FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT NIAL FENNELLY

föredraget den 27 juni 1996 *

1. Elida Gibbs finansierar två olika kupongsystem för att främja sin försäljning av toalettartiklar till konsumenter i Förenade kungariket. Genom att förete en rabattkupong (money off-kupong) erhåller konsumenten ett prisavdrag av detaljhandlaren. Genom att sända in en kupong som ger rätt till återbetalning (cash back-kupong) erhåller han ersättning direkt från Elida Gibbs. Elida Gibbs har inför Value Added Tax Tribunal, London, anfört att de båda systemen skall återspeglas i en retroaktiv jämkning av det beskattningsunderlag som bestämmer hur mycket bolaget skall betala i mervärdesskatt för sin egen föregående försäljning av produkterna till grossister eller detaljhandlare. Den nationella domstolen har begärt förhandsavgörande av domstolen avseende två frågor.

I — Bakgrund och tillämpliga bestämmelser

A — *Tillämpliga bestämmelser*

2. I artikel 2 i rådets 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) [1] föreskrivs följande:

"Mervärdeskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

...".

* Originalspråk: engelska.

1 — EGT nr L 145, s. 1.

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

"*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."

I artikel 11 A.2 och 11 A.3 definieras vad som skall inräknas i beskattningsunderlaget och vad som skall uteslutas. I enlighet med artikel 11 A.3 b får beskattningsunderlaget inte innefatta "[r]abatter som ges till kunden och kontoförs vid tidpunkten för tillhandahållandet."

3. I artikel 11 C.1 anges följande under "Diverse bestämmelser":

"1. 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.

För de fall att betalning helt eller delvis uteblir får medlemsstaterna dock göra undantag från denna bestämmelse." [2]

B — *Bakgrund*

4. Elida Gibbs (nedan förkortat till Gibbs) tillverkar toalettartiklar och är ett dotterbolag inom koncernen Unilever. Av tillverkningen säljs 70 procent till detaljhandlare och resten till grossister eller till affärer som tillämpar hämtköp (cash and carry), från vilka detaljhandlare kan köpa Gibbs produkter. Gibbs främjar detaljhandelsförsäljningen av sina produkter genom två slags system med rabattkuponger och ett system med kuponger som ger rätt till återbetalning.

i) Rabattkuponger

5. Enligt det första, grundläggande systemet med rabattkuponger genomför Gibbs en allmän marknadsföring under en begränsad tid. Det distribuerar kuponger till konsu-

2 — Kursiverat på grund av punktens centrala betydelse.

menter, antingen direkt eller i form av kuponger som kan klippas ut ur tidningar och tidskrifter. Varje kupong har ett nominellt värde och innehåller anvisningar både för potentiella kunder och detaljhandlare. Detaljhandlarna informeras om att hela kupongens nominella värde kommer att återbetalas av Gibbs, under förutsättning att de kan visa att kupongen löstes in vid försäljning av en produkt som marknadsfördes vid denna tid.

6. Enligt det andra, särskilda detaljhandelssystemet genomför Gibbs tillsammans med detaljhandlaren en marknadsföring för en särskild produkt eller serie av produkter som också varar en viss tidsperiod. Därvid är det detaljhandlaren som trycker kupongerna och distribuerar dem till potentiella kunder.

7. Oavsett om det är en grossist eller en detaljhandlare som handlar av Gibbs, skall ett belopp inklusive mervärdesskatt betalas för varorna, utan hänsyn till aktuella eller framtida marknadsföringsåtgärder. Vanligtvis är det vid tidpunkten för köpet inte känt om varorna senare kommer att bli föremål för några marknadsföringsåtgärder. Försäljningen från grossist till detaljhandlare sker till grossistpris och påverkas inte av några marknadsföringsåtgärder. Detaljhandlaren bjuder ut varorna till försäljning till normalt försäljningspris.

8. Enligt det grundläggande systemet kan konsumenten förete en kupong som delbetalning för den bestämda produkten. Detaljhandlaren behöver inte acceptera kuponger, men om han gör det kan han med bevis på att kupongerna motsvarar Gibbsprodukter som han har sålt begära återbetalning direkt från Gibbs. Enligt det särskilda detaljhandelssystemet är detaljhandlaren bunden enligt avtal att acceptera kupongen.

ii) Kuponger som ger rätt till återbetalning

9. Enligt detta system trycks kuponger direkt på förpackningarna till Gibbs produkter. Kupongen erbjuder en särskild kontantåterbetalning av en del av det inköpspris som konsumenten har betalat till detaljhandlaren och utgör samtidigt ett bevis på köpet. En konsument som uppfyller de på kupongen förtryckta villkoren kan skicka kupongen direkt till Gibbs (eller dess ombud) för att få den utlovade betalningen. Enligt dessa villkor skall konsumenten, såsom framgår av begäran om förhandsavgörande, skicka in kupongen som ger rätt till återbetalning tillsammans med förpackningar från två andra Gibbs produkter.

iii) Gibbs yrkande

10. Den 24 augusti 1992 begärde Unilever, Gibbs moderbolag, att Commissioners of Customs and Excise (nedan kallade Commissioners) skulle betala tillbaka

883 894 UKL som bolaget gjorde gällande att det hade deklarerat för mycket med avseende på både rabattkupongerna och kupongerna som ger rätt till återbetalning, under åberopande av att återbetalningen av kupongernas nominella värde utgjorde en retroaktiv rabatt, vilken följaktligen minskade beskattningsunderlaget för den ursprungliga leveransen. Den 5 maj 1993 avslogs denna begäran på grund av att kupongerna inte åstadkom någon prisnedsättning mellan tillverkare och detaljhandlare, utan utgjorde en del av vederlaget för att detaljhandlaren tillhandahöll konsumenten varor, det vill säga "vederlag från tredje part" enligt artikel 11 A.1. Commissioners hävdade vidare att det "[saknades] direkt samband mellan (tillverkarens) leverans av varor (till detaljhandlaren eller grossisten) och återbetalningen (från tillverkaren till den slutliga konsumenten)".

