DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)
den 16 januari 2003 *

I mål C-398/99,

angående en begäran enligt artikel 234 EG från VAT and Duties Tribunal, Manchester (Förenade kungariket), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Yorkshire Co-operatives Ltd

och

Commissioners of Customs & Excise,

angående tolkningen av artikel 11 A.1 a och 11 C.1 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 (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),

* Rättegångsspråk: engelska.

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av ordföranden på andra avdelningen R. Schintgen (referent), tillförordnad ordförande på sjätte avdelningen, samt domarna C. Gulmann, V. Skouris, F. Macken och N. Colneric,

generaladvokat: C. Stix-Hackl,
justitiesekreterare: avdelningschefen D. Louterman-Hubeau,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Yorkshire Co-operatives Ltd, genom J. Ghosh, barrister, befullmäktigad genom KPMG, solicitors,

— Förenade kungarikets regering, genom R. Magrill, i egenskap av ombud, biträdd av R. Anderson, barrister,

— Tysklands regering, genom W.-D. Plessing, i egenskap av ombud,

— Irlands regering, genom M.A. Buckley, i egenskap av ombud, biträdd av D. Moloney, BL,

— Nederländernas regering, genom M.A. Fierstra, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 21 juni 2001 av: Yorkshire Co-operatives Ltd, företrädd av J. Ghosh, Förenade kungarikets regering, företrädd av R. Magrill, biträdd av K. Parker, QC, Irlands regering, företrädd av D. Moloney, och kommissionen, företrädd av R. Lyal,

och efter att den 20 september 2001 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 VAT and Duties Tribunal, Manchester, har, genom beslut av den 12 oktober 1999 som inkom till domstolens kansli den 14 oktober samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt två frågor om tolkningen av artikel 11 A.1 a och 11 C.1 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 (EGT L 145, s. 1, svensk special-utgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet).

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan Yorkshire Co-operatives Ltd (nedan kallad Yorkshire) och Commissioners of Customs & Excise (nedan kallad Commissioners), vilken är den myndighet i Förenade kungariket som är behörig

att uppbära mervärdesskatt, angående återbetalning av medel som Yorkshire betalat i mervärdesskatt.

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

3 I artikel 11 A.1 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Beskattningsunderlaget skall vara följande:

a) När det gäller... tillhandahållande av varor och... tjänster...: 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.

..."

4 I artikel 11 A.2 respektive 11 A.3 uppräknas vad som skall ingå respektive inte ingå i beskattningsunderlaget. I artikel 11 A.3 b föreskrivs att beskattnings-

underlaget inte får innefatta "[r]abatter som ges till kunden och kontoförs vid tidpunkten för tillhandahållandet".

5 I artikel 11 C.1 första stycket i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Om varor eller tjänster avbeställs eller inte godkänns eller om betalning helt eller delvis uteblir eller om priset har nedsatts efter det att tillhandahållandet ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i överensstämmelse därmed på de villkor som medlemsstaterna bestämmer."

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

6 Yorkshire är en ekonomisk förening vars verksamhet utgörs av detaljförsäljning av livsmedel och andra varor. Inom ramen för denna verksamhet tog Yorkshire under åren 1974—1996 emot rabattkuponger utfärdade av olika tillverkare. Kupongerna distribuerades till allmänheten antingen direkt eller i form av kuponger som kunde klippas ur olika skrifter (tidskrifter, tidningar med mera). På varje kupong angavs antingen ett visst belopp eller ett sätt att räkna fram ett belopp. Kupongen gjorde det möjligt för kunden att hos vissa detaljhandlare köpa den på kupongen angivna varan till normalt försäljningspris minus prisnedsättningen. På kupongerna angavs även instruktioner till detaljhandlarna om hur de skulle gå till väga för att få betalning från tillverkarna med ett belopp som motsvarade de mottagna kupongernas nominella värde.

