DOMSTOLENS DOM

15. oktober 2002 *

I sag C-427/98,

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, først ved E. Traversa og A. Buschmann, derefter ved E. Traversa og K. Gross, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Forbundsrepublikken Tyskland ved W.-D. Plessing og C.-D. Quassowski, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

* Processprog: tysk.

støttet af:

Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland først ved J.E. Collins, som befuldmægtiget, derefter ved R. Magrill, som befuldmægtiget, bistået af barrister R. Anderson, og med valgt adresse i Luxembourg,

intervenient,

angående en påstand om, at det fastslås, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til artikel 11 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som affattet ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 om ændring af direktiv 77/388/EØF og om nye forenklingsforanstaltninger vedrørende moms — anvendelsesområdet for visse fritagelser og reglerne for deres praktiske gennemførelse (EFT L 102, s. 18), idet den ikke har udstedt bestemmelser, der muliggør berigtigelse af beskatningsgrundlaget i tilfælde af indløsning af rabatkuponer,

har

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten, G.C. Rodríguez Iglesias, afdelingsformændene J.-P. Puissochet, R. Schintgen, og C.W.A. Timmermans samt dommerne C. Gulmann, D.A.O. Edward, V. Skouris (refererende dommer), F. Macken, N. Colneric, S. von Bahr og J.N. Cunha Rodrigues,

generaladvokat: F.G. Jacobs
justitssekretær: ekspeditionssekretær H.A. Rühl,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 29. maj 2001 er afgivet mundtlige indlæg af Kommissionen ved E. Traversa og K. Gross, af Forbundsrepublikken Tyskland ved W.-D. Plessing og af Det Forenede Kongerige ved J.E. Collins, bistået af K. Parker, QC,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 20. september 2001,

afsagt følgende

Dom

1 Ved stævning indleveret til Domstolens Justitskontor den 26. november 1998 har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber i medfør af EF-traktatens artikel 169 (nu artikel 226 EF) anlagt sag med påstand om, at det fastslås, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til artikel 11 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som affattet ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 om ændring af direktiv

77/388/EØF og om nye forenklingsforanstaltninger vedrørende moms — anvendelsesområdet for visse fritagelser og reglerne for deres praktiske gennemførelse (EFT L 102, s. 18, herefter »sjette direktiv«), idet den ikke har udstedt bestemmelser, der muliggør berigtigelse af beskatningsgrundlaget i tilfælde af indløsning af rabatkuponer.

2 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 22. juni 1999 har Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland fået tilladelse til at intervenere til støtte for Forbundsrepublikken Tysklands påstande.

De relevante retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og stk. 3, litra b), bestemmer:

»A. *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

[...]

3. Følgende medregnes ikke i beskatningsgrundlaget:

[...]

b) rabat og bonus, der ydes køberen eller aftageren, og som opstår på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted.«

4 Sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, første afsnit, har følgende ordlyd:

»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.«

5 Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), bestemmer:

»I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person.«

6 Det bestemmes i sjette direktivs artikel 20, stk. 1, litra b), at:

»Det oprindeligt foretagne fradrag berigtiges efter nærmere bestemmelser, som fastsættes af medlemsstaterne, især:

[...]

b) når der efter angivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, navnlig i tilfælde af [...] opnåelse af rabatter; [...]«

7 Sjette direktivs artikel 21, punkt 1, litra c), bestemmer:

»Merværdiafgiften påhviler:

1) ved indenlandsk virksomhed:

[...]

c) enhver person, som anfører merværdiafgiften på en faktura eller et dokument, der tjener som faktura.«

Nationale bestemmelser

8 I henhold til § 10, stk. 1, første til tredje punktum, i Umsatzsteuergesetz (den tyske lov om omsætningsafgift) i den version, der trådte i kraft den 1. januar 1993 (BGBl. 1993 I, s. 365), som berigtiget den 25. juni 1993 (BGBl. 1993 I, s. 1160, herefter »UStG«), beregnes beskatningsgrundlaget for omsætningsafgiften som følger:

»Omsætningen beregnes efter det vederlag, der modtages for leveringer, for andre ydelser (artikel 1, stk. 1, nr. 1, første punktum) og for erhvervelser inden for

fællesskabet (artikel 1, stk. 1, nr. 5). Vederlaget omfatter alt, hvad ydelsesmodtageren betaler for at opnå ydelsen, dog med undtagelse af omsætningsafgiften. Vederlaget omfatter ligeledes, hvad andre end ydelsesmodtageren betaler til den erhvervsdrivende for ydelsen.«

9 UStG's § 17, stk. 1, bestemmer:

»Såfremt beregningsgrundlaget for en afgiftspligtig transaktion ændres som omhandlet i § 1, stk. 1, nr. 1-3:

1. skal den erhvervsdrivende, som har udført transaktionen, foretage en tilsvarende berigtigelse af det herved skyldige afgiftsbeløb

2. skal den erhvervsdrivende, til fordel for hvem den nævnte transaktion er udført, foretage en tilsvarende berigtigelse af det fradrag for indgående afgift, som han har gjort gældende på dette grundlag.