C — *Förfarandet vid den nationella domstolen*

11. Gibbs överklagade besluten till Value Added Tax Tribunal, London (nedan kallad Tribunal). Gibbs hävdade att enligt artikel 11 A.1 a är "vederlaget" som erhålls för leverans av produkterna i fråga det belopp som faktiskt har fakturerats för sådan försäljning minskat med det belopp som betalas ut vid inlösen av kupongerna. Alternativt gjorde Gibbs gällande att betalningarna vid inlösen av kupongerna skulle medföra att de berörda transaktionerna omfattades av artikel 11 C.1.

12. Commissioners anförde att transaktionerna med kupongerna inte medför någon minskning av det vederlag som Gibbs erhöll i mervärdesskattehänseende. Detta belopp förblir det som detaljhandlare eller grossister betalar Gibbs för varor som Gibbs har levererat. Gibbs inlösen av kuponger enligt de båda systemen utgör vederlag från tredje part för vad detaljhandlaren har tillhandahållit konsumenten. I fråga om rabattkupongerna hävdade Commissioners att detaljhandlaren erhåller två former av vederlag, nämligen kontantbeloppet från kunden och kupongens penningvärde från Gibbs. Commissioners påstod att vederlaget för leveransen till detaljhandlaren är det belopp som detaljhandlaren skall betala Gibbs eller, när leveransen sker genom en grossist, det belopp som detaljhandlaren betalar till eller faktureras av grossisten. Det kan inte göras någon retroaktiv jämkning av vederlaget, vare sig för Gibbs leveranser till detaljhandlaren eller, ännu mindre, till en grossist, som inte är inblandad i och inte på något sätt berörs av marknadsföringsåtgärderna.

13. Enligt systemet med kuponger som ger rätt till återbetalning får detaljhandlaren hela detaljhandelspriset från konsumenten. Detaljhandlaren berörs inte av rätten till inlösen som endast berör hans kund. Commissioners anförde att eftersom det inte var fråga om att detaljhandlarna erbjöd en rabatt på detaljhandelspriset på de sålda varorna, kunde Gibbs inte anses ha erhållit ett lägre vederlag vid sin tidigare försäljning av dessa varor än det som detaljhandlaren (eller grossisten) faktiskt krävdes på.

14. Tribunal anser inte att de gemenskapsrättsliga frågor som dessa system har givit upphov till löstes genom domstolens dom i målet Boots Company [3] och att det kan anföras sakliga skäl för att Gibbs inlösen av kuponger vid försäljning av dess produkter till konsumenter skall beaktas vid fastställandet av "beskattningsunderlaget" för dess tidigare försäljning av dessa produkter. Tribunal påpekar särskilt att "en mer vidsträckt tillämpning" av domstolens dom i målet Glawe [4] skulle kunna stödja Gibbs argument. Med hänvisning särskilt till behovet av en enhetlig tolkning av gemenskapsrätten, beslutade Tribunal att begära ett förhandsavgörande av domstolen avseende följande två frågor:

"1. *Rabattkuponger*

Hur skall artikel 11 A.1 a och artikel 11 C.1 tolkas med avseende på 'beskattningsunderlaget' för en ursprunglig leverantör i Elida Gibbs situation (som beskrivs i punkt 4 i det interimistiska beslutet), det vill säga under följande omständigheter:

a) Den ursprungliga leverantören är en 'tillverkare' som utfärdar en rabattkupong, som kan lösas in hos tillverkaren eller på dennes bekostnad mot 'angivet belopp' (tryckt på kupongen) till förmån för detaljhandlaren;

b) kupongen, som har delats ut till en potentiell konsument under en försäljningskampanj, kan accepteras av detaljhandlaren när konsumenten köper en bestämd vara från denne;

c) tillverkaren har sålt denna vara till 'fabrikspris', antingen direkt till detaljhandlaren eller till en grossist;

d) detaljhandlaren accepterar kupongen vid försäljning av varan till konsumenten, företer den för tillverkaren och erhåller angivet belopp?

Är tillverkarens beskattningsunderlag lika med tillverkarens försäljningspris eller lika med det priset minskat med det angivna beloppet?

Blir svaret på ovanstående fråga ett annat om tillverkarens ursprungsleverans sker till en grossist i stället för direkt till en detaljhandlare?

