

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT NIAL FENNELLY

föredraget den 27 juni 1996 *

1. Denna begäran om förhandsavgörande avser frågan hur kuponger som utfärdas av ett företag för att senare kunna användas som betalning i företagets varuhus för varor som väljs ut via kataloger skall behandlas i fråga om mervärdesskatt. Frågorna har ställts av Value Added Tax Tribunal, London.

I — Den faktiska och rättsliga bakgrunden

2. Argos Distributors Ltd, klagande i målet vid den nationella domstolen (nedan kallat Argos), är ett detaljhandelsföretag som presenterar sina varor i en katalog och säljer dem i sina mer än 300 utställningslokaler till kunder som väljer ut varorna med hjälp av katalogen. Kunderna kan betala varorna på flera sätt, bland annat genom att använda sig av kuponger som Argos utfärdar och säljer, antingen till det nominella värdet eller, beroende på kvantiteten, med en rabatt till tredje man, som distribuerar dem till enskilda som i sin tur använder dem för att köpa varor från Argos. Rabatten uppgår till 5 procent av kupongens nominella värde när beställningen uppgår till minst 500 UKL i nominellt värde. Vidare ges en extra, retroaktiv rabatt

om 1 procent eller 2,5 procent för de beställningar som överstiger 10 000 respektive 50 000 UKL per år.¹

3. Kupongerna ser ut som tryckta sedlar och har ett nominellt värde i UKL samt ett serienummer. När kupongen används kan Argos i princip, med hjälp av serienumret och sitt datorsystem, ta reda på det pris till vilket kupongen ursprungligen såldes. Argos säljer kupongerna antingen till företag, som delar ut dem till sina anställda eller till representanter som uppmantran, eller till finansbolag som, även om deras arbetsmetoder varierar, säljer dem vidare till sina kunder till det nominella värdet. Det är endast i undantagsfall som sådana kunder känner till storleken på den rabatt som Argos gett. Även privatpersoner kan köpa kupongerna i Argos alla utställningslokaler, för eget bruk eller för att ge bort dem.²

4. Huvudfrågan i tvisten vid den nationella domstolen avser hur mycket utgående mer-

1 — Domstolen har informerats om att köparen kan förhandla fram en ännu större rabatt vid mycket stora beställningar.

2 — Naturligtvis ges ingen rabatt vid sådana köp om inte den enskilda köper kuponger för minst 500 UKL.

* Originalspråk: engelska.

värdesskatt Argos skall erlägga för den del av varuförsäljningen som är att hänföra till kupongerna. Commissioners for Customs and Excise, ansvarig nationell skattemyndighet och svarande i målet vid den nationella domstolen (nedan kallat Commissioners), har alltid ansett när den fastställt beskattningsunderlaget, att kupongens nominella värde utgör det verkliga, kontanta vederlaget i pengar för att tillhandahålla varan, oavsett om kupongen ursprungligen såldes med rabatt. Argos ansåg däremot att vederlaget endast utgörs av kupongens rabatterade värde och inte kupongens hela nominella värde. Således begärde Argos vid Commissioners att 1 363 245 UKL, vilket motsvarar en del av den mervärdesskatt som inbetalades mellan den 1 april 1983 och den 27 mars 1993, skulle återbetalas. Då Commissioners avtog denna begäran, väckte Argos talan mot detta beslut vid Value Added Tax Tribunal, London (nedan kallad den nationella domstolen).³

5. Den nationella domstolen anser att det vid tolkningen av begreppet "vederlag" i målet vid denna domstol krävs en tolkning av artikel 11 A i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat sjätte direktivet)⁴ och hänsköt därför ifrågavarande begäran om

förhandsavgörande. Denna bestämmelse har följande lydelse:

"Artikel 11

A. *Inom landets territorium*

1. Beskattningsunderlaget skall vara följande:

a) När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen.

...

3. Beskattningsunderlaget får inte innefatta följande:

...

3 — Förenade kungariket har i sitt skriftliga yttrande påpekat att den nationella domstolen numera heter VAT and Duties Tribunal.

4 — EGT nr L 145, s. 1.

b) Rabatter som ges till kunden och kontoförs vid tidpunkten för tillhandahållandet.

är endast när kupongen utgör vederlag vid försäljning av varor som transaktionen är beskattningsbar.

...”

6. Sjätte direktivet har införlivats i Förenade kungariket genom Value Added Tax Act 1983, i dess ändrade lydelse. I sektion 10.2 föreskrivs att varans värde ”skall anses utgöra det belopp som, med tillägg för den skatt som skall tas ut, är lika med vederlaget”. Enligt artikel 10.1 i dess ändrade lydelse kan artikel 10.2 endast tillämpas om bestämmelserna i bilaga 4 till Value Added Tax Act 1983 är uppfyllda. I punkt 6 i denna bilaga anges följande:⁵

”När en rättighet att erhålla varor och tjänster för ett belopp som anges på en pollett, ett märke eller en kupong godkänns som vederlag, skall detta vederlag inte beaktas när Value Added Tax Act 1983 tillämpas, utom i den mån (om det inträffar) vederlaget överstiger detta belopp.”