7 Varorna som angavs på kupongerna såldes till normalt detaljhandelspris, vilket innebar att den kund som inte hade någon kupong fick betala det normala detaljhandelspriset.

8 Yorkshire inkluderade de belopp som tillverkarna erlade som vederlag för de insamlade och ivägskickade kupongerna i sin dagliga bruttointäkt. På så sätt deklarerade Yorkshire mervärdesskatt på grundval av hela det normala detaljhandelspriset för sålda varor utan avdrag för rabattkupongerna. Det pris som Yorkshire betalade de olika tillverkarna för produkterna påverkades inte av värdet på rabattkupongerna. Vissa produkter hade till och med köpts in innan tillverkarna ställde ut kupongerna.

9 Den 2 december 1996 begärde Yorkshire hos Commissioners återbetalning av en del av den mervärdesskatt som föreningen erlagt för de räkenskapsperioder som omfattar perioden februari 1974—januari 1996. Yorkshire gjorde särskilt gällande att det följer av domen av den 24 oktober 1996 i mål C-317/94, Elida Gibbs (REG 1996, s. I-5339), att det endast är de belopp som erläggs av kunderna som utgör vederlag för de varor som Yorkshire levererat under den aktuella perioden samt att de belopp som erhållits från tillverkarna motsvarar återbetalning eller prisnedsättningar på det ursprungliga inköpspriset för nämnda varor. Dessa belopp bör således inte inkluderas i beskattningsunderlaget. Eftersom tillverkarna inte hade utställt några kreditnotor vad avser Yorkshire, var föreningen inte heller tvungen att justera sin ingående skatt eller att göra en motsvarande justering av mervärdesskattedeklarationerna för tillverkarnas leveranser.

10 Genom beslut av den 10 februari 1997 avslog Commissioners Yorkshires begäran. Skälet för beslutet var att Yorkshire hade gjort en felaktig tolkning av domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs. Commissioners ansåg att beskattningsunderlaget avseende Yorkshires varuleveranser utgörs av de kontantbelopp som kunderna betalade jämte de belopp som erlagts av tillverkarna.

11 Yorkshire väckte talan mot beslutet vid den hänskjutande domstolen.

12 Med hänvisning till att en tolkning av sjätte direktivet är nödvändig för att avgöra tvisten har den hänskjutande domstolen vilandeförklarat målet och ställt följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Vilket är, enligt en korrekt tolkning av artikel 11 A.1.a och 11 C.1 i sjätte direktivet, beskattningsunderlaget vad avser en detaljhandlares, såsom sökanden, leverans av varor till en kund där

a) den som tillverkat varorna sålt dem till detaljhandlaren (eller — hypotetiskt — till en grossist, som i sin tur sålt dem till detaljhandlaren),

b) tillverkaren inom ramen för en reklamkampanj utställer en kupong, med följande villkor:

i) att innehavaren genom att lämna in kupongen till detaljhandlaren kan få köpa en vara av detaljhandlaren till ett pris som understiger detaljhandlarens normala försäljningspris med ett belopp ('nedsättningen') som anges i kupongen eller som kan framräknas med hjälp av de villkor som är angivna på kupongen, och

ii) att tillverkaren, när detaljhandlaren sålt varorna i enlighet med villkoren på kupongen och sänt in [den] till tillverkaren, betalar detaljhandlaren ett belopp som motsvarar nedsättningen,

c) detaljhandlaren, när en kund lämnar in en kupong, säljer varan till kunden till det nedsatta priset, och

d) detaljhandlaren sänder kupongen till tillverkaren och erhåller ett belopp som motsvarar nedsättningen?

Är beskattningsunderlaget

i) det kontantbelopp som kunden betalar, eller

ii) det kontantbelopp som kunden betalar jämte ett belopp som motsvarar den nedsättning som tillverkaren ersätter detaljhandlaren för?

