis et Grantoncard anvendes for at gøre krav på de ydelser, der er opført på kortet, medfører det ikke, at der opkræves moms i det øjeblik, hvor kortet anvendes. I henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), er beregningsgrundlaget for de ydelser, der modtages ved anvendelsen af kortet, kun den pris, som Grantoncardets bruger faktisk skal betale, og som er det eneste, der udgør modydelsens værdi.

48. Domstolen har nemlig kun i to tilfælde antaget, at en kupon som sådan har en værdi, når den anvendes til at reducere den normale pris på en ydelse og derfor fører til et højere beregningsgrundlag end den pris, der er blevet betalt.

49. Dette er for det første tilfældet, når den afgiftspligtige, der modtager en kupon, som giver ret til prisnedslag, kan indløse denne kupon hos en tredjemand og modtage penge herfor²². I så fald har den kupon, som den afgiftspligtige har modtaget, nemlig en monetær værdi, der skal tages hensyn til ved fastlæggelsen af beregningsgrundlaget, idet kuponen skal anses for et betalingsmiddel²³.

50. For det andet har en rabatkupon betydning for fastlæggelsen af beregningsgrundlaget ved anvendelsen af kuponen, såfremt den afgiftspligtige, der modtager kuponen, selv har solgt den forinden. I dette tilfælde skal kuponen ligeledes behandles som et betalingsmiddel, og ved anvendelsen af den skal den anses for at have den værdi, der er lig med det beløb, der blev opnået ved det forudgående salg²⁴.

22 — Jf. dom af 27.3.1990, sag C-126/88, Boots Company, Sml. I, s. 1235, præmis 13.

23 — Dom af 15.10.2002, sag C-427/98, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 8315, præmis 58.

24 — Jf. dom af 24.10.1996, sag C-288/94, Argos Distributors, Sml. I, s. 5311, præmis 18-20.

51. Ingen af de to scenarier foreligger imidlertid i nærværende sag. De virksomheder, der over for Granton Advertising har forpligtet sig til at yde rabatter, når Grantoncardet anvendes, har ikke selv solgt kortet, og de opnår heller ikke nogen betalingskrav over for en tredjemand som følge af, at det forelægges.

52. Den pris, som betales ved erhvervelse af et Grantoncard, påvirker således ikke beregningsgrundlaget for de ydelser, der opnås ved anvendelse af kortet. Følgelig skal der heller ikke opkræves afgift af en forholdsmæssig del af den pris, der er betalt for kortet, når det anvendes.

53. Der må ganske vist gives den forelæggende ret medhold i, at der, såfremt salget af Grantoncardet er fritaget for moms, skal opkræves moms for anvendelsen af kortet for at sikre, at der også opkræves moms af det fulde beløb, som de endelige forbrugere har betalt for modtagelse af de ydelser, der er opført på kortet. Da momsfritlegelserne i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5), henholdsvis nr. 3), imidlertid, som det ses, ikke kan anvendes på salg af Grantoncardet, dækkes alt, hvad indehaveren af et Grantoncard i sidste ende har betalt for at erhverve de ydelser, der er opført på kortet, af momsen; dette sker i to trin – nemlig ved salg af kortet samt ved anvendelsen af det.

54. Hvis Domstolen måtte anse det for nødvendigt at besvare tredje præjudicielle spørgsmål, ville det følgelig skulle besvares med, at der i en konstellation som den, der foreligger i hovedsagen, ved anvendelsen af et Grantoncard ikke skal opkræves afgift af en forholdsmæssig del af den pris, der er betalt for det.

V – Forslag til afgørelse

55. Sammenfattende foreslår jeg dog, at kun de to første præjudicielle spørgsmål fra *Gerechthof 's-Hertogenbosch* besvares, og at besvarelsen lyder således:

»Et rabatkort som Grantoncardet udgør hverken et »andet adkomstbevis« som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5) eller et »andet i handelsforhold benyttet dokument« som omhandlet i artikel 13, punkt B, litra d), nr. 3).«