Således utgår inte mervärdesskatt vid försäljning av kuponger i Förenade kungariket. Det

7. Den nationella domstolen anser att det enligt domstolens dom i målet *Boots Company*⁶ inledningsvis är viktigt att undersöka om uttrycket ”[r]abatter som ges till kunden och kontoförs vid tidpunkten för tillhandahållandet” i artikel 11. A.3 b i sjätte direktivet är tillämpligt när Argos löser in kuponger för hela eller en del av det pris som annars skall betalas för deras varor. Med hänvisning till Argos ”skarpsinniga argument” att det kan fastställas ett direkt samband mellan försäljning av kupongen till den ursprungliga köparen och den senare försäljningen av varan till konsumenten vid dess försäljningsställen, anser den nationella domstolen att ”det är svårt att påstå att den ursprungliga köparens rabatt ’ges till kunden’ i den mening som avses i artikel 11 A.3 b”.

8. Den nationella domstolen ställer sig tveksam till Argos andra argument, med stöd av artikel 11. A.1 a, att kupongens del av vederlaget skulle motsvara försäljningspriset med avdrag för rabatten. Trots att den nationella domstolen medger att vederlag från tredje man uttryckligen accepteras, är den benägen att anse att vederlaget skall vara det som parterna fastställde vid den transaktion som avser tillhandahållandet av varan, det vill säga

5 — Förenade kungariket har i sitt skriftliga yttrande påpekat att denna punkt numera är intagen i punkt 5 i bilaga 6 till Value Added Tax Act 1994.

6 — Dom av den 27 mars 1990 (C-126/88, Rec. s. I-1235) nedan kallad domen i målet *Boots*.

transaktionen mellan Argos och kunden som löser in kupongen. Enligt den nationella domstolen är det klarlagt att kunden normalt inte känner till kupongens ursprungliga försäljningspris.

9. Den nationella domstolen drar slutsatsen att det skulle "överensstämma med den ekonomiska verkligheten" att en kupong av denna typ anses utgöra ett vederlag som motsvarar dess nominella värde. Vidare har den betonat att Argos enligt artikel 22.3 är skyldigt att tillhandahålla en faktura på försäljningar till skattskyldiga personer. Enligt den nationella domstolen måste fakturan tydligt ange det pris parterna kommit överens om, och fakturan får inte variera vare sig på grund av uppgifter som endast en av transaktionsparterna känner till (det vill säga Argos) eller än mindre till följd av retroaktiva variationer, om tredje man senare skulle erhålla ytterligare rabatt.

10. Den nationella domstolen anser att de problem att tolka artikel 11. A sjätte direktivet som har uppkommit i förevarande fall inte finner sin lösning i domen i målet Boots och har därför ställt följande frågor till domstolen:

”1) Skall artikel 11. A.3 b i sjätte direktivet tolkas på så sätt att det kan vara fråga om en 'rabatt' när det nominella värdet

av en kupong som utfärdas av en leverantör vid försäljning täcker eller kan täcka hela leverantörens normala detaljhandelspris?

2) För det fall att en leverantör säljer en kupong till rabatterat pris till en köpare, och en kund, som inte var den som köpte kupongen och som normalt sett inte känner till det belopp som betalades för denna, senare använder denna kupong som betalning för hela eller (oftare) en del av priset på en vara, skall artikel 11. A.3 b i sjätte direktivet då tolkas på så sätt att uttrycket '[r]abatter som ges till kunden och kontoförs vid tidpunkten för tillhandahållandet' omfattar

a) skillnaden mellan kupongernas nominella värde och det pris som leverantören tog ut av kupongernas ursprungliga köpare, eller

b) kupongernas totala nominella värde, eller

c) inte något av dessa?

- 3) Om artikel 11. A.3 b inte är tillämplig i det fall som anges ovan, skall artikel 11. A.1 a då tolkas på så sätt att den del av vederlaget som kupongen utgör är överensstämmer med domstolens uppfattning att artikel 11. A.3 b endast utgör en tillämpning av den regel som fastställs i artikel 11. A.1 a, vilken det är fråga om i förevärande fall.⁷ Frågan avser kupongens roll som vederlag när Argos varor köps. Utgående från att kupongen är något som åtminstone delvis "utgör det vederlag" som erhålls vid leveransen av varan, ställer den nationella domstolen den i huvudsak omtvistade frågan huruvida vederlaget utgör kupongens hela nominella värde eller enbart det rabatterade belopp som Argos erhöll när kupongen såldes till tredje man.
- a) kupongens nominella värde, eller
- b) det belopp som leverantören faktiskt uppbar när den sålde kupongen?"

