ELIDA GIBBS

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT NIAL FENNELLY

fremsat den 27. juni 1996 *

1. Elida Gibbs har to kuponordninger til fremme af salget til forbrugerne af dets toiletartikler i Det Forenede Kongerige. Ved at aflevere en »money-off«-kupon opnår forbrugeren et nedslag i detailprisen. Ved at indsende en »cash-back«-kupon opnår han tilbagebetaling af et beløb direkte fra Elida Gibbs. Elida Gibbs har for Value Added Tax Tribunal, London, gjort gældende, at begge ordninger bør tages i betragtning ved regulering med tilbagevirkende kraft af beskatningsgrundlaget for selskabets momstilsvar af dets tidligere salg af produkterne til grossister eller detailhandlere. Nævnte nationale ret har forelagt Domstolen to fortolkningsspørgsmål.

I — Sagens faktiske og retlige baggrund

A — *Retlig baggrund*

2. I artikel 2 i Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (herefter »sjette direktiv«) [1] hedder det:

»Merværdiafgift pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

...«

* Originalsprog: engelsk.

1 — EFT L 145, s. 1.

I artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), hedder det:

»*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.«

I artikel 11, punkt A, stk. 2 og 3, fastlægges det, hvilke bestanddele der skal indgå i beskatningsgrundlaget, og hvilke der skal udelukkes. Ifølge artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), medregnes »rabat og bonus, der ydes køberen eller aftageren, og som opnås på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted«, ikke i beskatningsgrundlaget.

3. I artikel 11, punkt C, stk. 1, hedder det under overskriften »Diverse bestemmelser«:

»1. I tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ikke eller kun delvis betaling eller afslag i prisen *efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted*, nedsættes beskatningsgrundlaget tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.

For så vidt angår ikke eller kun delvis betaling, kan medlemsstaterne dog fravige denne bestemmelse« [2].

B — *Faktiske omstændigheder*

4. Elida Gibbs (herefter »Gibbs«) fremstiller toiletartikler og er et datterselskab af Unilever-koncernen. 70% af selskabets salg sker direkte til detailhandlere, mens resten finder sted til grossister og cash and carry-forhandlere, hos hvilke detailhandlere kan indkøbe Gibbs' artikler. Gibbs fremmer detailsalget af sine produkter ved to former for money-off-kuponordninger og en cash-back-kuponordning.

i) Money-off-kuponer

5. Ved sin første grundlæggende ordning med money-off-kuponer organiserer Gibbs en salgsfremmende ordning for en bestemt periode. Virksomheden distribuerer kupo-

2 — Fremhævet af mig på grund af denne bestemmelses centrale betydning.

nerne til forbrugerne, enten direkte eller i form af kuponer, der kan klippes ud af aviser og ugeblade. Hver kupon har en nominel værdi og er påført instruktioner til potentielle forbrugere og detailhandlere. Detailhandlerne underrettes om, at den fulde nominelle værdi af kuponen vil blive refunderet af Gibbs, dersom de kan godtgøre, at kuponen er blevet indløst ved køb af en artikel i løbet af en salgsfremmende foranstaltning for det pågældende produkt.

6. Ifølge den anden detailhandlerspecifikke ordning indgår Gibbs et samarbejde med en detailhandler om en salgsfremmende ordning for et bestemt produkt eller en bestemt produktserie, der også gælder i et stykke tid. I forbindelse med denne ordning er det detailhandleren, der afstempler kuponerne og uddeler dem til potentielle kunder.

7. Uanset om køberen af Gibbs' produkter er grossist eller detailhandler, fakturerer Gibbs et beløb inklusive merværdiafgift (herefter »moms«) for leveringen af artiklerne uafhængigt af enhver løbende eller kommende salgsfremmende ordning. Normalt vil det således ikke på tidspunktet for købet være kendt, om produkterne indgår eller skal indgå i en salgsfremmende ordning. Salg fra grossist til detailhandler sker til grossistens priser og berøres ikke af nogen salgsfremmende ordning. Detailhandleren sælger produkterne til den normale detailpris.

8. Efter grundordningen kan forbrugeren aflevere en kupon til delvis dækning af betalingen for et bestemt produkt. Detailhandleren er ikke forpligtet til at acceptere kuponer, men når han gør dette, anmoder han Gibbs direkte om refusion af et beløb mod at godtgøre, at kuponerne er afleveret ved salg af produkter, han har foretaget. Efter den detailhandlerspecifikke ordning er forhandleren kontraktligt forpligtet til at acceptere kuponen.

ii) Cash-back-kuponer

9. Efter denne ordning påtrykkes kuponerne direkte emballagen til Gibbs' produkter. Ved kuponen tilbydes en særlig kontant tilbagebetaling af en del af den købesum, der er betalt af forbrugeren til detailhandleren, idet kuponen tillige tjener som bevis for, at købet har fundet sted. Enhver forbruger, der opfylder de betingelser, der er påtrykt kuponen, kan sende denne direkte til Gibbs (eller virksomhedens repræsentant) med henblik på refusion af det tilsagte beløb. Disse betingelser kræver, som det fremgår af forelæggelseskendelsen, at forbrugeren indsender cash-back-kuponen bilagt to andre kartoner for Gibbs-produkter.

iii) Gibbs' påstand

10. Den 24. august 1992 anmodede Unilever, der er Gibbs' moderselskab, Commissioners of Customs and Excise (herefter »Commissioners«) om tilbagebetaling af et beløb på