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

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

2. *Kuponger som ger rätt till återbetalning*

Hur skall artikel 11 A.1 a och artikel 11 C.1 tolkas med avseende på 'beskattningsunderlaget' för en ursprunglig leverantör i Elida Gibbs situation (som beskrivs i punkt 5 i det interimistiska beslutet), det vill säga under följande omständigheter:

a) I samband med pågående marknadsföringsåtgärder säljer ursprungsleverantören ('tillverkaren') varor till 'fabrikspris' antingen direkt till en detaljhandlare eller till en grossist;

b) en kupong som ger rätt till återbetalning med 'angivet belopp' är tryckt på omslaget till varorna, vilket ger en kund som bevisar att han köpt en sådan vara och uppfyller de övriga villkor som anges på kupongen rätt att förete kupongen för tillverkaren och att i utbyte erhålla det angivna beloppet;

c) en konsument köper en sådan vara från en detaljhandlare, företer kupongen för tillverkaren och erhåller angivet belopp?

Är tillverkarens beskattningsunderlag lika med tillverkarens försäljningspris eller lika med det priset minskat med det angivna beloppet?

Blir svaret på ovanstående fråga ett annat om tillverkarens ursprungsleverans sker till en grossist i stället för direkt till en detaljhandlare?"

II — Yttranden som har inkommit till domstolen

15. Skriftliga yttranden har inkommit från Gibbs, Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland, Republiken Frankrike, Förbundsrepubliken Tyskland, Republiken Italien och kommissionen. Gibbs, Förenade kungariket, Frankrike, Republiken Grekland och kommissionen har yttrat sig muntligen.

III — Prövning av de frågor som har ställts till domstolen

16. Jag har för avsikt att börja med den andra frågan, som gäller systemet med återbetalning, eftersom jag delar Tysklands uppfattning om att ett svar på den andra frågan är till hjälp vid analysen av den första.

A — *Kuponger som ger rätt till återbetalning*

17. Med sin andra fråga vill Tribunal i huvudsak veta om beskattningsunderlaget vid tillämpning av sjätte direktivet på en transaktion som avser en tillverkares leverans av varor till detaljhandlare (och i vissa fall till grossister som i sin tur levererar till detaljhandlare) till ett visst bestämt pris kan påverkas av tillverkarens efterföljande inlösen av på förpackningen tryckta kuponger som ger rätt till återbetalning. Med andra ord ställs domstolen inför frågan om vederlaget för tillverkarens ursprungliga leverans av varorna i mervärdesskattehänseende nedsätts retroaktivt om tillverkaren återbetalar en del av det detaljhandelspris som har betalats för varorna till en konsument som sänder in en kupong för att få en kontantåterbetalning.

18. Gibbs har särskilt betonat principen att mervärdesskatt är en skatt på omsättning, att denna skall vara en "verklig faktisk omsättning" och att denna princip återfinns i artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (nedan kallat första direktivet) [5], det vill säga att mervärdesskatt "innebär tillämpning på varor och tjänster av en *allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna*, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions-och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut". [6] Denna verkliga omsättning är det pris som erhålls från detaljhandlarna minskat med de kontanta belopp som utbetalas till konsumenter som skickar in kuponger som ger rätt till återbetalning. Gibbs har gjort gällande att "den ekonomiska effekten av 'cash-back' är densamma som när tillverkaren ger detaljhandlaren en rabatt, vilken i sin tur överlåter hela rabatten till kunden". Gibbs har hävdat att om mervärdesskatt skall vara en skatt på konsumtion, skall skattemyndigheterna endast erhålla mervärdesskatt på det nettobelopp som den slutliga kunden (detaljhandelskunden) betalar. Gibbs har gjort gällande att så inte blir fallet om inte tillverkarens återbetalning får dras av från beskattningsunderlaget för den ursprungliga leveransen i enlighet med artikel 11 C.1 i sjätte direktivet. Kommissionen har till stöd för detta hävdat att priset, när Gibbs löser in kupongerna, skall anses ha "nedsatts efter det att tillhandahållandet ägt rum" såsom anges i bestämmelsen.

19. Det är till hjälp att först fokusera på detaljhandels-eller konsumentpriset. Vid sådana transaktioner som de i Gibbs system med återbetalning, kan enligt min mening vederlaget för detaljhandlarens tillhandahållande bara vara hela detaljhandelspriset. Det är det enda identifierbara vederlag som erhålls. Det är dessutom det "subjektiva värde" som parterna anser att vederlaget har,

5 — EGT nr 71, 1967, s. 1301.

6 — Gibbs kursivering.

i enlighet med hur detta begrepp används i målet Naturally Yours Cosmetics mot Commissioners of Customs and Excise [7]. På samma sätt måste vederlaget för tillverkarens ursprungliga leverans till detaljhandlaren förbli det ursprungliga fakturerade priset [8]. När detaljhandlaren tillhandahåller varorna har han ingen aning om huruvida konsumenten efter köpet kommer att kunna uppfylla eller faktiskt uppfyller de villkor som Gibbs har ställt upp för återbetalning. För att vara mer exakt kan man inte vid tidpunkten för Gibbs ursprungliga leverans veta om någon eller alla kuponger som ger rätt till återbetalning kommer att företes för inlösen.