II — Yttranden som har ingetts till domstolen

11. Argos, Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland, Republiken Grekland och kommissionen har lämnat skriftliga svar och avgett muntliga yttranden i målet.

III — Tolkningsfrågornas bedömning

A — Den tredje frågan

12. Jag inleder med den nationella domstolens tredje fråga. Denna frågeställning

13. Argos har inriktat sin argumentation i denna fråga, av bolaget kallad "bedömning A", på transaktionerna i sin helhet och anser att den verkliga omsättningen och inte det som Argos betecknar som "ett högre, fiktivt belopp" skall utgöra beräkningsgrund för mervärdesskatten. Argos har hänvisat till artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter (nedan kallat första direktivet)⁸, enligt vilken mervärdesskatt utgör "en allmän konsumtionsskatt som är exakt proportionell i förhållande till priset på varan och tjänsten, oavsett antal transaktioner som ägt rum i produktions- eller distributionsledet före skatteuttaget".

⁷ — Se exempelvis domen i målet *Boots*, punkt 19.

⁸ — EGT nr 71, 1967, s. 1301 [vid översättningen fanns ingen svensk version att tillgå].

14. Argos har exempelvis hänvisat till domen i målet Glawe⁹ till stöd för sin uppfattning att mervärdesskatten endast skall beräknas på den verkliga omsättningen — i det målet avseende den som tillhandahåller en tjänst. Tjänsten avsåg installation och drift av spelautomater, och skatt skulle endast utgå på de 40 procent av den totala insats som gick till maskinernas ägare. Automaterna var programmerade så att minst 60 procent av insatsen skulle återgå till spelarna.

15. Argos har hävdat att den verkliga omsättningen utgörs av summan av de belopp som Argos erhåller när det säljer kupongerna och beloppet för de varor som helt eller delvis köps med dessa. På detta sätt har Argos gjort gällande att det har rätt att införa de tillåtna rabatterna när kupongerna säljs i syfte att minska den totala skattepliktiga omsättningen, eftersom kupongförsäljning inte är skattepliktig i Storbritannien. Den enda skattepliktiga transaktionen är den vid försäljning av varor, vilken Förenade kungariket beskattar till hela det nominella värdet. Med sin betoning på den förmodade verkliga omsättningen har Argos inte beaktat att ett bättre kassaflöde uppkommit till följd av att kupongerna har sålts före varan och att ett litet antal av kupongerna inte används.

16. Huruvida Argos argument är riktigt beror på hur artikel 11. A.1 a i det sjätte

direktivet skall tolkas.¹⁰ Kupongen ingår i två transaktioner. I det första skedet säljer Argos kupongen till tredje man genom en fristående försäljning. I det andra skedet används kupongen i sig för att delvis (eller helt) betala priset på en vara. För att Argos endast skall beskattas för kupongens rabatterade försäljningspris, borde det enligt min mening logiskt sett ha gjorts gällande att kupongens försäljningspris utgör "vederlag som ... leverantören har erhållit från tredje man för sådana inköp". Argos har undvikit att påstå detta. Argos har, med sin argumentering avseende den tredje frågan, godtagit att kupongen i sig utgör vederlag vid försäljning av varor när den används för att helt eller delvis betala för varan. Argos nöjer sig med att påstå att det värde som kupongen representerar utgörs av det belopp som Argos erhöll när kupongen såldes i det första skedet.

17. Argos vill naturligtvis undvika att hänvisa till det vederlag som erhållits från tredje man. Detta går inte på grund av uttrycket

10 — Eftersom denna artikel är en gemenskapsrättslig bestämmelse som är oberoende av medlemsstaternas lagstiftning skall den tolkas på gemenskapsnivå. Den är därför inte beroende av en enskild medlemsstats avtalsrättsliga lagstiftning. Se exempelvis dom av den 5 februari 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Rec. s. 445), nedan kallad domen i målet om nederländsk potatis, punkt 9. Medan domen i målet om nederländsk potatis avsåg begreppet "vederlag" i artikel 8 a i rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Uppbyggnad och tillämpning av ett gemensamt system för mervärdesskatt (EGT nr 71, 1967, s. 1303) [vid översättningen fanns ingen svensk version att tillgå], har domstolen senare fastslagit att "mot bakgrund av att de båda direktiven har samma lagstiftande syfte", skall domstolens rättspraxis i fråga om det andra direktivet beaktas vid tolkningen av det sjätte direktivet "...". Se generaladvokat Cruz Vilaça:s förslag till avgörande i målet Naturally Yours Cosmetics (dom av den 23 november 1988, 230/87, Rec. s. 6365, nedan kallad domen i målet Naturally Yours), i vilket han hänvisar till punkt 10 i domen i målet Apple and Pear Development Council (dom av den 8 mars 1988, 102/86, Rec. s. 1443).

9 — Dom av den 5 maj 1994 (C-38/93, Rec. s. I-1679).