883 894 UKL, som efter Unilever's opfattelse siden 1984 var betalt med urette som moms af værdien af både »money-off«- og »cash-back«-kuponer. Unilever hævdede, at tilbagebetalingen af kuponernes nominelle beløb måtte anses for efterfølgende rabatter, der således nedsatte beskatningsgrundlaget for de oprindelige leverancer. Den 5. maj 1993 blev denne anmodning afvist under henvisning til, at kuponerne ikke bevirkede nogen nedsættelse af prisen mellem producenten og detailhandleren, men var en del af modydelsen for detailhandlerens levering af produkterne til kunden, dvs. en modværdi »fra tredjemand« som omhandlet i artikel 11, punkt A, stk. 1, i sjette direktiv. Commissioners anførte tillige senere, at der ikke var nogen »direkte sammenhæng mellem henholdsvis leveringen af produkterne (fra producenten til detailhandleren eller grossisten) og betalingen af 'cash-back'-beløbet (fra producenten til den endelige forbruger)«.

C — *Retsforhandlingerne for den nationale ret*

11. Gibbs indbragte disse afgørelser for Value Added Tax Tribunal, London (herefter »Tribunal«). Under sagen har Gibbs gjort gældende, at den »modværdi«, som modtages for leveringen af de pågældende produkter, er det beløb, som faktisk faktureres for dette salg med fradrag af det beløb, der udbetales ved indløsning af kuponerne, i medfør af artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a). Subsidiært har Gibbs gjort gældende, at udbetalingerne ved indløsningen af kuponerne bør betragtes således, at de pågældende transaktioner henføres under artikel 11, punkt C, stk. 1.

12. Commissioners har anført, at de transaktioner, hvori kuponerne indgår, ikke fører til nogen nedsættelse af den modydelse, som Gibbs opnår, med henblik på beregningen af momsen, som fortsat er det beløb, der skal betales til Gibbs af detailhandlere eller grossister for de af Gibbs leverede produkter. Gibbs' indløsning af kuponerne er en modværdi fra tredjemand for leveringen fra detailhandleren til forbrugeren. For så vidt angår money-off-kuponer har Commissioners anført, at detailhandleren opnår to former for vederlag, nemlig den kontante betaling fra kunden og kuponens værdi i penge. De har endvidere anført, at vederlaget for leveringen til detailhandleren er det beløb, som sidstnævnte skal betale Gibbs, eller, når leveringen sker gennem en grossist, det beløb, detailhandleren betaler til eller faktureres for af grossisten. Der kan ikke være tale om nogen efterfølgende regulering af vederlaget, det være sig for leveringen fra Gibbs til detailhandleren eller så meget mindre til en grossist, som ikke er part i transaktionen, og som ikke på nogen måde berøres af den salgsfremmende ordning.

13. Efter cash-back-kuponordningen modtager detailhandleren den fulde detailpris fra kunden, og detailhandleren berøres ikke af retten til indløsning, som alene tilkommer hans kunde. Commissioners har gjort gældende, at Gibbs, eftersom der derfor ikke er tale om, at detailhandlerne tilbyder kunden en nedsættelse af detailprisen for de solgte produkter, ikke kan anses for at have opnået en modværdi af sit tidligere salg af disse produkter, der er mindre end den, som faktisk er blevet faktureret detailhandleren (eller grossisten).

14. Tribunal er af den opfattelse, at de fællesskabsretlige problemer, der er opstået under anvendelse af disse ordninger, ikke er blevet løst ved Domstolens dom i sagen Boots Company [3], og at man kan gøre gældende, at Gibbs' indløsning af kuponerne for salg af virksomhedens produkter til kunderne bør tages i betragtning ved fastsættelsen af »beskatningsgrundlaget« for dets tidligere salg af disse produkter. Tribunal har særlig bemærket, at en »bredere fortolkning« af Domstolens dom i Glawe-sagen [4] kan tale til støtte for Gibbs' argumentation. Under særlig henvisning til nødvendigheden af en ensartet fortolkning af fællesskabsretten har Tribunal besluttet at forelægge Domstolen følgende to spørgsmål:

»1) *Money-off-kuponer*

Hvorledes skal artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og artikel 11, punkt C, stk. 1, fortolkes med henblik på fastlæggelsen af 'beskatningsgrundlaget' for en oprindelig leverandør som Elida Gibbs (jf. punkt 4 i den foreløbige beslutning), dvs. under følgende omstændigheder:

a) den oprindelige leverandør er en 'producent', der udsteder en 'money-off'-kupon, som detailhandleren kan få indløst med det 'angivne beløb' (som påtrykt kuponen) hos producenten eller for dennes regning

b) kuponen, der er blevet overdraget en potentiel kunde som led i et salgsfremstød, vil kunne blive accepteret af detailhandleren, når kunden køber et bestemt produkt af denne

c) producenten har solgt dette produkt til 'oprindelig leverandørpris', enten direkte til detailhandleren eller til en grossist, og

d) detailhandleren accepterer kuponen ved salg af produktet til kunden, fremsender den til producenten og får udbetalt det angivne beløb?

Er beskatningsgrundlaget for producenten producentprisen eller denne pris minus det angivne beløb?

Er svaret på det ovennævnte spørgsmål et andet, såfremt producenten foretager den første levering til en grossist i stedet for direkte til en detailhandler?