Disse bestemmelser finder tilsvarende anvendelse i de i § 1, stk. 1, nr. 5, nævnte tilfælde. Berigtigelsen af fradraget for indgående afgift kan undlades, såfremt en tredje erhvervsdrivende betaler et afgiftsbeløb svarende til nedsættelsen af vederlaget til afgiftsmyndighederne; i så tilfælde er det den tredje erhvervsdrivende, der er ansvarlig for afgiftsbeløbet. De berigtigelser, der er omhandlet i første afsnit, skal foretages for den afgiftsperiode, hvori ændringen af beskatningsgrundlaget fandt sted.«

Den administrative procedure

10 Kommissionen spurgte i en skrivelse af 31. juli 1992, der blev sendt til alle medlemsstaterne, om en producent, der udsteder kuponer vedrørende sine produkter, i den pågældende medlemsstat er berettiget til en tilsvarende nedsættelse af sit beskatningsgrundlag, når han refunderer det på kuponen anførte beløb til en detailhandler, der har givet den endelige forbruger afslag i prisen mod forelæggelse af kuponen.

11 Den tyske regering anførte følgende i sit svar af 10. november 1992:

»Det er en betingelse for en berigtigelse af afgiften og af den indgående afgift i henhold til UStG's § 17, stk. 1, at [...] beregningsgrundlaget for den erhvervsdrivendes omsætning med sin umiddelbare aftager ændres. En berigtigelse kan således kun finde anvendelse på prisnedsættelser (nedsættelser af vederlaget), som følger af, at den erhvervsdrivende tilbagebetaler vederlaget til den person, der har betalt det. En refusion, som producenten ikke betaler til ydelsesmodtageren, men til en anden person i distributionskæden, indebærer ikke en nedsættelse af producentens vederlag. Hvis producenten udsteder en kupon, som den endelige forbruger kan indløse direkte eller gennem en forhandler, eller hvis producenten refunderer den endelige forbruger et pengebeløb, foreligger der således ikke nogen nedsættelse af beregningsgrundlaget i henhold til UStG's § 17, stk. 1.«

12 I en åbningsskrivelse tilsendt den tyske regering den 18. januar 1994 gjorde Kommissionen gældende, at den tyske lovgivning var i strid med principperne for merværdiafgiften (herefter »moms«), navnlig sjette direktivs artikel 11, idet en grossist i henhold til den tyske lovgivning ikke har ret til en nedsættelse af sit

beskatningsgrundlag og en tilsvarende berigtigelse af sin omsætningsafgift, når grossisten mod fremvisning af en kupon godtgør en detailhandler, som han ikke er direkte forbundet med i distributionskæden, en del af prisen.

13 Den tyske regering svarede ved skrivelse af 11. april 1994, at de tilfælde, der er omhandlet i denne åbningsskrivelse, afveg fra de tilfælde, som Kommissionen havde fremført i sin skrivelse af 31. juli 1992, idet Kommissionen i åbningsskrivelsen havde forudsat, at producenten forpligtede sig til at godtgøre detailhandleren kuponens pålydende, og at godtgørelsen passerede via grossisten.

14 Kommissionen præciserede i en supplerende åbningsskrivelse af 1995, at den var af den opfattelse, at der ikke skulle skelnes mellem, om den afgiftspligtige person, der indløser en kupon, har eller ikke har haft en direkte kontakt med den afgiftspligtige person, der accepterer kuponen som betalingsmiddel, eller om den afgiftspligtige person, der har forpligtet sig til at indløse kuponen, betaler den endelige forbruger direkte eller via en anden afgiftspligtig person som mellemmand.

15 I sit svar af 4. september 1995 opretholdt den tyske regering sit standpunkt om, at en kuponudsteder kun kan nedsætte sit beskatningsgrundlag, når han i distributionskæden direkte er forbundet med den person, som han godtgør kuponens værdi. Regeringen foreslog under alle omstændigheder at udsætte proceduren, indtil Domstolen havde truffet afgørelse vedrørende de præjudicielle spørgsmål, som den var blevet forelagt i de sager, der gav anledning til dommene af 24. oktober 1996 i sagen Elida Gibbs (sag C-317/94, Sml. I, s. 5339) og Argos Distributors (sag C-288/94, Sml. I, s. 5311), der stadig verserede for Domstolen på datoen for regeringens skrivelse. Kommissionen forfulgte derfor ikke i første omgang traktatbrudsproceduren.

16 Kommissionen gjorde ved skrivelse af 5. marts 1997 den tyske regering opmærksom på, at Domstolen i Elida Gibbs-sagen fuldt ud delte Kommissionens opfattelse af spørgsmålet. Den anmodede derfor regeringen om at underrette den om de retsforskrifter, som regeringen havde vedtaget med henblik på at efterkomme dommen.

17 I sit svar af 26. maj 1997 anmodede den tyske regering Kommissionen om at forlænge udsættelsen af traktatbrudsproceduren, idet den endnu var ved at gennemgå Elida Gibbs-dommen og de konsekvenser, der burde drages deraf for den tyske lovgivning.

18 Da Forbundsrepublikken Tyskland endnu ikke havde truffet foranstaltninger med henblik på at ændre sin lovgivning i overensstemmelse med Elida Gibbs-dommen, fremsatte Kommissionen den 23. marts 1998 en begrundet udtalelse over for Forbundsrepublikken Tyskland.

19 Den tyske regering bekræftede sit standpunkt i en skrivelse tilsendt Kommissionen den 26. august 1998, om end den indrømmede, at Elida Gibbs-dommen gik imod dens opfattelse. Den henviste navnlig til et administrativt cirkulære fra forbundsfinansministeren af 15. april 1998 med overskriften »Vurdering af omsætningsafgiftsmæssige beskatningsgrundlag ved udstedelse af varekuponer« (*Bundessteuerblatt* 1998 I, s. 627).