”för dessa inköp”. ”[D]essa inköp” avser i detta sammanhang Argos tillhandahållande av varor till sina kunder. Vederlag för sådana inköp kan i princip erhållas från tredje man och skall i den omfattningen beskattas. Men det måste betalas som vederlag ”för dessa inköp”. Emellertid utgör priset på kupongen inte vederlaget för tillhandahållandet av varor utan för kupongen. Jag medger att det med stöd av avtalsrätten kan göras gällande att priset utgör vederlag för Argos åtagande att tillhandahålla en ännu oidentifierad mängd varor från sin katalog till kupongens ännu oidentifierade innehavare. Argos förbinder sig att upp till det nominella värdet tillhandahålla varor till kupongens innehavare. Emellertid är det kupongen snarare än kupongens tidigare försäljningspris som utgör vederlaget när varan tillhandahålls. Förenade kungariket och Republiken Grekland har betonat att det är kupongen som utgör vederlag vid varuförsäljningen och Argos har inte förnekat detta. För en framtida köpare representerar kupongen en rättighet att kräva att Argos till det nominella värdet accepterar kupongen som vederlag för de annonserade varornas katalogpris. Sålunda har kupongen ett värde.

när varan senare säljs. Svaret ges i artikel 11. A.1 a på det sätt som den tolkats av domstolen. Inledningsvis fastställs i denna bestämmelse en regel ”enligt vilken beskattningsunderlaget utgörs av det faktiskt mottagna vederlaget”.¹¹ Vidare förklarade domstolen i målet om nederländsk potatis, i vilket det var fråga om en tjänst, att tjänsten var beskattningsbar ”när denna tjänst utförs mot betalning och när tjänstens beskattningsunderlag utgörs av allt som har erhållits i vederlag för tjänsten. Det skall alltså föreligga ett direkt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det mottagna vederlaget ...”.¹² Denna regel har alltid tillämpats i fråga om tillhandahållande av varor och tjänster. Målet *Naturally Yours* är upplysande i detta hänseende.¹³ Skattebetalaren, en grossist som med hjälp av skönhetsrådgivare sålde kosmetiska produkter, hade gett privata värdinnor i uppdrag att arrangera sammankomster för att sälja skattebetalarens produkter. Skönhetsrådgivarna erhöll en burk med kräm som ”minnesgåva” till reducerat pris för att de skulle kunna belöna de privata värdinnorna. Om försäljningssammankomsterna av något skäl ställdes in, måste gåvan returneras till *Naturally Yours* eller betalas till fullt grossistpris. Domstolen undersökte frågan om det förelåg ”ett direkt samband mellan varans tillhandahållande till ett lägre pris än normalpriset och värdet av den tjänst som skulle tillhandahållas”.¹⁴ Den drog slutsatsen att det förelåg ett sådant samband och att varan skulle beskattas i sin helhet. I förevarande fall föreligger inte ett sådant direkt samband. Försäljningen av kuponger och varor sker oberoende av varandra.

18. Den omständigheten att Argos när kupongen säljs förbinder sig att lösa in den till det nominella värdet om kupongen senare används för att köpa varor kan innebära att detta åtagande utgör en del av vederlaget för det pris som kupongens köpare betalat. Men detta är inte svar på frågan vad vederlaget är

11 — Se domen i målet *Boots*, punkt 11.

12 — Se punkt 12 i domen i målet om nederländsk potatis och, i fråga om försäljning av varor, domen i målet *Naturally Yours*.

13 — I målet *Naturally Yours* ansåg domstolen i punkt 12 att ”ett direkt samband även måste föreligga mellan varans tillhandahållande och det vederlag som erhållits i enlighet med artikel 11. A.1 a i sjätte direktivet.

14 — Domen i målet *Naturally Yours*, punkt 13.

19. Den tidigare rabatten påverkar inte transaktionen vid försäljning av varor och inbegrips inte på något sätt i denna transaktion. Priserna anges i kataloger med hjälp av vilka kunderna kan välja varor. Varje kund skall fylla i en "Customer Selection Form", i vilken han anger önskad vara, med hjälp av ett referensnummer, samt önskat antal. Beroende på vilket varuhus det rör sig om kompletterar sedan en försäljare formuläret eller fyller i uppgifterna direkt i ett försäljningsregister. Även om det i princip är möjligt att fastställa rabatten vid den första försäljningen av kupongen, görs inte detta i praktiken. Den nationella domstolen har konstaterat att köparen endast i undantagsfall känner till rabatten. Det är uppenbart att detta saknar betydelse. Det värde som kupongen är tilldelad motsvarar kupongens hela nominella värde. När den köpta varan betalas har kupongen samma värde som kontanter. Om det således är uppenbart att kupongen utgör det vederlag som erhålls av varans köpare och inte av tredje man, kan värdet enligt min mening endast vara det nominella värdet och inte kupongens tidigare rabatterade pris till följd av en transaktion med tredje man.