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

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

2) *'Cash-back'-kuponer*

Hvorledes skal artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og artikel 11, punkt C, stk. 1, fortolkes med henblik på fastlæggelsen af 'beskatningsgrundlaget' for en oprindelig leverandør som Elida Gibbs (jf. punkt 5 i den foreløbige beslutning) dvs. under følgende omstændigheder:

a) som led i en salgsfremmende ordning sælger den oprindelige leverandør ('producenten') produkter til 'producentprisen', enten direkte til en detailhandler, eller til en grossist

b) en 'cash-back'-kupon gældende for 'et angivet beløb' er påtrykt produkternes emballage, hvorefter en kunde, der godtgør at have købt en produkt som omhandlet og opfylder de øvrige på kuponen anførte betingelser, kan fremsende kuponen til producenten, som derefter vil udbetale kunden det angivne beløb, og

c) kunden køber et produkt som omhandlet af en detailhandler, fremsender kuponen til producenten og får udbetalt det angivne beløb?

Er beskatningsgrundlaget for producenten producentprisen eller denne pris minus det angivne beløb?

Er svaret på det ovennævnte spørgsmål et andet, såfremt producenten foretager den første levering til en grossist i stedet for direkte til en detailhandler?«

II — Skriftlige indlæg til Domstolen

15. Skriftlige indlæg er indgivet af Gibbs, Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland, Den Franske Republik, Forbundsrepublikken Tyskland, Den Italienske Republik og Kommissionen, og Gibbs, Det Forenede Kongerige, Frankrig, Den Hellenske Republik og Kommissionen har afgivet mundtlige indlæg.

III — Gennemgang af de spørgsmål, som er forelagt Domstolen

16. Jeg vil begynde med det andet spørgsmål, der omhandler »cash-back«-ordningen, eftersom jeg er enig med Tyskland i, at besvarelsen af det andet spørgsmål vil lette behandlingen af det første spørgsmål.

A — *Cash-back-kuponer*

17. Ved sit andet spørgsmål ønsker Tribunal især oplyst, om beskatningsgrundlaget ifølge sjette direktiv for en transaktion, der omfatter producentens levering af produkter til detailhandlere (og i visse tilfælde til grossister, som herefter leverer til detailhandlere) til en bestemt pris, kan påvirkes af, at vedkommende producent senere indløser cash-back-kuponer, der er påtrykt emballagen. Med andre ord spørges der, om vederlaget for producentens oprindelige levering af produkterne efterfølgende nedsættes med henblik på beregningen af momsen, dersom producenten efterfølgende kontant godtgør enhver forbruger, der indsender en kupon med henblik på kontant godtgørelse, en del af den detailpris, der er betalt for disse produkter.

18. Gibbs har særlig henvist til princippet om, at momsen er en omsætningsafgift, og at der herved skal forstås »den virkelige omsætning«, og at dette princip har fundet udtryk i artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (herefter »første direktiv«) [5], dvs. at momsen »bygger på den grundsætning, 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« [6]. Denne virkelige omsætning bør bestå i den pris, som modtages af detailhandlerne med fradrag af det kontante beløb, der betales til forbrugere, som indsender cash-back-kuponer. Gibbs har hævdet, at »den økonomiske virkning af 'cash-back' er den samme, som når producenten giver detailhandleren en rabat, og denne for sit vedkommende lader det fulde rabatbeløb gå videre til kunden«. Gibbs har gjort gældende, at hvis momsen skal betragtes som en forbrugsafgift, skal denne kun indbetales til myndighederne af det nettobeløb, som er betalt af den endelige (detail-) kunde. Dette vil efter Gibbs' opfattelse ikke blive tilfældet, medmindre den tilbagebetaling, der ydes af producenten, kan fradrages i det momspligtige beløb for den oprindelige levering i henhold til artikel 11, punkt C, stk. 1, i sjette direktiv. Kommissionen har til støtte herfor anført, at prisen, når Gibbs indløser kuponerne, bør anses for at være blevet nedsat »efter at salget har fundet sted«, som omhandlet i denne bestemmelse.

19. Jeg skal med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål først fokusere på detail- eller forbrugerprisen. I transaktioner som dem, der er omhandlet i Gibbs' cash-back-ordning, kan vederlaget for detailhandlerens levering efter min opfattelse alene være den fulde detailpris. Dette er den eneste påviselige modydelse, han modtager. Det er endvidere den »subjektive værdi«, som parterne fastsætter for modydelsen, således som dette udtryk benyttes i dommen i sagen Naturally

5 — EFT 1967, s. 12.

6 — Fremhævet af Gibbs.

Yours Cosmetics [7]. På samme måde må modværdien af den oprindelige levering fra producenten til detailhandleren fortsat være fakturaprisen [8]. Når detailhandleren leverer produktet, har han ingen idé om, hvorvidt kunden efter købet faktisk vil være i stand til at opfylde de betingelser, som Gibbs kræver opfyldt med henblik på tilbagebetaling. Eller rettere, der er ingen måde, hvorpå man på det oprindelige tidspunkt for Gibbs' leverance kan konstatere, om samtlige cash-back-kuponer eller en del af disse vil blive indsendt til refusion.