20 Som det fremgår af dette cirkulære, kan en producents beskatningsgrundlag i henhold til tysk ret kun nedsættes med det beløb, der fremgår af en kupon, hvis producenten betaler beløbet til en forhandler, til hvem producenten tidligere direkte har leveret varen, og forudsat, at producenten udsteder en berigtiget faktura, der indebærer, at forhandleren foretager en tilsvarende berigtigelse af den indgående afgift, som han fradrager.

21 Kommissionen besluttede på denne baggrund at anlægge denne sag.

Realiteten

22 Det skal indledningsvis bemærkes, at udstedelse af rabatkuponer er et system, der benyttes af producenterne for at fremme salget af deres produkter, hvorved detailhandlerne giver den endelige forbruger et afslag i prisen mod aflevering af kuponer, der er udstedt af producenten, og efterfølgende indløser kuponernes pålydende værdi hos producenten.

23 Det skal ligeledes præciseres, at Kommissionens søgsmål sigter på det tilfælde, der er illustreret ved taleksempler i punkt 29-39 i generaladvokatens forslag til afgørelse, hvor der på den ene side er en eller flere mellemliggende grossister i distributionskæden mellem producenten og detailhandlerne, og hvor producenten på den anden side godtgør detailhandlerne kuponerne direkte uden deltagelse af grossisterne.

24 Det står fast, at det i henhold til den tyske lovgivning i denne situation ikke er muligt at nedsætte en producents beskatningsgrundlag med det beløb, der er anført på kuponerne. I henhold til denne lovgivning kan beskatningsgrundlaget kun nedsættes, såfremt producenten har leveret det pågældende produkt direkte til den detailhandler, der afleverer kuponen til producenten, idet producentens tilbagebetaling i dette tilfælde kan betragtes som en tilbagebetaling af en del af købsprisen til producentens direkte kunde.

25 Efter den tyske regerings vurdering kræver princippet om, at afgiften af leverandørens omsætning skal svare til den indgående moms, der er betalt af

hans kunde, desuden, at nedsættelsen af producentens beskatningsgrundlag skal følges af en tilsvarende berigtigelse af det fradrag for indgående moms, der foretages af hans direkte kunde og af de andre mellemliggende led i distributionskæden, samt af den detailhandler, der afleverer kuponen til producenten.

26 Kommissionen har derimod for det første gjort gældende, at det følger af sjette direktiv, således som det er fortolket af Domstolen i Elida Gibbs-dommen, at beskatningsgrundlaget for en producent, der foretager en tilbagebetaling på prisen på et af sine produkter, skal nedsættes med beløbet af denne tilbagebetaling, efter fradrag af moms, uden at der skelnes under hensyn til, om den person, der modtager tilbagebetalingen fra producenten, er en afgiftspligtig person eller en endelig forbruger, eller under hensyn til, hvor mange personer der er i distributionskæden.

27 Kommissionen har for det andet af principperne i sjette direktiv, således som Domstolen har præciseret dem i Elida Gibbs-dommen, udledt, at en producents beskatningsgrundlag kan nedsættes, uden at det berører beløbet for den indgående afgift, som detailhandleren kan fradrage, og at det derfor ikke er nødvendigt at berigtige beskatningsgrundlaget vedrørende de mellemliggende transaktioner.

28 Det bemærkes, at den nævnte dom især vedrørte beregningen af beskatningsgrundlaget for en producent, der havde udstedt rabatkuponer, der efter den endelige forbrugers køb medførte en godtgørelse fra producenten til en detailhandler, der ikke direkte var forbundet med producenten i distributionskæden. Domstolen fastslog, at producentens beskatningsgrundlag er lig med den salgspris, som han anvender, med fradrag af det på kuponen angivne og indløste beløb.

29 Domstolen har i præmis 19, 22 og 23 i Elida Gibbs-dommen gengivet de grundlæggende principper i momsordningen, hvorefter afgiften alene har til formål at beskatte den endelige forbruger og er fuldstændig neutral i forhold til de

afgiftspligtige, der deltager i produktions- og distributionsprocessen i stadierne forud for den endelige afgiftspålæggelse, uanset antallet af foretagne transaktioner. Domstolen udledte heraf i dommens præmis 24, at beskatningsgrundlaget for den moms, afgiftsmyndighederne opkræver, ikke kan være højere end den modværdi, der faktisk betales af den endelige forbruger.

30 Domstolen påpegede endvidere, at begrebet modværdi i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), efter fast praksis skal fortolkes således, at denne udgør en »subjektiv« værdi, dvs. den værdi, der faktisk modtages i det konkrete tilfælde, og ikke en værdi, der ansættes efter objektive kriterier, og konkluderede, at det ikke er i overensstemmelse med direktivet, såfremt grundlaget for beregningen af den moms, producenten som afgiftspligtig skal betale, er højere end det beløb, han endeligt modtager, fordi princippet om afgiftens neutralitet i forhold til de afgiftspligtige personer, som producenten hører til, såfremt dette var tilfældet, ikke ville blive overholdt (Elida Gibbs-dommen, præmis 26-28).