2) Om svaret på den första frågan ligger i linje med alternativ i), skall då detaljhandlaren ändra sin redovisning av ingående mervärdesskatt vad avser leverans från tillverkaren (eller, i förekommande fall, grossisten), om tillverkaren eller en annan leverantör inte har utställt en kreditnota till detaljhandlaren avseende återbetalning av nedsättningen?"

Den första tolkningsfrågan

13 Domstolen erinrar inledningsvis om att det, enligt fast rättspraxis, vid det samarbete mellan domstolen och de nationella domstolarna som har inrättats genom artikel 234 EG uteslutande ankommer på de nationella domstolarna, vid vilka tvisten anhängiggjorts och som har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i varje enskilt mål bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till domstolen. Domstolen är följaktligen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som ställts av den nationella domstolen avser tolkning av gemenskapsrätten (se bland annat dom av den 15 december 1995 i mål C-415/93, Bosman, REG 1995, s. I-4921, punkt 59, och av den 17 maj 2001 i mål C-340/99, TNT Traco, REG 2001, s. I-4109, punkt 30).

14 Domstolen har likväl ansett att det i undantagsfall ankommer på den att — för att pröva sin egen behörighet — undersöka de omständigheter som föranlett den nationella domstolen att begära förhandsavgörande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 december 1981 i mål 244/80, Foglia, REG 1981, s. 3045, punkt 21; svensk specialutgåva, volym 6, s. 243). Domstolen har endast möjlighet att underlåta att besvara en tolkningsfråga från en nationell domstol när det är uppenbart att den begärda tolkningen av gemenskapsrätten inte har något samband med omständigheterna eller föremålet för talan i målet vid den nationella domstolen, när frågan är hypotetisk eller när domstolen inte har tillgång till de uppgifter om omständigheterna i målet och om relevant nationell rätt som krävs för att den skall kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (se bland annat domen i de ovannämnda målen Bosman, punkt 61, och TNT Traco, punkt 31).

15 I likhet med vad generaladvokaten påpekat i punkt 26 i sitt förslag till avgörande har den hänskjutande domstolen angett att någon grossist inte varit inblandad i försäljningen av de varor beträffande vilka Yorkshire tagit emot rabattkuponger från slutkonsumenterna. Domstolen finner därför att den del av den första frågan som rör grossistens förehavanden i distributionskedjan endast är av hypotetisk natur och utan betydelse för avgörandet av tvisten vid den nationella domstolen. Av detta följer att domstolen inte skall besvara den delen av den första frågan.

16 Den hänskjutande domstolen skall således anses ha ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 11 A.1 a och 11 C.1 i sjätte direktivet skall tolkas så att det nominella värdet på en rabattkupong skall inkluderas i beskattningsunderlaget för en detaljhandlare i det fallet när denne vid försäljning av en vara accepterar att slutkonsumenten betalar en del av priset med kontanta medel och den andra delen av priset med en rabattkupong som utställts av den som tillverkat varan och när tillverkaren betalar detaljhandlaren det belopp som anges på kupongen, eller om nämnda bestämmelse i stället skall tolkas så att beskattningsunderlaget endast utgörs av den del av priset som slutkonsumenten betalat med kontanta medel.

17 För att besvara den på så sätt omformulerade frågan kan hänvisning göras till domen av den 15 oktober 2002 i mål C-427/98, kommissionen mot Tyskland (REG 2002, s. I-8315). I denna dom besvaras särskilt frågan hur beskattningsunderlaget skall fastställas för tillverkare som utställer sådana rabattkuponger som dem som är aktuella i målet vid den nationella domstolen. I punkt 45 i nämnda dom har domstolen i huvudsak slagit fast att en dylik tillverkare kan betraktas som en tredje part vad avser transaktionen mellan den detaljhandlare som mottagit återbetalningen av rabattkupongvärdet och den slutkonsument som använt sig av kupongen.