20. Gibbs har imidlertid påberåbt sig artikel 11, punkt C, stk. 1, i sjette direktiv, idet selskabet har anført, at beskatningsgrundlaget i det endelige forbrugerled bør være prisen nedsat med den rabat, som selskabet formentlig kommer til at yde forbrugeren. Denne bestemmelse kan efter min opfattelse ikke finde anvendelse på en betaling, der som i det foreliggende tilfælde er foretaget af tredjemand. Der sker ikke nogen ændring af prisen mellem parterne i detailleddet. Som Tyskland med rette har fremført, kan »en ændring (nedsættelse) af beskatningsgrundlaget kun ske ved en transaktion, der berører det momspligtige beløb i *transaktionen mellem den, der foretager leveringen, og modtageren*«, efter artikel 11 [9]. I Boots-dommen fandt Domstolen ikke, at et beløb, som blev refunderet ikke til den afgiftspligtiges (her detailhandlerens) umiddelbare kunde, men til tredjemand (her detailhandlerens kunde), kunne påvirke beskatningsgrundlaget for den oprindelige levering.

21. Når producenten yder refusion, er endvidere hverken detailhandleren eller producenten i stand til at kontrollere, om de produkter, for hvilke der ydes refusion, er dem, som producenten faktisk har leveret til en bestemt detailhandler, og dog skal refusionen efter Gibbs' argument henføres til denne oprindelige levering [10]. Jeg finder ikke, at Gibbs under henvisning til dommen i Glawe-sagen kan overvinde mangelen på indbyrdes forbindelse mellem den oprindelige levering og de produkter, for hvilke kuponen indløses efterfølgende. Den tjenesteydelse, der var omhandlet i nævnte sag, angik installation og drift af spilleautomater, der var programmeret således, at spillerne fik udbetalt mindst 60% af deres samlede indsatser, og det var således klart, at den modydelse, der betaltes af hver enkelt spiller med henblik på mulig gevinst, *i gennemsnit* androg 40% af hans indsats. Sagen drejede sig imidlertid kun om transaktioner på ét stadium af omsætningen, nemlig mellem ejeren eller operatøren af maskinen og spillerne. Domstolen valgte den eneste brugelige metode for pålæggelsen af moms på spilletransaktioner, der måtte anses for at være af en helt særegen beskaffenhed. Det ræsonnement, der blev anvendt under de ganske særlige forhold i Glawe-sagen, kan ikke

7 — Dom af 23.11.1988, sag 260/87, Sml. s. 6365, præmis 16 og 17, herefter »Naturally Yours«-dommen.

8 — Denne betragtning gælder så meget mere, når producenten oprindelig har leveret til en grossist.

9 — Min fremhævelse.

10 — Argumentet bliver endnu mere uantageligt, når der sker en mellemliggende transaktion mellem producenten og en grossist. Under retsmødet anmodede Gibbs' repræsentant udtrykkeligt Domstolen om at koncentrere sig om tilfælde, hvor der ikke optræder nogen grossist. Da det fremgår af de faktiske forhold, der er fastslået af Tribunal, at disse sager udgør flertallet, og da kun Frankrig anser denne sondring for relevant, vil jeg herefter alene behandle direkte leverancer til detailhandleren.

udstrækkes således, at man opstiller et alment princip, der finder anvendelse på en mere kompleks række transaktioner i forskellige led af leveringskæden. Detailhandleren er udenforstående i transaktionen mellem producenten og den detailkunde, der er part i cash-back-ordningerne. At forsøge som Gibbs at hævde, at detailkundens accept af det »tilbud«, der er påtrykt kuponen vedrørende detailsalget, kan ændre den pris, der er aftalt i den tidligere transaktion, der vedrører producentens levering af produkter til detailhandleren, vil fordreje realiteterne i handelslivet og medføre en uacceptabel og utilstedelig grad af usikkerhed i Fællesskabets momssystem.

22. Det Forenede Kongerige anfører, at den detailkunde, som sikrer sig refusion fra Gibbs efter cash-back-ordningen, modtager, hvad der svarer til et tilskud. Et sådant tilskud, anfører Det Forenede Kongerige, skal betragtes som »direkte forbundet« med den detaillevering, der er omhandlet i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og således for at udgøre en del af modydelsen for detailleveringen. Jeg finder ikke dette argument overbevisende. Tilskuddet skal inkluderes i den modydelse, som »leverandøren modtager«, for at falde ind under bestemmelsens anvendelsesområde. I denne sag sker betalingen til køberen. En streng fortolkning af denne bestemmelse er nødvendig af hensyn til sikkerhed i beregningen af prisen og af detailhandlerens pris og omsætning.

23. I artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), hedder det, at beskatningsgrundlaget ved levering af goder er »den samlede modværdi, som leverandøren modtager fra køberen, aftageren eller tredjemand ...«. I Bootsdommen fandt Domstolen, at »stk. 2 og 3 [i artikel 11, punkt A] opregner en række elementer, som skal medregnes i beskatningsgrundlaget, og andre som ikke skal medregnes ... De elementer, der er nævnt i stk. 2, anses således ifølge direktivet for at udgøre 'modværdien' ... og de elementer, der er nævnt i stk. 3, er derfor ligeledes ifølge direktivet udelukket fra begrebet modværdi« [11]. Med henblik på klassifikationen af et bestemt element fandt Domstolen, at man først måtte undersøge, om det falder ind under en af de kategorier, hvortil der henvises i artikel 11, punkt A, stk. 2 og 3, og at der kun i benægtende fald »skal tages udgangspunkt i det generelle begreb i stk. 1, litra a)«.