20. I detta skede har jag möjlighet att kommentera Argos enligt min mening felaktiga åberopande av en del av domstolens rättspraxis. I domen i målet om nederländsk potatis ansåg domstolen att värdet på det faktiskt mottagna vederlaget är "subjektivt" och inte ett värde som fastställs enligt objektiva kriterier.¹⁵ Argos har med hänvisning till generaladvokaten Cruz Vilaças förslag till avgörande i målet Naturally Yours påstått att vederlagets värde beror på omständigheterna

i de olika avtal som har ingåtts snarare än på kundens sinnessillstånd.¹⁶

21. Det medges i yttrandena i det aktuella fallet att ordet "subjektiv" i detta sammanhang inte används i ordets normala betydelse, utan snarare för att beskriva transaktionens huvudsakliga värde för parterna, en definition som även kan klassificeras som "objektiv". Avgörandena i dessa mål leder till ett sätt att, vid fastställelse av vederlaget vid en försäljning, kunna urskilja och utesluta all form av oberoende bedömning som skiljer sig från den som parterna har gjort.¹⁷ Även denna fråga är slutgiltigt avgjord i domen i målet Naturally Yours. "[A]vtalsparterna hade sänkt grossistpriset på krämburken med ett bestämt belopp Under dessa omständigheter var det möjligt att fastställa det värde i pengar som avtalsparterna tillskrev tjänsten ...".¹⁸ Detta resonemang kan även tillämpas i förevarande fall när kupongen skall värderas. Kupongen utgör vederlaget för varans avtalade "subjektiva pris" till hela dess nominella värde. I den mening som sålunda avses anser jag liksom Förenade kungariket att det är förenligt med avgöranden som i domen i målet Naturally Yours att kupongerna tillskrivs sitt nominella värde.

16 — Se punkt 26 i förslaget till avgörande i målet Naturally Yours.

17 — Exempelvis den särskilda bestämmelsen om "gängse marknadspris" i artikel 11. A.1 d beträffande de tjänster som anges i artikel 6.3.

18 — Punkt 17 i domen.

15 — Domen i målet om nederländsk potatis, punkt 13.

22. Samma resultat uppnåddes på ett något annorlunda sätt i domen i målet Bally¹⁹ beträffande en skattebetalares begäran att skatten skulle beräknas på en reducerad omsättning i den mån som kunderna betalade varorna med kreditkort. I det målet fick leverantören ersättning motsvarande priset på varan minus 5 procent som utgjorde den provision som tas ut av kreditkortsbolag. Domstolen betonade att konsumentens slutpris inkluderade den mervärdesskatt som han fått betala. Skattens beräkningsgrund kan inte variera när säljaren redovisar sin omsättning för skattemyndigheterna. Detta resonemang är även tillämpligt i förevarande fall. Argos kunder betalar samma pris oberoende av om de använder sig av kuponger vid köpet.

23. Jag anser det även uppenbart att domen i målet Glawe inte är till stöd för Argos talan. Det målet rörde i huvudsak endast transaktioner i ett enda beskattningsbart skede mellan två parter, nämligen mellan spelautomaternas ägare eller innehavare och de som spelade på dem. Det fanns inget behov av att värdera vederlaget med hänvisning till tidigare transaktioner. Genom att lägga tonvikten på sin allmänna omsättning och de belopp som faktiskt har mottagits misslyckas Argos med att på rätt sätt rikta uppmärksamheten på förhållandet mellan vederlaget och de varor som Argos har levererat för detta, det vill säga på detaljstledet mellan Argos och kunden.

24. Kommissionen har gjort gällande att försäljningen av kuponger skall ses som en

separat transaktion i fråga om mervärdesskatt. Emellertid stöder den Argos talan att kupongens hela värde skall anses utgöra en rabatt (ämnet i den andra frågan) snarare än Argos inställning avseende den tredje frågan. Det är enligt min mening viktigt att endast pröva den fråga som ställts. Jag håller med kommissionen om att det i förevarande fall är fråga om två separata transaktioner.²⁰ Frågan om Förenade kungariket har rätt att befria försäljning av kuponger från mervärdesskatt har inte tagits upp i det aktuella målet och behöver därför inte prövas. Faktum kvarstår att försäljningen av kuponger är en separat transaktion, oavsett om den skall beskattas eller inte. Det är inte den transaktionen som är i fråga här, utan försäljningen av varor. Jag instämmer i generaladvokat Gulmanns åsikt i målet Bally. Han påpekade att transaktionen mellan Bally och kreditkortets utfärdare var befriad från mervärdesskatt, men ansåg det inte nödvändigt att lösa frågor beträffande förhållanden som inte hade tagits upp vid domstolen.²¹ Om det verkligen förelåg en tidigare separat beskattningsbar transaktion avseende försäljningen av kuponger, skulle denna inte påverka skyldigheten att beskatta försäljningen av varor.²²

25. Under de omständigheter som beskrivits är det således enligt min mening tydligt att

20 — Det var så domstolen bedömde omständigheterna i domen i målet Bally, se punkt 9. I det fallet avsåg den ena transaktionen varuförsäljningen och den andra kreditkortsbolagets tillhandahållande av tjänster till förmån för leverantören.