20. Gibbs har emellertid åberopat artikel 11 C.1 i sjätte direktivet och uppgivit att beskattningsunderlaget i det slutliga konsumentledet skall vara priset minskat med den rabatt som Gibbs förmodas ge konsumenten. Den bestämmelsen kan enligt min mening inte äga tillämpning på en betalning som, såsom i förevarande fall, har gjorts av en tredje part. Priset förändras inte mellan parterna i detaljhandelsförsäljningen. Som Tyskland så riktigt har gjort gällande "kan [enligt artikel 11] en förändring (nedsättning) av beskattningsunderlaget endast ske genom en process som påverkar beskattningsunderlaget för *transaktionen mellan leverantören och mottagaren*". [9] I domen i målet Boots fastställde domstolen inte att en återbetalning som inte gjordes till den som var direkt kund hos skattebetalaren (i detta fall detaljhandlaren), utan till en tredje part (i detta fall detaljhandelskunden), kunde påverka beskattningsunderlaget för den ursprungliga leveransen.

21. När en godkänd ansökan om inlösen görs hos tillverkaren, kan dessutom varken detaljhandlaren eller tillverkaren kontrollera om de varor för vilka återbetalning beviljas är desamma som de som tillverkaren faktiskt levererade till en bestämd detaljhandlare. Ändå skall enligt Gibbs argument återbetalningen avse den ursprungliga leveransen [10]. Jag tror inte att Gibbs finner stöd i målet Glawe för att överbrygga bristen på överensstämmelse mellan den ursprungliga leveransen och de varor beträffande vilka kupongen sedermera inlöses. I det fallet avsåg tjänsten installation och drift av spelmaskiner, vilka var programmerade så att minst 60 procent av de totala insatserna skulle betalas ut till spelarna. Det var således klart att varje spelare betalade ett vederlag på *i genomsnitt* 40 procent av sin insats för att ha en möjlighet att vinna. Fallet avsåg dock endast transaktioner i ett led av handeln, nämligen ledet mellan den som ägde eller skötte maskinen och spelarna. Domstolen valde den enda tänkbara metoden för att tillämpa mervärdesskatt på vad som till sin natur var speltransaktioner. Det resonemang som fördes under de mycket speciella omständigheterna i målet Glawe kan inte tolkas så att det skapar en princip av allmän innebörd vilken är tillämplig på mer komplicerade transaktioner

7 — Dom av den 23 november 1988 (230/87, Rec. s. 6365, punkterna 16 och 17, nedan kallad domen i målet Naturally Yours).

8 — Denna analys gäller i än högre grad då tillverkaren ursprungligen levererade till en grossist.

9 — Kursiverat i den ursprungliga texten.

10 — Argumentet blir ännu mer osannolikt när det finns en mellanliggande transaktion mellan tillverkaren och en grossist. Vid sammanträdet uppmanade Gibbs ombud dock uttryckligen domstolen att koncentrera sig på fall där det inte förekommer någon grossist. Då det framgår av de av Tribunal fastställda sakomständigheterna att de fallen utgör det stora flertalet och då endast Frankrike anser att skillnaden har någon betydelse, kommer jag hädanefter att koncentrera min prövning på direkta leveranser till detaljhandlare.

i olika led i leveranskedjan. Detaljhandlaren står utanför den transaktion mellan tillverkaren och detaljhandelskunden som ingår i systemen med återbetalning. Att som Gibbs försöka vidhålla att det förhållandet att detaljhandelskunden accepterar "erbjudandet" som är tryckt på kupongen, vilket påverkar detaljhandelsförsäljningen, kan ändra det överenskomna priset i den tidigare transaktionen som avsåg tillverkarens leverans av varor till detaljhandlaren, skulle innebära att handelsförhållanden snedvrids och att det införs ett oacceptabelt och obefogat moment av osäkerhet i gemenskapens mervärdesskattesystem.

22. Förenade kungariket har gjort gällande att en detaljhandelskund som säkrar ersättning från Gibbs enligt systemet med återbetalning får ett belopp som kan jämställas med en subvention. Förenade kungariket har med eftertryck gjort gällande att sådana subventioner skall anses vara "direkt kopplade" till detaljhandelsleveransen enligt artikel 11 A.1 a och således anses utgöra en del av vederlaget för denna detaljhandelsleverans. Jag finner inte detta resonemang övertygande. Subventioner måste innefattas i det vederlag som "leverantören har erhållit" för att omfattas av bestämmelsen. Här är det köparen som får betalningen. En strikt tolkning av bestämmelsen står i överensstämmelse med kravet på säkerhet när detaljhandlarens pris och omsättning skall fastställas.

23. I artikel 11 A.1 a anges att beskattningsunderlaget vid tillhandahållande av varor skall vara "[a]llt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part." Domstolen uppgav i domen i målet Boots att "i punkterna 2 och 3 i artikel 11 A räknas det upp vissa poster som skall ingå i beskattningsunderlaget och andra belopp som inte skall ingå ... Således anses posterna i punkt 2 i artikel 11 A i själva direktivet vara 'vederlaget' och därför undantas, likaledes enligt lag, beskattningsunderlaget och posterna i punkt 3 från det vederlagsbegreppet" [11]. För att klassificera en bestämd post ansåg domstolen att man först skall studera punkterna 2 och 3 i artikel 11 A för att se om posten omfattas av någon av dessa punkter och att det endast är när sådan klassificering inte är möjlig "som hänvisning skall göras till det allmänna begreppet i punkt 1 a".