24. Gibbs har sig ganske vist ikke påberåbt sig nogen af disse bestemmelser til støtte for sit krav om nedsættelse af det beløb, virksomheden har tilbagebetalt af modydelsen, og den som følge heraf nødvendige regulering af beskatningsgrundlaget. Derimod hævder Gibbs, at disse tilbagebetalinger er »rabatter, der er ydet den endelige forbruger«. Rabatter kan ifølge artikel 11, punkt A, stk. 3, fradrages i to situationer. Tilbagebetalingen kan efter min opfattelse ikke betragtes som en rabat eller bonus i medfør af stk. 3, litra b), da den helt klart hverken »ydes [producentens] køber« eller »opnås på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted«. Den udgør heller ikke en »kasserabat for forudbetaling«, som omhandlet i artikel 11, punkt A, stk. 3, litra a). Med andre ord angiver artikel

11 — Se præmis 15.

11, punkt A, stk. 3, litra b), intet om »prisnedslag« for nu at benytte den almindelige betegnelse, der benyttedes af generaladvokat Van Gerven i hans forslag til afgørelse i Boots-sagen [12], der indirekte ydes i anledning af kontant betaling fra tredjemand til køberen af goder eller tjenesteydelser. Jeg finder det ikke rimeligt at fortolke artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), på samme måde som Gibbs, således at bestemmelsen indirekte skulle udelukke betaling af en del af prisen foretaget af tredjemand ved fastsættelsen af beskatningsgrundlaget. Denne bestemmelse nævner som omtalt udtrykkeligt en modværdi, der modtages fra tredjemand, i en formulering, som ikke stemmer med Gibbs' argument.

25. Jeg finder heller ikke det argument, der fremføres af Gibbs, og som støttes af Kommissionen, og som er baseret på artikel 11, punkt C, stk. 1, hvorefter indløsningen af kuponen bør betragtes som et prisnedslag, der ydes efter leveringen, mere overbevisende. En ensidig betaling, der sker til visse detailkunder, kan ikke forvandles til en efterfølgende prisnedsættelse i en helt anden, ikke identificeret transaktion. Cash-back-ordningen forudsætter ikke, at den kunde, der kræver tilbagebetaling, skal godtgøre, hos hvilken detailhandler han har købt produktet. Som anført ovenfor har Domstolen bestandigt ved vurderingen af den modydelse, der er betalt i overensstemmelse med artikel 11, punkt A, krævet, at der skal være en direkte sammenhæng mellem leveringen af et gode eller en tjenesteydelse og den påståede betaling [13]. Efter min opfattelse kan beskatningsgrundlaget for en transaktion, der er fastsat på denne måde, ikke nedsættes efter artikel 11, punkt C, stk. 1, medmindre der består en lignende direkte forbindelse mellem den påståede efterfølgende nedsættelse og den relevante momspligtige transaktion. I det foreliggende tilfælde findes der ingen sådan forbindelse. Gibbs leverer produkter ved én transaktion, normalt til en detailhandler, til en bestemt pris, der ikke ændres, og ved den anden transaktion refunderer selskabet tredjemand en del af den pris, der er betalt ved købet af nogle af disse produkter hos en (men ikke nødvendigvis den samme) detailhandler.

26. Jeg er ligeledes af den opfattelse, at fradraget i det momspligtige beløb af en del af den aftalte pris under henvisning til en senere betaling til køberen fra tredjemand potentielt er egnet til at forstyrre hele ordningen vedrørende momssystemet. I artikel 2, stk. 1, i sjette direktiv defineres de momspligtige leveringer som goder og tjenesteydelser, som *mod vederlag* foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab [14]. Domstolen har defineret dette vederlag som et beløb, der skal kunne »opgøres i penge« af den, der leverer goderne eller tjenesteydelserne, og som en »subjektiv værdi«, nemlig »den faktisk modtagne modydelse«, der modtages af leverandøren af goderne eller tjenesteydelserne, »og ikke en værdi ansat efter objektive kriterier« [15]. Brugen af ordet »subjektiv« kan være forvirrende, men efter min opfattelse tjener det til

12 — Se punkt 11 i forslaget.

13 — Se f.eks. dom af 5.2.1981, sag 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Sml. s. 445, herefter »Hollandske kartofler-dommen«, præmis 12, og Naturally Yours-dommen, præmis 12.

14 — Citeret i punkt 2 ovenfor, min fremhævelse.

15 — Se »Hollandske kartofler«-dommen, præmis 13.

at udelukke enhver formodet vurdering, der er uafhængig af den, som er affattet af parterne i transaktionen [16]. At tillade ændring af den »subjektive« værdi, der er fastsat af parterne i en transaktion mod vederlag, som følge af en heraf fuldstændig uafhængig transaktion mellem en af parterne og tredjemand, vil efter min opfattelse fundamentalt undergrave det vederlagsbegreb, der anvendes i sjette direktiv, således som Domstolen har fortolket dette begreb i sin praksis.