21 — Punkterna 10 och 11 i förslaget till avgörande.

22 — Kommissionen har invänt att det är fråga om dubbelbeskattning om både kupongen och försäljningen av varor skall beskattas men har inte hänvisat till någon relevant bestämmelse i direktivet. Frågan uppkommer inte i förevarande fall, eftersom försäljningen av kuponger inte beskattas, och frågan uppkommer inte alls om Förenade kungariket har rätt att göra undantag för denna försäljning.

19 — Dom av den 25 maj 1993 (C-18/92, Rec. s. I-2871, punkt 14).

det är kupongens nominella värde som utgör vederlaget. Det är detta värde som transaktionens parter använder sig av. Om en kund vill köpa en vara, måste han antingen lämna en kupong som vederlag eller använda ett annat betalningsmedel för att betala varans katalogpris. Varan överlämnas inte om inte detta vederlag utges. Om således en kupong används utgör vederlaget som kupongen representerar i denna transaktion hela dess nominella belopp.

B — *Den andra frågan*

26. Jag skall nu gå in på den andra frågan, vilken i huvudsak har till syfte att utreda om den rabatt som Argos ger kupongens ursprungliga köpare omfattas av uttrycket "[r]abatter som ges till kunden och kontoförs vid tidpunkten för tillhandahållandet" i den mening som avses i artikel 11. A.3 b i sjätte direktivet.

27. Argos uppgav vid den nationella domstolen att denna fråga var den viktigaste för dem. Den avhandlas i "bedömning B" i Argos skriftliga yttrande och var huvudämnet i Argos muntliga yttrande. Argos har i synnerhet hänvisat till domen i målet Boots. Argos argument på denna punkt stöds av kommissionen.

28. I bedömning B uppger Argos att om kupongen inte utgör vederlag när varor säljs minus rabatten på försäljningspriset, skall kupongen anses utgöra en rabatt på priset.

29. Enkelt uttryckt innebär argumentet således att Argos ställs inför ett svårt dilemma. Jag skall för tillfället bortse från kravet att rabatten skall kontoföras vid tidpunkten för tillhandahållandet av varan. Men hur stor är rabatten i ett sådant fall? Argos har först gjort gällande att rabatten uppgår till skillnaden mellan kupongens försäljningspris och kupongens nominella värde. Med andra ord är det fråga om den rabatt som beviljas när kupongen säljs. Emellertid har Argos vidare uppgett att rabatten alternativt kan uppgå till kupongens hela nominella värde och har påstått att den senare bedömningen kan vara den riktiga mot bakgrund av domen i målet Boots. Därigenom gör företaget enligt min mening ett grundläggande avsteg från argumentet avseende "den verkliga omsättningen", vilket Argos bygger sitt resonemang på avseende den tredje frågan.

30. Argos har även påstått att det belopp som betalats för kupongen när den köptes inte utgör vederlag för tillhandahållande av varan. Varans köpare betalar inte ett vederlag till Argos som uppgår till kupongens nominella värde. Jag kan direkt påpeka att detta är en felaktig bedömning. Så länge kupongen inte används representerar den ett potentiellt krav gentemot Argos att tillhandahålla varor för det nominella beloppet. Kupongen utgör vederlag när den överlämnas vid försäljningstillfället.

31. Jag anser inte heller att någon av de alternativa uppfattningarna om rabatten som anges i punkt 29 ovan kan godtas. Den rabatt som beviljades när kupongerna ursprungligen såldes har ingen betydelse när varor säljs. Det pris som anges i katalogen kan i sin helhet betalas antingen kontant eller genom kuponger till det nominella värdet. Argos datoriserade bokföring är irrelevant i förhållande till det pris som tas ut för varorna eller det värde i form av vederlag som kupongerna åsatts, och köparen känner i vart fall inte till denna rabatt. Därför kontoförs denna rabatt inte "vid tidpunkten för tillhandahållandet".

32. Alternativet är att behandla kupongen som en rabatt på dess hela nominella värde. Detta antagande leder till ett helt annat problem. Det är emellertid åtminstone tydligt att kupongen kontoförs vid tidpunkten för tillhandahållandet. Följaktligen skulle Argos beskattas för priset på varan minus det nominella värdet på de kuponger som eventuellt används. Om kupongerna används för att betala hela priset skulle det inte föreligga något vederlag eller skulle det föreligga en rabatt som uppgår till varans fulla värde och följaktligen ingen mervärdesskatt.²³ Argos argument kan inte avfärdas bara för att resultatet är oacceptabelt. Frågan om huruvida skatt skall påföras beror på hur sjätte direktivet skall tolkas, och för att avgöra detta krävs att man noga studerar domstolens dom i målet Boots.