18 I punkt 46 i domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland har domstolen erinrat om att vad gäller den leverans som utförts av den detaljhandlare som mottagit återbetalningen skall den omständigheten att en del av vederlaget för denna leverans rent praktiskt inte lämnats av slutkonsumenten själv, utan ställts till detaljhandlarens förfogande för slutkonsumentens räkning av en tredje part, som står utanför denna transaktion, sakna betydelse när det gäller att fastställa beskattningsunderlaget för denna detaljhandlare.

19 I punkt 57 i domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland har domstolen tillagt att bedömningen av rabattkuponger i fråga om beräkning av mervärdesskatt beror på kupongernas juridiska och ekonomiska innebörd och att

beskattningsunderlaget för den som tar emot dessa kuponger inte får vara lägre än det kapitalbelopp som denne faktiskt erhåller för sin leverans.

20 I punkt 58 i domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland har domstolen av det anförda dragit slutsatsen att när en tillverkare genomför en reklamkampanj med rabattkuponger vars nominella värde skall återbetalas av tillverkaren till de detaljhandlare som tar emot kupongerna, utgörs det subjektiva vederlag som detaljhandlaren har erhållit, i den mening som avses i artikel 11 A 1.a i sjätte direktivet, av varans totala pris. Slutkonsumenten och tillverkaren har betalat en viss del var av detta pris. För detaljhandlaren utgör kupongerna nämligen en rätt till återbetalning från tillverkaren motsvarande den prisnedsättning som slutkonsumenten erhållit. Härav följer att kupongernas nominella värde utgör en tillgång för detaljhandlaren som realiseras vid återbetalningen och att kupongerna skall betraktas som betalningsmedel som motsvarar detta värde.

21 Mot denna bakgrund har domstolen i punkt 59 i domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland slagit fast att detaljhandlarens beskattningsunderlag för försäljningen till slutkonsumenten utgörs av det totala detaljhandelspriset, nämligen det pris som slutkonsumenten har betalat med tillägg för det belopp som tillverkaren återbetalar till detaljhandlaren.

22 De rabattkuponger som hade utställts inom ramen för tillverkares reklamkampanjer och som var föremål för prövning i den tvist som ledde fram till domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland motsvarar de rabattkuponger som Yorkshire tagit emot under den relevanta perioden och som är föremål för prövning i tvisten vid den nationella domstolen. Mot denna bakgrund finner domstolen att den tolkning som gjorts i punkt 59 i nämnda dom skall tillämpas på sådana mål såsom det som anhängiggjorts vid den nationella domstolen.

23 Av detta följer att den första frågan skall besvaras på följande sätt. Artikel 11 A.1 a och 11 C.1 i sjätte direktivet skall tolkas så att det nominella värdet på en rabattkupong skall inkluderas i beskattningsunderlaget för en detaljhandlare, i det fallet när denne vid försäljning av en vara accepterar att slutkonsumenten betalar en del av priset med kontanta medel och den andra delen av priset med en rabattkupong som utställts av den som tillverkat varan och när tillverkaren betalar detaljhandlaren det belopp som anges på kupongen.

Den andra tolkningsfrågan

24 Mot bakgrund av svaret på den första frågan saknas anledning att besvara den andra frågan.

Rättegångskostnader

25 De kostnader som har förorsakats Förenade kungarikets regering, den tyska, den irländska och den nederländska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 12 oktober 1999 har ställts av VAT and Duties Tribunal, Manchester — följande dom:

Artikel 11 A.1 a och 11 C.1 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 skall tolkas så att det nominella värdet på en rabattkupong skall inkluderas i beskattningsunderlaget för en detaljhandlare, i det fallet när denne vid försäljning av en vara accepterar att slutkonsumenten betalar en del av priset med kontanta medel och den andra delen av priset med en rabattkupong som utställts av den som tillverkat varan och när tillverkaren betalar detaljhandlaren det belopp som anges på kupongen.

Schintgen Gulmann Skouris

Macken Colneric

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 16 januari 2003.

R. Grass J.-P. Puissochet

Justitiesekreterare Ordförande på sjätte avdelningen