27. Jeg er tillige særdeles enig med Det Forenede Kongerige, Tyskland og Grækenland, når de gør gældende, at antagelse af Gibbs' og Kommissionens argument, hvorefter disse efterfølgende tilbagebetalinger skal fradrages i beskatningsgrundlaget for den oprindelige levering i medfør af artikel 11, punkt C, stk. 1, ville medføre alvorlige forstyrrelser i systemet med fradrag af indgående moms ifølge sjette direktiv. Tyskland har påpeget, at Gibbs' kunde (dvs. typisk detailhandleren) ikke har nogen retlig eller anden pligt til at regulere (i dette tilfælde nedsætte) fradraget for indgående moms i overensstemmelse med den refusion, Gibbs yder tredjemand (dvs. detailhandlerens kunde). Dette dilemma blev kort omtalt af Det Forenede Kongeriges repræsentant under retsmødet, hvor han spurgte: »... hvorledes nedsætter detailhandleren nu for det første det beløb, hvoraf han kræver fradrag for indgående moms [refusionsbeløbet], og hvorledes nedsætter ligeledes kunden, dersom han er momsregistreret, for det andet sin indgående moms under henvisning til det beløb, der er ydet som tilskud?« [17]. Logisk bør Gibbs refundere detailhandleren al moms, som denne må formodes at have betalt for meget af den oprindelige pris. Dette vil naturligvis være umuligt, idet detailhandleren ikke kan identificeres. Formålet med harmoniseringen af momsgrundlaget, således som dette er fastslået af Domstolen i sagen Chaussures Bally [18], ville blive undergravet, dersom man lagde en anden beregningsmåde for modydelsen til grund for dels beskatningsgrundlaget for Gibbs (prisen med fradrag af kontante betalinger), og dels detailhandlerens indkøb (prisen uden fradrag). I Chaussures Bally-sagen forkastede Domstolen et argument, hvorefter detailhandleren kunne beskattes af det beløb, han modtog fra kreditkortudstedere med fradrag af provision, mens kunden havde betalt den fulde pris inklusive moms ved brug af sit kreditkort. Jeg er ikke enig med Gibbs og Kommissionen i, at dette alene er et fakturerings- eller administrationsproblem. Som Grækenland rigtigt har bemærket, tjener fakturaerne et grundlæggende formål i momssystemet.

28. Under retsmødet besvarede Kommissionen dette argument ved at anføre, at artikel 20, stk. 1, litra b), som indgår i artiklen om »berigtigelse af fradragene«, udtrykkeligt

16 — Se i denne retning mit forslag til afgørelse af 27.6.1996 i sag C-288/94, Argos Distributors, Sml. I, s. 5311 punkt 21.

17 — Det Forenede Kongerige anvender ordet tilskud i denne forbindelse, hvorimod der som anført i punkt 22 ovenfor i realiteten er tale om vederlag ydet af tredjemand.

18 — Dom af 25.5.1993, sag C-18/92, Sml. I, s. 2871, præmis 12.

omhandler tilfælde, hvor der opstår ret til fradrag efter angivelsens udfærdigelse. Dette er ikke på nogen måde overbevisende. Det er helt naturligt, at der tages hensyn til sådanne fradrag, for så vidt de opstår i henhold til artikel 11, punkt C, stk. 1. Men den blotte fastsættelse af pligt for medlemsstaterne til at indføre en berigtigelsesmekanisme retfærdiggør efter min opfattelse ikke en fortolkning af artikel 11, punkt C, stk. 1, der strider mod artikel 11, punkt A. En gyldig ret til, at der tages hensyn til en prisnedsættelse, kan kun opstå, når det er leverandøren, der efterfølgende yder sin kunde den pågældende prisnedsættelse [19].

29. Jeg finder derfor, at Domstolen bør besvare det andet af de af Tribunal forelagte spørgsmål med, at beskatningsgrundlaget for producentens oprindelige levering til detailhandleren (eller grossisten) ikke påvirkes af en eventuel senere refusion fra producenten til detailhandlerens kunde. Jeg skal herefter behandle Tribunal's første spørgsmål vedrørende money-off-kuponerne.

B — *Money-off-kuponer*

30. Gibbs har anført, at beskatningsgrundlaget, for at afgiften kan blive nøjagtigt proportional med prisen på goderne, skal beregnes på grundlag af det beløb, leverandøren faktisk modtager, hvilket i det foreliggende tilfælde er det efter fradrag af udgiften til indløsningen af kuponerne resterende beløb. Gibbs har anført, at dette resultat kan opnås efter artikel 11 i sjette direktiv på to følgende måder, nemlig enten ved at betragte den modværdi, som modtages i medfør af artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), som producentens nettoindkomst eller ved at behandle de beløb, der gives ud ved indløsningen af kuponerne, som prisnedsættelser i medfør af artikel 11, punkt C, stk. 1, altså prisnedsættelser, der sker efter leveringen.

31. For så vidt angår det første synspunkt har Gibbs særlig støttet sig på Boots-dommen. Selskabet erkender, at Domstolens dom i Boots-sagen angik en rabatordning, der anvendtes af en detailhandler til fordel for hans kunder, men har dog anført, at den samme begrundelse kan anvendes på rabatter, der ydes af producenter til detailkunder. Herved har Gibbs henvist til den franske Conseil d'État's begrundelse i sagen Berthier-Savéco [20]. Kommissionen har støttet sidstnævnte opfattelse. Den har anført, at hvis man, således som Commissioners har gjort det, pålægger en forhandler, der benytter et rabatsystem som Gibbs', afgiftspligt af den fulde pris for den oprindelige levering, vil dette svare til, at man anvender en »værdi på det åbne marked« i strid med artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), således som denne bestemmelse er blevet fortolket af Domstolen. Efter Kommissionens opfattelse skal

19 — Se punkt 24 ovenfor.

20 — Dom af 20.3.1974, sag nr. 85.681.

værdien af de indløste kuponer fratrækkes i den oprindelige pris i medfør af artikel 11, punkt C, stk. 1.

32. Også Frankrig støtter denne opfattelse, men alene for så vidt angår produkter, der leveres direkte fra producenten til detailhandleren. Hvor der består en direkte forbindelse, kan indløsningen af kuponerne faktisk betragtes som en nedsættelse af prisen på den oprindelige levering. I analogi med artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), der kræver, at rabat og bonus, som ydes køberen, skal afregnes på leveringstidspunktet, har Frankrig anført, at en efterfølgende prisnedsættelse i medfør af artikel 11, punkt C, stk. 1, kun kan komme i betragtning, når nedsættelsen ydes af leverandøren til køberen. Når der imidlertid indgår en grossist i leveringskæden, udgør producentens efterfølgende indløsning af kuponerne en betaling, der foretages af tredjemand.