24. Det är riktigt att Gibbs inte har åberopat någon av dessa punkter i sitt yrkande om nedsättning, med beloppet av kontantutbetalningarna, av det vederlag som det har tilldelats och därpå följande jämkning av dess beskattningsunderlag. Gibbs har emellertid påstått att dessa utbetalningar utgör "rabatter till den slutliga konsumenten". Rabatter medför nedsättningar i två fall enligt artikel 11 A.3. Återbetalningen kan enligt min mening inte klassificeras som en prisnedsättning enligt punkt 3 b, eftersom den uppenbarligen varken "ges till kunden" till tillverkaren eller "kontoförs vid tidpunkten för tillhandahållandet". Det rör sig inte heller

11 — Se punkt 15 i domen.

om "[p]risnedsättningar i form av kassarabatt" enligt artikel 11 A.3 a. Med andra ord föreskrivs inte "prisnedsättningar" i artikel 11 A.3 b, för att använda den allmänna beskrivning som generaladvokat Van Gerven valde i sitt förslag till avgörande i målet Boots [12], vilka följer indirekt av kontantbetalningar av en tredje part till köparen av varor eller tjänster. Jag anser inte att det är rimligt att tolka artikel 11 A.1 som Gibbs gör, så att betalningar av en del av priset som görs av en tredje part implicit skall undantas vid fastställelsen av beskattningsunderlaget. I den punkten hänvisas det uttryckligen, såsom vi har sett, till vederlag från tredje part i ordalag som inte är förenliga med Gibbs argument.

25. Jag tycker inte heller att Gibbs argument är rimligt, vilket stöds av kommissionen och som grundas på artikel 11 C.1, enligt vilket inlösen av kupongen skall anses som en prisnedsättning som ges efter leveransen. En ensidig betalning till några detaljhandelskunder kan inte förvandlas till en prisnedsättning i efterhand för en helt annan och oidentifierad transaktion. En kund som begär ersättning behöver inte enligt systemet med återbetalning identifiera vilken detaljhandlare som han har köpt produkten av. Som har angivits ovan har domstolen, när den har bestämt det vederlag som har betalats i enlighet med artikel 11 A, genomgående hänvisat till behovet av en direkt koppling mellan de tillhandahållna varorna eller tjänsterna och den påstådda betalningen [13]. Enligt min mening kan inte beskattningsunderlaget för en transaktion som bestämts på detta sätt nedsättas i enlighet med artikel 11 C.1, om det inte finns en liknande direkt koppling mellan den påstådda efterföljande nedsättningen och den relevanta beskattningsbara transaktionen. I förevarande fall finns det inte någon sådan koppling. I den ena transaktionen levererar Gibbs varor, vanligtvis till en detaljhandlare, till ett bestämt pris, vilket inte ändras, och i den andra återbetalar det till en tredje part en del av det pris som har betalats vid köp av några av dessa varor från en sådan (men inte nödvändigtvis samma) detaljhandlare.

26. Jag är också av den uppfattningen att ett undantagande av en del av det överenskomna priset från beskattningsunderlaget, med hänvisning till en senare betalning till köparen av en tredje part, skulle kunna snedvrida hela mervärdesskattesystemet. I artikel 2.1 i sjätte direktivet definieras leveranser som omfattas av mervärdesskatt som leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker *mot vederlag* inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap. [14] Domstolen har definierat detta vederlag som ett belopp som måste kunna "uppskattas i pengar" och som "ett subjektivt värde", nämligen pengar som den person som levererar varorna eller tillhandahåller tjänsterna "verkligen erhåller och inte ett värde som uppskattas enligt objektiva kriterier". [15]

12 — Se punkt 11 i förslaget till avgörande.

13 — Se exempelvis dom av den 5 februari 1981, Staatssecretaris Van Financiën mot Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Rec. s. 445, nedan kallat nederländska potatismålet, punkt 12), och domen i målet Naturally Yours, punkt 12.

14 — Citerad inledningsvis i punkt 2 ovan, min kursivering.

15 — Se "nederländska potatismålet", punkt 13 i domen.

Användningen av ordet "subjektiv" kan vara förvirrande, men enligt min mening är det avsett att utesluta värderingar som är fristående från den som parterna i transaktionen har gjort. [16] Att tillåta en ändring av det "subjektiva" belopp som har fastställts av parterna i transaktionen i fråga, till följd av en helt fristående transaktion mellan en av parterna och en tredje part, skulle enligt min mening i grunden undergräva vederlagsbegreppet i sjätte direktivet, såsom detta har tolkats i domstolens rättspraxis.