31 Domstolen fastslog derfor, at det beskatningsgrundlag, der anvendes på producenten som afgiftspligtig, skal bestå af det beløb, der svarer til den pris, han har opnået ved salget af varerne til grossisterne eller til detailhandlerne, med fradrag af kuponernes værdi. Domstolen tilføjede, at denne fortolkning bekræftes af sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, som har til formål at sikre neutraliteten i forhold til de afgiftspligtige (Elida Gibbs-dommen, præmis 29-31).

32 Domstolen har endvidere i præmis 32 i Elida Gibbs-dommen udtrykkeligt afvist de argumenter, som navnlig den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering havde fremført, hvorefter et fradrag i beskatningsgrundlaget af nedsættelser eller tilbagebetalinger til forbrugeren, som ydes eller foretages direkte af den oprindelige leverandør efter leveringen til grossist eller detailhand-

ler, risikerer at forstyrre momsmekanismen og at gøre ordningen uanvendelig, fordi det tvinger hver grossist og detailhandler i kæden til med tilbagevirkende kraft at justere prisen og dermed det momsbeløb, de har betalt deres leverandør, ligesom det indebærer, at sidstnævnte må udarbejde berigtigede fakturaer.

33 Domstolen fastslog særligt, at dette fradrag ikke skaber forstyrrelse i momsordningen, da det ikke er nødvendigt at justere beskatningsgrundlaget i forbindelse med de mellemliggende transaktioner. Den bemærkede, at anvendelsen på disse transaktioner af princippet om momsens neutralitet sikres ved anvendelsen af fradragsordningen i afsnit XI i sjette direktiv.

34 Den tyske regering har imidlertid fastholdt, at Domstolens opfattelse i Elida Gibbs-dommen for så vidt angår den afgiftsmæssige behandling af rabatkuponer er i strid med de principper, hvorpå momsordningen hviler, og har anført, at dette er begrundelsen for, at den ikke har tilpasset den nationale lovgivning på området.

35 Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, at den har ændret sin nationale lovgivning som følge af Elida Gibbs-dommen, men at den fortolkning, som Domstolen anvendte i denne dom, bør ændres, idet den er uforenelig med selve momsordningens karakter.

36 Disse to regeringer er således af den opfattelse, at enhver nedsættelse af producentens beskatningsgrundlag, i tilfælde hvor producenten og den person, der endeligt indløser kuponen, ikke har et direkte kontraktforhold, er i strid med princippet om momsens neutralitet. De har fastholdt, at dette princip ligeledes

tilsidesættes, hvis der ikke er krav om en formel berigtigelse af producentens beskatningsgrundlag, der ligeledes berører detailhandlerens fradrag, idet kun en ordning, hvor leverandørens afgiftstilsvar svarer til størrelsen af kundens fradrag, gør det muligt for de afgiftspligtige ikke at bære momsen.

37 Den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering har til støtte for deres synspunkt fremført argumenter, der skal godtgøre de indgreb i momsordningen, som Domstolens opfattelse i Elida Gibbs-dommen vil kunne medføre. Efter disse regeringers opfattelse medfører denne opfattelse tre hovedproblemer, nemlig for det første praktiske problemer for administrationen af momsordningen, for det andet tab af afgiftsprovenu, og for det tredje en tilsidesættelse af momsens konkurrenceneutralitet.

Spørgsmålet om de praktiske problemer for administrationen af momsordningen

38 Den tyske regering har for det første gjort gældende, at hvis der efter den opfattelse, som Kommissionen går ind for, ikke er krav om, at en formel berigtigelse af producentens beskatningsgrundlag ligeledes berører detailhandlerens fradrag, påhviler den samlede afgift, der er anført på fakturaen, fortsat producenten i medfør af sjette direktivs artikel 21, stk. 1, litra c).

39 Den tyske regering har desuden fremhævet, at beskatningsgrundlaget i henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, der omhandler tilfælde af afslag i prisen efter transaktionens gennemførelse, nedsættes på »betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne«. Den udleder heraf, at bestemmelsen gør det muligt for medlemsstaterne at stille som betingelse for nedsættelsen af producentens

beskatningsgrundlag i den situation, hvor producenten indløser det beløb, der er anført på kuponen, efter at varen er gået gennem distributionskæden, at der foretages en tilsvarende berigtigelse af den indgående og den udgående afgift i de mellemliggende led i distributionskæden.

40 Denne argumentation kan ikke tiltrædes.

41 Det skal på den ene side vedrørende sjette direktivs artikel 21, stk. 1, litra c), bemærkes, at denne bestemmelse har til formål at afværge risikoen for tab af afgiftsindtægter som følge af urigtige eller fiktive fakturaer. Da producentens betaling til detailhandleren af rabatkuponens værdi imidlertid ikke berører de andre transaktioner i distributionskæden, kan den faktura, som producenten har udstedt til sin direkte kunde, hverken anses for ukorrekt eller fiktiv. Under disse omstændigheder skal det fastslås, at bestemmelsen ikke er til hinder for den opfattelse, som Domstolen lagde til grund i Elida Gibbs-dommen.