33. Det Forenede Kongerige har, støttet på væsentligst de samme grunde af Tyskland [21], Grækenland og Italien, anført, at kuponerne ikke er en rabat af detailprisen, der kan henføres til den oprindelige levering, men snarere er en del af modværdien af detailleveringen. Da det ville være forbundet med åbenlyse praktiske vanskeligheder for Gibbs at håndtere en sådan salgsfremmende ordning, er brugen af selskabets money-off-kuponer et ideelt middel til effektivt at opnå det samme resultat, nemlig at yde detailkunden en fordel samtidig med at fremme salget af selskabets produkter. Det Forenede Kongerige sondrer ikke mellem direkte og indirekte leveringer via en grossist, men anfører, at det sidstnævnte tilfælde kun yderligere viser det uholdbare i Gibbs' argumentation, hvorved flere transaktioner fiktivt søges behandlet som én. Det Forenede Kongerige har anført, at Boots-sagen adskiller sig fra denne sag, idet detailhandleren i modsætning til Boots-sagen efter Gibbs' ordning ikke påtager sig at yde en rabat ved udstedelse af kuponen, hvorfor det ville være »forkert at finde, at detailhandleren har nedsat prisen på sine produkter, blot fordi han accepterer en kupon, der er udstedt af tredjemand, med hvem han ikke har nogen økonomisk forbindelse, og hos hvem han måske ikke har købt goderne«.

34. Det afgørende i Gibbs' argumentation, er, at detailhandlerens stilling ikke bør skades ved en eventuel regulering til fordel for Gibbs af virksomhedens eget beskatningsgrundlag. Dersom forhandlernes momstilsvar blev forøget som følge af driften af salgsfremmende ordninger, er det klart, at de sandsynligvis ikke ville deltage. I den typiske transaktion, der er forelagt Domstolen, anser Gibbs detailprisen for at være nedsat med

21 — Tyskland har dog anført, at producentens beskatningsgrundlag kan nedsættes, men kun dersom visse strenge betingelser er opfyldt, nemlig at nedsættelsen sker i hvert enkelt led i omsætningskæden, således at detailhandleren i sidste instans opnår tilbagebetaling af en del af vederlaget for leveringen, som han kan lade gå videre til kunden ved at sælge produktet billigere, og hvis producenten udsteder en berigtiget faktura, der fører til en berigtigelse hos detailhandleren af den indgående moms, han fradrager. For så vidt angår Gibbs' ordning har Tyskland under henvisning til præmis 22 i Domstolens dom i Boots-sagen anført, at Gibbs' indløsning af kuponerne er en modværdi, der ydes af tredjemand, og som ikke kan påvirke modværdien af producentens oprindelige levering.

kuponbeløbet og holder den refusion, der opnås fra Gibbs, ude fra detailhandlerens beskatningsgrundlag. Det er alene ved denne, efter min opfattelse urigtige, betragtning, at det lykkes for Gibbs ikke at berøre detailhandlerens stilling ved den nedsættelse af beskatningsgrundlaget, som Gibbs kræver for sig selv. Uden denne nedsættelse ville indløsningen af kuponerne automatisk øge detailhandlerens avance og følgelig hans momstilsvar. På baggrund af den analogi, der er draget til Boots-sagen, skal jeg bemærke, at dette klart ikke var det synspunkt, som anlagdes af dette selskab ved beregningen af resultatet af en lignende ordning. Boots medregnede sit momstilsvar i sine bruttopriser og muliggjorde herefter momstilsvar af alle betalinger, der modtoges fra producenterne ved indløsningen af kuponerne. Denne fremgangsmåde accepteredes af alle parter, og behøvede derfor ikke at blive forelagt Domstolen, som i det pågældende tilfælde alene skulle udtale sig om tilfælde, hvor der ikke skete indløsning fra producentens side [22]. Gibbs' argument indebærer, at Boots med urette erkendte, at der forelå pligt til betaling af moms. Jeg mener, at Boots handlede ud fra en rigtig fortolkning af artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a).

35. De salgsfremmende kuponer, der udstedes af Gibbs, indrykkes i dag- og ugebladsannoncer eller uddeles til forbrugerne. De har til formål at påvirke kunderne til at købe bestemte Gibbs-produkter ved løfte om en prisnedsættelse. Deres eneste funktion er derfor at fremme salget. Gibbs tilbyder at betale en del af prisen på kundens vegne. Detailhandleren underrettes ved kuponen om, at Gibbs, dersom han accepterer denne, vil refundere ham det beløb, hvormed han har nedsat prisen til kunden. Den betaling, som foretages af Gibbs til detailhandleren, er derfor en del af produktets detailpris. I henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), er denne betaling en del af den modværdi, der modtages af detailhandleren for leveringen af goderne. Den modtages ikke »af køberen [eller] aftageren«, men fra »tredjemand for de pågældende transaktioner«. Den kunne ligeledes passende betragtes som et tilskud til kunden, »der er direkte forbundet med transaktionernes pris« [23]. Der består en direkte forbindelse mellem leveringen af goderne og dette element i modydelsen, således som det kræves efter Domstolens faste praksis [24].