27. Jag slås också särskilt av styrkan i Förenade kungarikets, Tysklands och Greklands uppfattning att ett godtagande av Gibbs och kommissionens argument att beloppet för dessa retroaktiva återbetalningar måste dras av från beskattningsunderlaget för den ursprungliga leveransen enligt artikel 11 C.1 skulle få allvarliga återverkningar på systemet med avdrag för ingående mervärdesskatt enligt sjätte direktivet. Tyskland har påpekat att Gibbs kund (det vill säga vanligtvis detaljhandlaren) inte är förbunden vare sig rättsligt eller på annat vis att jämka (här nedåt) anspråket på ingående mervärdesskatt i enlighet med den ersättning som Gibbs ger till en tredje part (det vill säga detaljhandelskunden). Problemet uttrycktes kortfattat av Förenade kungarikets ombud vid sammanträdet: "Hur nedsätter för det första detaljhandlaren nu beloppet för ingående mervärdesskatt med återbetalningen och hur nedsätter för det andra konsumenten, om han är registrerad för mervärdesskatt, sin ingående mervärdesskatt med hänvisning till storleken av subventionen?" [17] Logiskt sett skulle Gibbs ersätta detaljhandlaren all mervärdesskatt som denne förmodas ha betalat för mycket i det ursprungliga priset. Detta skulle naturligtvis vara omöjligt, eftersom detaljhandlaren inte kan identifieras. Det av domstolen i målet Chaussures Bally [18] fastställda syftet med att harmonisera beskattningsunderlaget för mervärdesskatt skulle undermineras om det användes olika metoder för att beräkna vederlaget för å ena sidan Gibbs beskattningsunderlag (pris minus kontantutbetalningar) och å andra sidan detaljhandlarens köp (pris utan avdrag). I målet Chaussures Bally förkastade domstolen argumentet att detaljhandlaren kunde taxeras för det belopp som erhållits från kreditkortsbolag, efter avdrag för kommission, medan konsumenten hade betalat fullt pris, inklusive mervärdesskatt, när han använde kreditkortet. Jag delar inte Gibbs och kommissionens uppfattning att detta enbart är ett fakturerings-eller pappersexercisproblem. Som Grekland så riktigt har påpekat är fakturor av grundläggande betydelse i mervärdesskattesystemet.

28. Vid sammanträdet besvarade kommissionen detta med att uppge att det i artikel 20.1 b, som ingår i artikeln om "[j]ämkning av avdrag", uttryckligen föreskrivs om det fallet

16 — Se i detta avseende mitt förslag till avgörande av den 27 juni 1996 i målet Argos Distributors mot Commissioners of Customs and Excise, C-288/94, REG s. I-5311 punkt 21.

17 — Förenade kungariket använder ordet subvention i detta sammanhang när, såsom har angivits i punkt 22 ovan, betalningen i själva verket utgör ett vederlag från tredje man.

18 — Dom av den 25 maj 1993 (C-18/92, Rec. s. I-2871, punkt 12).

att ett avdrag inträffar efter det att deklarationen har gjorts. Detta är inte alls övertygande. Det är fullkomligt naturligt att det vidtas åtgärder för sådana avdrag i den mån som de uppstår i enlighet med artikel 11 C.1. Enbart kravet på medlemsstaterna att inrätta en jämkningsmekanism rättfärdigar dock inte enligt min mening en tolkning av artikel 11 C.1 som strider mot artikel 11 A. En giltig rätt att få ett prisavdrag beaktat kan endast uppkomma när det är leverantören som senare ger sin kund det relevanta prisavdraget. [19]

29. Jag anser därför att domstolen skall besvara den andra frågan som Tribunal har ställt till domstolen med att beskattningsunderlaget för tillverkarens ursprungliga leverans till detaljhandlaren (eller grossisten) inte påverkas av en återbetalning som tillverkaren senare gör till detaljhandelskunden. Nu måste Tribunals första fråga avseende rabattkuponger behandlas.

B — *Rabattkuponger*

30. Gibbs har anfört att för att skatten skall vara exakt proportionell mot priset på varorna, måste beskattningsunderlaget beräknas på grundval av det belopp som leverantören verkligen erhåller, det vill säga i förevarande fall med avdrag för det belopp som har lagts ut vid inlösen av kupongerna. Gibbs har gjort gällande att detta resultat kan uppnås enligt artikel 11 i sjätte direktivet på något av följande två sätt: Genom att anse vederlaget som har erhållits enligt artikel 11 A.1 a som tillverkarens nettoinkomst eller genom att behandla de summor som har lagts ut vid inlösen av kupongerna som prisnedsättningar efter det att tillhandahållandet har ägt rum enligt artikel 11 C.1.

31. Gibbs har i fråga om det första sättet särskilt hänvisat till domen i målet Boots. Samtidigt som Gibbs har godtagit att domstolens dom i målet Boots avsåg en detaljhandlares rabattsystem till förmån för sina kunder, har det hävdat att samma resonemang kan tillämpas på rabatter som en tillverkare erbjuder detaljhandelskunder. Det har i detta avseende hänvisat domstolen till resonemanget av Frankrikes Conseil d'État i målet Berthier-Savéco [20]. Kommissionen stödjer det andra sättet. Den har hävdat att om en tillverkare med ett sådant rabattsystem som Gibbs skulle beskattas, såsom Commissioners har gjort, för hela beloppet för den ursprungliga leveransen, vore detta detsamma som att i strid med domstolens tolkning av artikel 11 A.1 a använda ett "värde på den öppna

19 — Se punkt 24 ovan.

20 — Dom av den 20 mars 1974, mål nr 85.681.

marknaden". Enligt dess mening måste det nominella värdet av inlösta kuponger dras av från det ursprungliga priset enligt artikel 11 C.1.

32. Frankrike har också uttryckt sitt stöd för det andra sättet, men endast i fråga om varor som tillverkaren levererar direkt till detaljhandlaren. När det finns ett direkt förhållande, kan inlösen av kupongerna faktiskt betraktas som en nedsättning av priset på den ursprungliga leveransen. I analogi med artikel 11 A.3 b, enligt vilken rabatten skall kontoföras vid tidpunkten för tillhandahållandet, har Frankrike hävdat att en efter leveransen följande prisnedsättning enligt artikel 11 C.1 endast kan uppkomma när nedsättningen beviljas av leverantören till köparen. När således en grossist ingår i leveranskedjan, utgör tillverkarens senare inlösen av kupongerna en betalning till detaljhandlaren av en tredje part.