42 Det skal på den anden side understreges, at princippet om momsens neutralitet er sikret, når den fradragsordning, der er indført ved sjette direktivs afsnit XI, giver de mellemliggende led i distributionskæden adgang til i grundlaget for deres egen afgiftspålæggelse at fratrække de beløb, de hver især har betalt deres leverandør som moms af den pågældende transaktion, og således til afgiftsmyndighederne at indbetale den del af momsen, som svarer til forskellen mellem den pris, den afgiftspligtige har betalt sin leverandør, og den pris, han har opnået ved levering af varen til køberen (jf. Elida Gibbs-dommen, præmis 33).

43 Nedsættelsen af producentens beskatningsgrundlag kan under disse omstændigheder ikke betinges af, at de transaktioner, der er gennemført i de mellemliggende

led i distributionskæden, efterfølgende ændres, da de i lighed med de tilsvarende fakturaer ikke berøres af prisafslaget eller af refusionen af kuponens pålydende værdi. Følgeligt skal sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, ikke fortolkes således, at den er til hinder for Domstolens opfattelse i Elida Gibbs-dommen.

44 Den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering har for det andet gjort gældende, at producentens godtgørelse af en kupon til en detailhandler, som producenten ikke direkte har leveret varen til, udgør en modværdi, der er betalt af en tredjemand, i forbindelse med en transaktionen mellem detailhandleren og den endelige forbruger. Følgeligt er der intet grundlag for den opfattelse, at den modværdi, som producenten modtog ved den oprindelige levering, bør ændres som følge af en sådan godtgørelse.

45 Det skal hertil på den ene side blot fastslås, at uanset om producenten faktisk kan anses for at være en tredjemand i forhold til transaktionen mellem den detailhandler, der indløser kuponens værdi, og den endelige forbruger, står det alligevel fast, at godtgørelsen indebærer en tilsvarende nedsættelse af det beløb, som producenten endeligt har modtaget som modværdi for den levering, som han har foretaget, og at denne modværdi ved anvendelsen af princippet om momsens neutralitet udgør grundlaget for beregningen af den afgift, som producenten skal betale (jf. i denne retning Elida Gibbs-dommen, præmis 28).

46 Det skal på den anden side angående den levering, der blev foretaget af den detailhandler, der oppebærer godtgørelsen, erindres, at den omstændighed, at en del af den modværdi, der modtages for denne levering, ikke faktisk er betalt af den endelige forbruger selv, men er stillet til detailhandlerens rådighed af en tredjemand, der ikke er involveret i transaktionen, på vegne af den endelige forbruger, er irrelevant i forhold til bestemmelsen af detailhandlerens beskatningsgrundlag (jf. i denne retning dom af 25.5.1993, sag C-18/92, Bally, Sml. I, s. 2871, præmis 17).

47 Følgeligt kan denne argumentation heller ikke tiltrædes.

Spørgsmålet om tab af afgiftsprovenu

48 Den tyske regering har gjort gældende, at den opfattelse, som Kommissionen går ind for vedrørende nedsættelsen af producentens beskatningsgrundlag, indebærer en risiko for provenutab for afgiftsmyndighederne, i det omfang den indebærer en dobbelt nedsættelse af beskatningsgrundlaget i forhold til kuponens nettoværdi. Denne argumentation er baseret på den forudsætning, at kuponens nettoværdi skal fradrages i detailhandlerens beskatningsgrundlag, da den ikke er en modværdi, der kommer fra den endelige forbruger i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a).

49 Den tyske regering fremhæver særligt, at det synspunkt, at detailhandlerens beskatningsgrundlag for salget til den endelige forbruger skal omfatte kuponens pålydende værdi, er i strid med både dommen af 27. marts 1990 i sagen Boots Company (sag C-126/88, Sml. I, s. 1235) og Argos Distributors-dommen. Ifølge den tyske regering har Domstolen i Boots Company-dommen fastslået, at detailhandlerens beskatningsgrundlag består af varens pris nedsat med kuponens pålydende værdi. I Argos Distributors-dommen har Domstolen ligeledes fastslået, at detailhandlerens beskatningsgrundlag kun består af det beløb, som detailhandleren faktisk har modtaget i penge for varen. Det følger af disse to domme, at de kuponer, der forevises ved købet af et produkt, hverken skal anses for penge eller for en udgift for erhververen, således at de ikke kan udgøre en del af den modværdi, som detailhandleren modtager.

50 Den tyske regering har anført, at såfremt man derimod medregner kuponernes værdi i detailhandlerens beskatningsgrundlag, kan der kun være tale om en modværdi, der betales af en tredjemand, nemlig producenten. I dette tilfælde kan producentens betaling ikke anses for en godtgørelse til detailhandleren som led i en rabat. Betalingen kan således ikke medføre en nedsættelse af producentens beskatningsgrundlag.

51 Det Forenede Kongeriges regering har tilsluttet sig den tyske regerings opfattelse. Den har tilføjet, at i henhold til sjette direktivs artikel 17 er den afgiftspligtige person berettiget til i den moms, han skal erlægge for den levering, som han har foretaget, at fradrage den moms, som har påhvilet de goder, der er leveret ham, og at den afgift, som han kan fradrage, derfor skal svare til den afgift, der påhviler hans leverandør. Kommissionens opfattelse medfører imidlertid nødvendigvis, at ligevægten mellem den indgående og den udgående afgift brydes, idet den indebærer, at en producent er berettiget til en nedsættelse af sit beskatningsgrundlag, når han godtgør en detailhandler, der ikke er hans direkte kunde, en kupons værdi, selv om det beløb, som producentens direkte kunde har betalt, ikke berøres af den pågældende godtgørelse.