33. Boots är en välkänd varuhuskedja i Förenade kungariket som i huvudsak säljer

hälsokost och hygienartiklar. För att öka försäljningen distribuerade Boots rabattkuponger på olika sätt, vissa skulle klippas ut ur tidningsannonser eller ur direktreklam, andra var tryckta på eller bilagda varornas förpackning i Boots varuhus. I alla dessa fall kunde en kund använda sig av kupongerna i Boots varuhus för att erhålla det belopp som fanns tryckt på kupongen.²⁴ Commissioners (som även i målet Boots var den ansvariga skattemyndigheten) godtog att kupongerna, som delades ut gratis, utgjorde en prisrabatt och att mervärdesskatt endast skulle beräknas på grundval av det rabatterade priset. Tvisten gällde användandet av kuponger som hade erhållits vid tidigare köp i Boots varuhus. Commissioners ansåg att kupongen som erhållits vid ett sådant tidigare köp hade förvärvats mot vederlag och därför borde inkluderas till det nominella värdet i vederlaget för de varor för vilka kupongen användes.

34. Målet Boots gällde vidare tillämpningen av artikel 11. A.3 b, som avses i den andra frågan i förevarande fall. Generaladvokat Van Gerven påstod att det "föreskrivs två kumulativa villkor i denna bestämmelse: a) det måste vara frågan om en rabatt som ges till kunden och b) rabatten måste kontoföras vid

23 — Så skulle naturligtvis inte vara fallet om transaktionen avsåg försäljningen av kupongen var beskattningsbar.

24 — Rabattens omfattning var oklar. Generaladvokat Van Gerven angav i punkt 3 i sitt förslag till avgörande att den kunde variera från 5 procent till 31 procent på priset. Förenade kungariket har i förevarande fall förklarat att det endast var tillåtet att använda en kupong per transaktion "för att erhålla en särskild rabatt på det kontantbelopp som skulle erläggas".

tillhandahållandet ...".²⁵ Han påpekade att det andra villkoret inte innebar några svårigheter i det fallet. Som jag redan har påpekat är detta endast riktigt i förevarande fall om det är fråga om en rabatt som motsvarar kupongens nominella värde. Om det med rabatt avses det reducerade priset på kupongen, är det tydligt att rabatten inte kontoförs när varan tillhandahålls. Om den begärda rabatten motsvarar hela det nominella värdet, måste det undersökas om det verkligen är fråga om en rabatt.

35. I målet Boots och i förevarande fall medförde en tidigare transaktion att man utfärdade en kupong. Emellertid var kupongen i målet Boots av underordnad betydelse för denna transaktion. Generaladvokat Van Gerven jämförde den med de fall då kuponger delas ut gratis i direktreklam.²⁶ Eftersom kupongen innebar en skyldighet men ingen fördel för säljaren, ansåg generaladvokaten att den inte utgjorde ett vederlag när en vara senare köptes med hjälp av denna kupong. Han ansåg och domstolen instämde däri att det var fråga om en prisrabatt i det fallet. Domstolens tolkning är viktig: "Det är mot bakgrund av kupongens juridiska och ekonomiska karaktär tydligt ... att, även om ett 'nominellt värde' anges på kupongen, köparen inte har erhållit kupongen som vederlag och kupongen innebär inget annat än en skyldighet som Boots åtagit sig att i utbyte mot kupongen ge dess innehavare rätt till rabatt när en vara köps. Därför anger 'det nominella värdet' endast storleken på den

rabatt som har beviljats." Det framgår tydligt av denna passus — vilket även parterna i målet Boots medgav — att den betydelse som "vederlag" skall ges i gemenskapsrätten inte skall fastställas med avseende på den särskilda roll som den har i en eller flera medlemsstaters avtalsrätt.²⁷ Domstolen beaktade således både kupongens ekonomiska och rättsliga karaktär när den tolkade sjätte direktivet för att säkra att skatten fungerade enhetligt och neutralt.²⁸

36. Förevarande fall är emellertid helt annorlunda. För det första är det tydligt att den ursprungliga köparen köper kupongen mot ett vederlag. Tillhandahållandet av kupongen är det enda vederlag som Argos lämnar i utbyte mot en summa pengar vid denna första transaktion. Kupongen är inte enbart av underordnad betydelse i den första transaktionen som fallet var i målet Boots. Det fulla värdet ges nämligen för kupongen. Även om det i förevarande fall är fråga om de kuponger som säljs med rabatt, säljer Argos även kuponger till det nominella värdet.²⁹ Den nationella domstolen har förklarat hur rabatten fungerar i beslutet om hänskjutande. I alla de fall som omfattas av målet vid den nationella domstolen, säljs eller såldes kupongerna enligt den nationella domstolen "med en rabatt på det nominella värdet vid stora beställningar". Närmare

25 — Se punkt 9 i förslaget till avgörande.