33. Förenade kungariket, som på väsentligen liknande grunder stöds av Tyskland [21], Grekland och Italien, har hävdat att kupongerna inte utgör en rabatt på detaljhandelspriset, som kan tillskrivas den ursprungliga leveransen, utan snarare en del av vederlaget för detaljhandelsleveransen. Eftersom ett sådant stimulerande system skulle innebära uppenbara praktiska problem för Gibbs, är rabattkupongerna ett idealiskt sätt att faktiskt uppnå samma resultat, nämligen att gynna detaljhandelskunden samtidigt som försäljningen av Gibbs produkter främjas. Förenade kungariket har inte gjort någon skillnad mellan direkta och indirekta leveranser via en grossist. Det har sagt att de senare endast ytterligare framhäver det vilseledande i Gibbs argument, med vilket man fiktivt söker behandla flera transaktioner som en. Förenade kungariket har hävdat att målet Boots skiljer sig från förevarande fall. Till skillnad från målet Boots har detaljhandlaren i Gibbs system inte genom utfärdandet av kupongen åtagit sig att bevilja en rabatt, och således skulle det vara "vilseledande att behandla detaljhandlaren som om han satte ned priset på sina varor endast på grund av att han accepterar en kupong som har utfärdats av en tredje part med vilken han inte har några ekonomiska band och från vilken han inte behöver ha köpt varorna".

34. Det är grundläggande för Gibbs argument att detaljhandlarens ställning inte påverkas negativt av en gynnsam jämkning av Gibbs eget beskattningsunderlag. Om detaljhandlarnas mervärdesskatteplikt skulle ökas till följd av marknadsföringsåtgärder, är det uppenbart att de inte skulle vilja delta i dessa. I det exempel på en transaktion som har företetts inför domstolen behandlar Gibbs detaljhandelspriset som om det hade nedsatts med kupongens belopp och utelämnar från detaljhandlarens beskattningsunderlag den ersättning som har erhållits från

21 — Tyskland har emellertid hävdat att tillverkarens beskattningsunderlag kan sättas ned, men endast om vissa strikta villkor är uppfyllda, det vill säga om nedsättningen görs i varje transaktion i leveranskedjan så att detaljhandlaren i slutändan får tillbaka en del av vederlaget för leveransen, som den kan föra vidare till kunden genom att sälja produkten billigare, och om tillverkaren utställer en korrigerad faktura som medför en motsvarande korrigering från detaljhandlarens sida i fråga om den ingående mervärdesskatt som denne drar av. Såvitt avser Gibbs system har Tyskland med hänvisning till punkt 22 i domstolens dom i målet Boots hävdat att Gibbs inlösen av kupongerna utgör ett vederlag från tredje part, vilket inte kan påverka vederlaget för tillverkarens ursprungliga leverans.

Gibbs. Det är endast genom detta viktiga, och i min mening felaktiga, antagande som Gibbs lyckas lämna detaljhandlarens ställning opåverkad av den nedsättning av beskattningsunderlaget som det yrkar för egen del. Utan den nedsättningen skulle inlösen av kupongerna automatiskt öka marginalen mellan detaljhandlarens utgående och ingående mervärdesskatt och således dennes mervärdesskatt. Med hänsyn till den analogi som har gjorts med målet Boots bör det påpekas att detta helt klart inte var det sätt som det företaget använde sig av för att redovisa intäkterna av ett liknande system. I sin bruttointäkt inkluderade Boots i mervärdesskattehänseende betalningar som hade erhållits från tillverkare vid återbetalning av kuponger och medgav således att mervärdesskatteplikt förelåg för dessa. Detta sätt godtogs av samtliga parter i det fallet och behövde inte behandlas av domstolen, som i det fallet endast hade att avgöra fall där det inte förekom någon ersättning från tillverkaren [22]. Gibbs argument antyder att Boots gjorde fel när det medgav den skatteplikten. Jag anser att Boots handlade i enlighet med en korrekt tolkning av artikel 11 A.1 a.

35. Gibbs säljfrämjande kuponger förekommer i annonser i tidningar och tidskrifter eller delas ut till allmänheten. De är avsedda att genom ett utlovat prisavdrag få konsumenter att köpa Gibbs produkter. Deras enda funktion är således att främja försäljningen. Gibbs erbjuder sig att betala en del av priset för konsumenten. Detaljhandlaren underrättas genom kupongen om att i fall han accepterar den kommer Gibbs att ersätta honom med det belopp som han har satt ned konsumentpriset med. Gibbs betalning till detaljhandlaren är således en del av produktens detaljhandelspris. Enligt lydelsen av artikel 11 A.1 a utgör den en del av det vederlag som detaljhandlaren har erhållit för tillhandahållande av varor. Den erhålls inte "från kunden" utan från "en tredje part för dessa inköp". Den kan lika gärna betraktas som en subvention till konsumenten "direkt kopplad till priset på leveransen" [23]. Det finns en direkt koppling mellan leveransen av varorna och detta vederlag, vilket krävs enligt domstolens fasta rättspraxis [24].