52 Det skal hertil i det hele bemærkes, at der, som Kommissionen med rette har understreget, ikke foreligger nogen modsætning mellem på den ene side medregningen af rabatkuponens værdi i den modværdi, som den endelige forbruger har betalt til detailhandleren, og på den anden side nedsættelsen af producentens beskatningsgrundlag. Medregningen af det beløb, der er anført på kuponen, i detailhandlerens beskatningsgrundlag indebærer tværtimod en nedsættelse af producentens beskatningsgrundlag med et tilsvarende beløb, således at det sikres, at kuponbeløbet kun pålægges moms én gang, nemlig ved den levering, som detailhandleren foretager.

53 Reglen om overensstemmelse mellem den afgift, den endelige forbruger har afholdt, og den afgift, der pålægges transaktionerne i hvert led i distributionskæden, kræver endvidere, at hver erhvervsdrivende over for afgiftsmyndighe-

derne skal afregne afgift svarende til den værdi, han har tilført. Da nedsættelsen af producentens beskatningsgrundlag imidlertid ikke ændrer den værdi, som detailhandleren har tilført, kan den heller ikke berøre det momsbeløb, som detailhandleren skal betale. Hvis den godtgørelse, som detailhandleren modtager fra producenten, derimod ikke blev medregnet i detailhandlerens beskatningsgrundlag, ville der være risiko for tilsidesættelse af princippet om momsens neutralitet.

54 Disse konklusioner modsiges på ingen måde af Boots Company-dommen og Argos Distributors-dommen, der i øvrigt ikke er relevante i denne sag, idet de vedrører transaktioner, der alene vedrører detailsalgsselskaber og disses direkte kunder.

55 Det skal specielt erindres, at den sag, der lå til grund for Boots Company-dommen, vedrørte rabatkuponer, som et selskab gratis uddelte til sine kunder ved køb af visse varer, og som udgjorde et led i en salgsfremmende ordning, hvis omkostninger selskabet selv afholdte. Domstolen fastslog derfor, at da en sådan prisnedsættelse vedrørte »rabat og bonus, der ydes køberen«, i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), skulle kuponens pålydende værdi ikke medregnes i selskabets beskatningsgrundlag (Boots Company-dommen, præmis 13, 21 og 23).

56 I den sag, der gav anledning til Argos Distributors-dommen, blev voucherne udstedt og solgt af et selskab til den pålydende værdi eller med rabat og blev efterfølgende anvendt som betalingsmiddel, svarende til den pålydende værdi, i selskabets forretninger af andre købere end aftagerne af voucherne. I dommen fastslog Domstolen, at den subjektive værdi, som selskabet faktisk modtog, bestod af vouchernes pålydende værdi med fradrag af den rabat, der eventuelt var

blevet givet, med henblik på beregningen af den moms, som Argos Distributors Ltd skulle svare på indtægterne fra salg af de varer, der blev købt med disse vouchere (jf. Argos Distributors-dommen, præmis 18 og 20).

57 Det følger dels af Boots Company-dommen og Argos Distributors-dommen, at vurderingen af rabatkuponer ved beregningen af momsen er afhængig af deres juridiske og økonomiske karakter, og dels, at beskatningsgrundlaget for en erhvervsdrivende, der accepterer rabatkuponerne, ikke kan være mindre end det pengebeløb, som han faktisk modtager for sin levering (jf. Boots Company-dommen, præmis 21 og 22, og Argos Distributors-dommen, præmis 19-23).

58 Det følger af det ovenfor anførte, at i situationer som dem, der foreligger i denne sag, består den subjektive modværdi i dette begrebs forstand i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), som detailhandleren modtager, af varens fulde pris, der delvis betales af den endelige forbruger og delvis af producenten. For detailhandleren indebærer kuponen en ret til betaling fra producenten svarende til den rabat, der bliver ydet den endelige forbruger. Det følger heraf, at det beløb, der svarer til kuponernes pålydende værdi, for detailhandleren udgør et aktiv, der realiseres ved indløsning af kuponerne, og at kuponerne skal anses for et betalingsmiddel til denne værdi.

59 Det må derfor fastslås, at detailhandlerens beskatningsgrundlag ved salget til den endelige forbruger svarer til den fulde detailpris, nemlig til den pris, der betales af den endelige forbruger, hvortil kommer det beløb, som detailhandleren får godtgjort af producenten.

60 Argumentet om, at rabatkuponens nettoværdi ikke skal medregnes i detailhandlerens beskatningsgrundlag, kan således ikke tiltrædes.

61 Den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering har endvidere gjort gældende, at en nedsættelse af den afgift, der er betalt af producenten, uden en tilsvarende berigtigelse af det fradrag for den indgående afgift, der foretages af producentens direkte kunde og i forbindelse med de andre mellemliggende transaktioner, indebærer et systematisk afgiftstab ved grænseoverskridende anvendelse af rabatkuponer samt ved transaktioner til fordel for afgiftspligtige, der optræder som endelige forbrugere.