26 — Se punkt 15 i förslaget till avgörande.

27 — Behovet av en gemenskapsrättslig tolkning har alltid betonats av domstolen, se fotnot 10 ovan.

28 — Domstolen har i sin rättspraxis betonat hur viktig denna målsättning är. Se exempelvis dom av den 27 oktober 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, Rec. s. I-5405, punkt 14) samt generaladvokat Jacobs förslag till avgörande, som i punkt 11 hänvisar till "den grundläggande principen om neutral beskattning".

29 — Se punkt 3 och medföljande fotnot 2 ovan.

bestämt uppgår ”den normala rabatten till 5 procent vid beställningar om 500 UKL eller mer”, med en extra retroaktiv rabatt vid mycket stora beställningar. Fördelen för Argos är inte enbart att det är fråga om säljfrämjande åtgärder som fallet var i målet Boots. Den nationella domstolen har förklarat att Argos får ett bättre kassaflöde. Vidare används aldrig en mindre procentsats än uppskattningsvis 2 procent. Slutligen ges inte rabatten ”till kunden” i den mening som avses i artikel 11. A.3 b utan snarare till kupongens köpare.³⁰

37. När kupongen har utfärdats kan den enligt Argos överlätas fritt.³¹ Sålunda behandlas den som ett överlåtbart dokument. Kupongen har samma värde som kontanter när den används i ett av Argos varuhus. Vidare kan kupongen användas för att betala hela eller en del av priset på Argos varor. Som Förenade kungariket har framhållit i sitt skriftliga yttrande, i vilket det gör skillnad mellan betalningsmedel och rätten till en prisrabatt, liknar kupongen till stor del en ”book token” som även den ofta används för att betala hela priset på böcker. Som jag har betonat ovan har Argos ett eget system med gåvokuponger.³² Förenade kungariket har gått så långt som att anse det absurd att påstå att rabatten uppgår till 100 procent av priset när Argos kuponger används för att betala hela priset på varan.

38. Jag anser inte att Argos kuponger utgör en prisrabatt på den vara som köps med dem. Det är inte nödvändigt att göra en härfin skillnad i förhållande till målet Boots. Det aktuella fallet är helt annorlunda beroende på kupongernas speciella beskaffenhet. Eftersom kupongerna ersätts fullt ut och med pengar, under omständigheter då rabatten endast representerar nedsatt pris vid stora beställningar, är det fråga om ett penningmedel som kan fungera på ett helt annorlunda sätt än en rabatt. Kupongerna blir nämligen en form av betalningsmedel.

39. I målet Bally, som har diskuterats i punkt 22 ovan, anges ett belysande resonemang som gör att målet Boots skiljer sig i ännu större omfattning från det aktuella fallet. I det målet ville domstolen inte acceptera att kunder skulle betala en mervärdesskatt på varan medan däremot leverantören betalade ett lägre belopp till skattemyndigheterna, eftersom leverantören i sin tur hade erhållit ett lägre belopp från kreditkortsbolaget. Samma resonemang kan föras i förevarande fall. Som angetts ovan kan inte Argos ha olika omsättning på varuförsäljningen beroende på om kunderna å ena sidan betalar kontant, med check eller med kreditrespektive betalkort eller å andra sidan med kuponger. Skillnaden skulle nämligen bli större i förevarande fall. Det belopp som kupongen representerar är inte begränsat till de 5 procent som var kreditkortsbolagets provision i målet Bally. I målet Boots fanns

30 — Vilken alldeles säkert inte kommer att vara en vanlig kund om han inte köper kuponger för minst 500 UKL och sedan använder dessa kuponger i Argos varuhus.

31 — Stulna kupongers serienummer kan rapporteras till Argos, som då utfärdar nya kuponger men vägrar lösa in stulna kuponger.

32 — Se punkt 3 ovan.

däremot bara två transaktionsparter. Den rabatt som köparen beviljades medförde att mervärdesskatten minskade och Boots hade rätt att betala skatt på samma grund.

40. Följaktligen blir även mitt svar på den andra frågan nekande. Under dessa omständigheter behöver den första frågan inte besvaras.

IV — Förslag till avgörande

På grund av det ovan anförda föreslår jag att de frågor som Value Added Tax Tribunal, London, har hänskjutit skall besvaras på följande sätt:

- 1) Artikel 11. A.1 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas på så sätt att för det fall att en leverantör säljer en kupong till rabatterat pris till en köpare, och en kund, som inte var den som köpte kupongen och som normalt sett inte känner till det belopp som betalades för denna, senare använder denna kupong som betalning för hela eller en del av priset på en vara, är vederlaget som kupongen utgör det nominella värdet.
- 2) Att använda kupongen under de omständigheter som beskrivits ovan innebär inte att det föreligger en rabatt i den mening som avses i artikel 11 A.3 b i rådets sjätte direktiv.