36. Om ersättningen för kupongen är en del av vederlaget för detaljhandelsförsäljningen, eller helt enkelt detaljhandelspriset, delar jag Tysklands uppfattning att det inte samtidigt kan representera en delbetalning av det ursprungliga vederlag som detaljhandlaren har betalat tillverkaren. Detaljhandlaren har

22 — Se målet Boots, förhandlingsrapporten, Rec. 1990, s. I-1235, s. I-1236-1238, punkterna 5, 7 och 12; generaladvokat Van Gervens förslag till avgörande, punkt 2.

23 — Till skillnad från betalningarna enligt systemet med återbetalning, utgör betalningarna i systemet med rabattkuponger en återbetalning till detaljhandlaren av den prisnedsättning som *han har uppmanats att ge konsumenten*.

24 — Se exempelvis de i fotnot 13 nämnda punkterna från domen i nederländska potatismålet och i målet Naturally Yours.

redan köpt och antingen betalat eller ådragit sig betalningsansvar för varorna såsom dessa skyltas med prismärkning på hans hyllor. På samma sätt som hans uppgivna försäljningspris inte påverkas av det förhållandet att Gibbs å konsumentens vägnar betalar en del av detta, förblir hans inköpspris opåverkat av det förhållandet att kupongen ersätts av den tillverkare från vilken han köpte produkten. Vid sammanträdet presenterade Förenade kungariket en levande och övertygande jämförelse där det beskrev hur företrädare för tillverkaren stod vid affärsdisken och erbjöd att kontant dra av tio pence från priset på den angivna produkten. Det är klart att sådana betalningar inte skulle påverka det pris som tillverkaren ursprungligen krävde detaljhandlaren på. Vi vet faktiskt att ungefär 30 procent av Gibbs försäljning sker genom grossister, där det i alla händelser inte har skett någon tidigare relevant försäljning, för vilken priset skall nedsättas när detaljhandlaren företer sina kuponger för att få ersättning av tillverkaren.

37. Det följer ofrånkomligen av ersättningens karaktär av vederlag för detaljhandelsförsäljningen att betalningen av den inte har en sådan verkan att det pris som Gibbs krävde av detaljhandlaren "har nedsatts efter det att tillhandahållandet ägt rum" enligt artikel 11 C.1.

38. Domen i målet Berthier-Savéco stöder enligt min mening inte Gibbs argument. Det skall för det första noteras att Conseil d'État i målet Berthier-Savéco tolkade fransk mervärdesskatterätt och för det andra att målet handlade om en detaljhandlare, vilken — vid en tidpunkt när mervärdesskatt inte skulle betalas på detaljhandelsförsäljning i Frankrike utan stannade i grossistledet — sökte få en nedsättning av det belopp som denne var skattepliktig för med avseende på vissa inköp av tvål från en tillverkare som hade delat ut rabattkuponger liknande Gibbs. I vart fall anser jag att analysen av Commissaire du gouvernement, M. Schmeltz, är mer relevant för tolkningen av artikel 11 A i sjätte direktivet. [25]

39. Jag anser därför att systemet med rabattkuponger skall betraktas som försäljningsfrämjande åtgärder vilka finansieras av Gibbs och vilka inledningsvis är avsedda att gynna detaljhandelskunden för att öka Gibbs anseende i handeln och dess omsättning. Till skillnad från i målet Boots innebär inte systemet att Gibbs ger någon rabatt eller efterföljande prisnedsättning till *sin* kund.

25 — "I vart fall kan det inte anses att leverantörens återbetalning för kuponger leder till att den senare beviljar en verklig rabatt, eftersom detta beviljande av återbetalning inte beror på leverantörens vilja utan på konsumentens och inte medges på grundval av detaljhandlarens inköp, utan i förhållande till hur många artiklar den senare säljer under vissa omständigheter" (slutsats återgiven i *Droit Fiscal* 1974, s. 37). Domen av Conseil d'État kritiserades också av kommentatorn i *Droit Fiscal*. Denne uppgav att för att en "rabatt" i ordets rätta bemärkelse skall föreligga måste nedsättningen av försäljningspriset till förmån för köparen stödjas av försäljaren, vilket inte var fallet i målet Berthier-Savéco, där tillverkaren krediterade denne med relevant belopp (s. 34).

IV — Förslag till avgörande

40. Mot bakgrund av vad som anförts ovan rekommenderar jag domstolen att besvara de frågor som Value Added Tax Tribunal, London, har ställt på följande sätt:

Artikel 11 A.1 a och 11 C.1 i rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas på följande sätt:

1) Beskattningsunderlaget vid leverans av varor till en grossist eller detaljhandlare av en leverantör som till potentiella konsumenter ställer ut rabattkuponger med erbjudanden om angivna prisnedsättningar på bestämda produkter skall inte nedsättas med de betalningar som leverantören gör till detaljhandlare och som motsvarar de prisnedsättningar som detaljhandlarna ger till konsumenter som företer dessa kuponger vid köp av produkterna.

2) Beskattningsunderlaget vid leverans av varor till en grossist eller detaljhandlare av en leverantör som ordnar att det trycks kuponger som ger rätt till återbetalning på nämnda varor med erbjudanden om kontantåterbetalning med bestämda belopp skall inte nedsättas med de betalningar som leverantören gör till konsumenter och som motsvarar de belopp som sålunda har tryckts på de produkter som konsumenterna har köpt.