62 De to regeringer har særligt henvist til den situation, hvor en detailhandlers levering til den endelige forbruger er en afgiftsfritaget udførsel eller en levering inden for Fællesskabet, der også er afgiftsfritaget, samt til den situation, hvor den endelige forbruger, der køber varen hos en detailhandler, er en erhvervsdrivende, der anvender varen til sine afgiftspligtige transaktioner og er berettiget til et fradrag, der svarer til den afgift, der anvendt af detailhandleren. I disse situationer indebærer medregning af rabatkuponen i detailhandlerens beskatningsgrundlag — efter disse regeringers opfattelse — et for stort fradrag til skade for statskassen, der svarer til den moms, der er indeholdt i kuponens pålydende værdi.

63 Det skal bemærkes, at i de situationer, der er beskrevet ovenfor i præmis 62, indebærer en nedsættelse af producentens beskatningsgrundlag uden en tilsvarende berigtigelse af de fradrag, der foretages af de andre erhvervsdrivende i distributionskæden, ikke nødvendigvis en uligevægt mellem den indgående og den udgående afgift og dermed et indgreb i momssystemet. I samtlige disse situationer kan overensstemmelsen mellem den indgående og den udgående afgift sikres ved anvendelse af de foranstaltninger, der er omhandlet i sjette direktiv.

64 Det skal særligt bemærkes, at for så vidt angår de normale transaktioner inden for Fællesskabet er grunden til, at en producent, der anvender en salgsfremmende ordning som den, der er omhandlet i denne sag, er berettiget til en efterfølgende nedsættelse af sit beskatningsgrundlag, at den pris, der betales af den endelige forbruger, omfatter moms, og at enhver nedsættelse af denne pris følgeligt også omfatter en momsdel. Derimod er der ingen pris, der faktureres ved dette led eller senere i distributionskæden, der omfatter moms i det tilfælde, hvor rabatkuponens pålydende værdi som følge af en afgiftsfritagelse ikke pålægges moms i den medlemsstat, hvorfra varen afsendes, hvilket betyder, at en nedsættelse eller en delvis tilbagebetaling af prisen heller ikke indeholder en momsdel, der kan berettige til en nedsættelse af den afgift, som producenten har betalt.

65 For så vidt angår leveringer til udførsel eller inden for Fællesskabet, der er afgiftsfritaget, er afgiftsmyndighederne i stand til ved anvendelse af de muligheder, de har til rådighed i henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, at hindre en producent i at fradrage, hvad der ville være et fiktivt momsbeløb, i sin udgående afgift. Et for stort momsfradrag kan i den forbindelse undgås ved kontrol af producentens regnskaber.

66 Såfremt den endelige forbruger er en erhvervsdrivende, der kan foretage fradrag, og som anvender varen i sin virksomhed, kan ethvert fradrag, der er for stort som følge af en efterfølgende godtgørelse af en kupon, undgås ved en berigtigelse af det fradrag for indgående afgift, der foretages af denne endelige forbruger, i medfør af sjette direktivs artikel 20, stk. 1, litra b). Denne bestemmelse omhandler muligheden for at berigtige oprindeligt foretagne fradrag, når der efter angivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet. Overholdelsen af forpligtelsen til at berigtige fradragene kan også i dette tilfælde sikres ved revision af regnskaberne hos den endelige forbruger såvel som hos producenten.

67 Det skal derfor fastslås, at sjette direktiv i de situationer, der kan medføre for store fradrag for den indgående moms, såsom de situationer, som den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering har henvist til, gør det muligt at træffe tilstrækkelige foranstaltninger til at hindre ethvert ubegrundet fradragskrav og følgelig ethvert afgiftstab.

Spørgsmålet om tilsidesættelse af momsens konkurrenceneutralitet

68 Den tyske regering har desuden gjort gældende, at den opfattelse, som Kommissionen går ind for, hvorefter producenten under alle omstændigheder er i stand til at nedsætte sit beskatningsgrundlag svarende til værdien af den kupon, han godtgør, strider mod princippet om momsens konkurrenceneutralitet. Efter den tyske regerings opfattelse indebærer en sådan nedsættelse fordrejninger af konkurrencen, for så vidt som ordninger med rabatkuponer herved behandles bedre i afgiftsmæssig henseende end andre salgsfremmende ordninger.

69 Den tyske regering har i denne forbindelse anført, at en salgsfremmende ordning, der hviler på rabatkuponer, alene indføres ved en beslutning truffet af producenten, der fastlægger ordningens omfang og afholder de finansielle omkostninger, den indebærer. Den tyske regering finder imidlertid, at det forhold, at producentens økonomiske byrde lettes svarende til den moms, der er indeholdt i kuponernes pålydende værdi, endeligt medvirker til finansieringen af de salgsfremmende omkostninger og følgelig kan medføre en forskelsbehandling i forhold til andre typer salgsfremmende foranstaltninger såsom reklamekampagner eller udlevering af reklamegaver.

70 Den tyske regering har i den forbindelse gjort gældende, at en producent, der ønsker at fremme salget af sine varer, vil være tilbøjelig til at give afkald på

reklamebureauernes tjenesteydelser, fordi han har lavere driftsomkostninger ved at anvende en ordning med rabatkuponer. Den tyske regering udleder heraf, at det forhold, at producentens afgiftstilsvar nedsættes med den moms, der er indehold i kuponens pålydende værdi, fratager eventuelle tjenesteydere potentielle kontrakter.