36. Dersom tilbagebetalingen af kuponbeløbet indgår som et led i modydelsen ved detailsalget, eller rettere detailprisen, er jeg enig med Tyskland i, at den ikke samtidig kan udgøre en delvis tilbagebetaling af den oprindelige modydelse fra detailhandleren til producenten. Detailhandleren har allerede købt og enten betalt eller forpligtet sig til at

22 — Se retsmøderapporten i Boots-sagen, Sml. 1990 I, s. 1235, særlig s. 1236, 1237 og 1238, punkt 5, 7 og 12, samt generaladvokat Van Gerven's forslag til afgørelse, punkt 2.

23 — I modsætning til betalinger, der sker efter cash-back-ordningen, har betalinger efter money-off-ordningerne form af en tilbagebetaling til detailhandleren af den prisnedsættelse, *han er blevet anmodet om at yde kunden.*

24 — Se f.eks. de passager i sagerne »Hollandske kartofler« og Naturally Yours, jeg har henvist til i fodnote 13.

betale goderne, når de prismærkes og opstilles på hans hylder. På samme måde som den salgspris, hvortil han udbyder goderne, er upåvirket af, at Gibbs træder i kundens sted og betaler en del af prisen, berøres detailhandlerens indkøbspris ikke af, at kuponbeløbet betales af den producent, af hvem han har købt produktet. Under retsmødet fremførte Det Forenede Kongerige en levende og overbevisende sammenligning, der beskrev producentens repræsentanter stående ved disken i butikken, med tilbud om kontant tilbagebetaling af 10 pence af den pris, der var påført produkterne. Disse betalinger ville klart ikke berøre producentens oprindelige pris til forhandleren. Som bekendt sker ca. 30% af Gibbs' salg gennem grossister, i hvilket tilfælde der i hvert fald ikke er sket noget tidligere salg, der har betydning, og i hvilket prisen skal nedsættes på det tidspunkt, hvor forhandleren indsender sine kuponer til producenten med henblik på refusion.

37. Det følger ubestrideligt logisk af refusionens karakter af modydelse i detailsalget, at refusionen ikke bevirker, at den pris, Gibbs har afkrævet forhandleren, påvirkes ved »afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted« i henhold til artikel 11, punkt C, stk. 1.

38. Dommen i Berthier-Savéco-sagen støtter efter min opfattelse ikke Gibbs' argumentation. Jeg skal først og fremmest anføre, at Conseil d'État i denne sag fortolkede den franske momslovgivning, og for det andet, at sagen vedrørte retsstillingen for en detailhandler, som på et tidspunkt, hvor der ikke skulle betales moms i detailleddet i Frankrig, men hvor denne betaltes i grossistleddet, anmodede om nedsættelse af det beløb, han skulle svare moms af for indkøb af sæbe fra en producent, der havde distribueret money-off-kuponer, der lignede Gibbs'. I alle tilfælde finder jeg den analyse, der er foretaget af Commissaire du Gouvernement Schmeltz, er mere relevant for fortolkningen af artikel 11, punkt A, i sjette direktiv [25].

39. Jeg finder derfor, at money-off-kuponordningen må anses for en salgsfremmende foranstaltning, der finansieres af Gibbs, og oprindelig er beregnet til at komme detailkunden til gode for at fremme af Gibbs' handelsmæssige omdømme og omsætning. Til forskel fra forholdene i Boots-sagen omfatter ordningen ikke nogen ydelse af rabat eller efterfølgende nedsættelse fra Gibbs' side til *dets* kunde.

25 — »I hvert fald kan leverandørens indløsning af kuponer ikke anses for en egentlig rabat, der ydes af sidstnævnte, da ydelsen ikke afhænger af leverandørens, men af forbrugerens vilje, og den ydes, ikke på grundlag af køb, der er foretaget af hans detailkunde, men i forhold til det antal artikler, sidstnævnte har afsat under bestemte omstændigheder«, jf. forslag til afgørelse refereret i *Droit Fiscal*, 1974, s. 37. Conseil d'État's dom kritiseres tillige af kommentatoren i *Droit Fiscal*, som anfører, at nedsættelsen af salgsprisen til fordel for køberen, for at man kan tale om en »rabat« i ordets egentlige betydning, skal betales af sælgeren, hvilket ikke var tilfældet i Berthier-Savéco-sagen, hvor den krediteredes sælgeren af producenten med det pågældende beløb, se s. 34.

IV — Forslag til afgørelse

40. På baggrund af det ovenfor anførte foreslår jeg Domstolen at besvare de af Value Added Tax Tribunal, London, forelagte spørgsmål, som følger:

Artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og artikel 11, punkt C, stk. 1, i Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således:

1) Beskatningsgrundlaget for leveringer af goder til en grossist eller detailhandler fra en leverandør, der til potentielle forbrugere udsteder money-off-kuponer med tilbud om prisnedsættelser på bestemte af hans produkter, nedsættes ikke med betalinger fra vedkommende leverandør til detailhandlere med det beløb, der svarer til den prisnedsættelse, disse yder forbrugere, der indleverer disse kuponer ved køb af de pågældende produkter.

2) Beskatningsgrundlaget for levering af produkter til en grossist eller detailhandler fra en leverandør, der sørger for trykning af cash-back-kuponer på disse produkter med tilbud om kontant tilbagebetaling af bestemte beløb, nedsættes ikke med betalinger, foretaget af vedkommende leverandør til kunder, som svarer til de beløb, der således er påtrykt produkter, de køber.