71 Den tyske regering har anført, at en nedsættelse af producentens beskatningsgrundlag svarende til kuponens nettoværdi ligeledes medfører en fordrejning af konkurrencen i forhold til salgsfremmende ordninger, der benytter udlevering af gaver som dem, der var genstand for dommen af 27. april 1999 i sagen Kuwait Petroleum (sag C-48/97, Sml. I, s. 2323). Ifølge den tyske regering fastslog Domstolen i denne dom, at vederlagsfri levering af gaver til den endelige forbruger skal pålægges omsætningsafgift i medfør af sjette direktivs artikel 5, stk. 6, idet gaven ikke udgør en rabat på det af salgsfremmeordningen omfattede produkt.

72 Den tyske regering har, idet den sammenligner ordningen med levering af gaver og ordningen med rabatkuponer, gjort gældende, at producenten i forbindelse med ordningen med levering af gaver skal svare moms af leveringen af en gave, men at han ganske vist har ret til et tilsvarende fradrag for købet af gaven. Hvis producenten derimod vælger at udskifte gaven med en kupon, hvis pålydende værdi svarer til nettokøbsprisen for gaven, kan han nedsætte sine driftsomkostninger med den moms, der er indeholdt i den nævnte pålydende værdi. Den tyske regering finder på dette grundlag, at den afgiftsmæssige behandling af en producents levering af gaver er neutral, hvorimod udstedelse af rabatkuponer momsmæssigt er begunstiget.

73 Det skal i den forbindelse umiddelbart bemærkes, at momsen som følge af dens neutralitet i princippet ikke udgør en omkostningsfaktor og ikke kan have nogen indflydelse på producenternes valg af metode til fremme af salget af deres produkter. Den tyske regering har i denne sag ikke været i stand til at påvise, at ordningen med rabatkuponer afgiftsmæssigt behandles bedre end andre salgsfremmende ordninger, og at der følgeligt foreligger konkurrencefordrejning.

74 Det skal for det første fastslås, at den tyske regering ikke har forklaret, hvori den hævdede fordrejning af konkurrencevilkårene til skade for reklamebureauerne faktisk består. Der er ingen grund til at forudsætte, at en producent, hvis han kontraherer med et reklamebureau om at fremme salget af sine produkter, nødvendigvis påfører sig en større udgift end den, han måtte afholde ved at udstede kuponer til de endelige forbrugere, idet bureauets ydelser medfører fradragsret til fordel for producenten, og idet hans afgiftstilsvar således nedsættes.

75 Det skal for det andet erindres, at den sag, der gav anledning til Kuwait Petroleum-dommen, vedrørte vouchere, der var udstedt af et olieselskab til dets kunder for køb af en vis mængde brændstof, og som vederlagsfrit kunne byttes med gaver fra et særligt katalog. Domstolen fastslog, at levering af sådanne gaver ikke kunne anses for en rabat eller bonus i medfør af sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), men skulle sidestilles med en levering mod vederlag, og dermed med en afgiftspligtig transaktion i medfør af sjette direktivs artikel 5, stk. 6 (jf. Kuwait Petroleum-dommen, præmis 16, 17 og 31). Det følger nemlig af denne bestemmelse, at det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager et gode, som han anvender til privat brug for sig selv eller for sit personale, eller som han overdrager vederlagsfrit, skal sidestilles med levering mod vederlag, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af moms.

76 Domstolen præciserede imidlertid også, at en afgiftspligtig person, der leverer sådanne gaver, i medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), er berettiget til af fradrage den indgående moms, der er erlagt ved købet af disse goder (jf. Kuwait Petroleum-dommen, præmis 19).

77 Det fremgår således, at selv om de to salgsfremmende ordninger — udstedelse af rabatkuponer og levering af reklamegaver — henhører under to forskellige

grupper af bestemmelser, er denne forskel i afgiftsmæssig behandling uadskilleligt forbundet med sjette direktivs opbygning og medfører ikke fordrejninger i konkurrencen, som den tyske regering har gjort gældende.

78 Heraf følger, at argumentet om tilsidesættelse af momsens konkurrenceneutralitet heller ikke kan tiltrædes.

79 Det skal på grundlag af disse betragtninger fastslås, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til sjette direktivs artikel 11, idet den ikke har udstedt bestemmelser, der i tilfælde af indløsning af rabatkuponer muliggør berigtigelse af beskatningsgrundlaget for den afgiftspligtige person, der har foretaget indløsningen.

Sagens omkostninger

80 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Forbundsrepublikken Tyskland tilpligtes at betale sagens omkostninger, og Forbundsrepublikken Tyskland har tabt sagen, bør det pålægges den at betale sagens omkostninger.

81 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 4, bærer Det Forenede Kongerige sine egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

DOMSTOLEN

1) Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til artikel 11 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som affattet ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 om ændring af direktiv 77/388/EØF og om nye forenklingsforanstaltninger vedrørende moms — anvendelsesområdet for visse fritagelser og reglerne for deres praktiske gennemførelse, idet den ikke har udstedt bestemmelser, der i tilfælde af indløsning af rabatkuponer muliggør berigtigelse af beskatningsgrundlaget for den afgiftspligtige person, der har foretaget indløsningen.

2) Forbundsrepublikken Tyskland betaler sagens omkostninger.

3) **Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland bærer sine egne omkostninger.**

Rodríguez Iglesias Puissochet Schintgen

Timmermans Gulmann Edward

Skouris Macken Colneric

von Bahr Cunha Rodrigues

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 15. oktober 2002.

R. Grass G.C. Rodríguez Iglesias

Justitssekretær Præsident