FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT CHRISTINE STIX-HACKL

föredraget den 5 februari 2002 [1]

I — Inledning

1. I detta fall vänder sig VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre, till domstolen med frågor om tolkningen av begreppet "subventioner som är direkt kopplade till priset" i artikel 11 A.1 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat sjätte direktivet). [2] Konkret gäller frågorna huruvida en nationell myndighets betalning till ett företag i samband med energirådgivning som företaget lämnar till boende är mervärdesskattepliktig.

1 — Originalspråk: tyska.

2 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

II — Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrätten

2. Artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet innehåller följande bestämmelse.

"Beskattningsunderlaget skall vara följande:

a) När det gäller... tillhandahållande av varor och... tjänster...: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen."

B — *Nationell rätt*

3. Energy Grants Action Agency (energibidragsbyrån, nedan kallad EAGA) är ansvarig myndighet för genomförande av the Home Energy Efficiency Scheme (bestämmelser för sparande av energi i hushållen, nedan kallat HEES). HEES lyder under the Home Energy Efficiency Grants Regulations (föreskrifter om bidrag för sparande av energi i hushållen, nedan kallade Regulations) från år 1992. Dessa trädde i stället för de ursprungliga Regulations från år 1990 och har ändrats genom the Home Energy Efficiency Grants (Amendment) Regulations från år 1993, 1994, 1995 och 1996. Parterna i målet vid den nationella domstolen begärde emellertid hos överinstansen att Regulations skulle ligga till grund för avgörandet, då de ansåg att ändringarna är uppenbart irrelevanta när det gäller de tvistiga punkterna.

4. I section 2(1) i Regulations definieras begreppet energirådgivning (Energy Advice) som "rådgivning angående värmeisolering eller angående ekonomisk användning av hushållsapparater eller belysning eller angående uppvärmning av rum eller vatten" i vissa angivna bostäder.

5. Regulation 4 innehåller regler om bidragsansökningar. I Regulation 4(2) stadgas följande:

"En ansökan skall göras skriftligen och vara undertecknad antingen av den bidragssökande eller av en person som närmare anges eller för vilken kriterierna anges av den lokala byrån, och den skall göras i den form som bestäms av denna byrå."

6. I Regulation 5 uppräknas de arbeten för vilka bidrag kan ges. Till dessa hör "energirådgivning".

7. Har en ansökan gjorts hos en lokal nätverksinstallatör, prövar denne enligt Regulation 7 (1) om sökanden kommer i fråga för bidrag. I Regulation 7(3) stadgas följande:

"Om nätverksinstallatören finner att bidrag skall utgå, skall han

a) sända in ansökan till den lokala byrån för avgörande och samtidigt skriftligen intyga att han har vidtagit en sådan utredning till styrkande av bidragsberättigande som byrån i varje enskilt fall kan besluta, och

b) besluta huruvida han i avvaktan på byråns beslut beträffande ansökan är beredd att utföra arbetet på villkor att han, förutsatt att den bidragsberättigade ikläder sig skyldigheter enligt punkt i nedan, får stå för kostnaden för arbetet ifall bidragsansökan inte skulle beviljas av byrån och

i) om han är beredd till detta, skriftligen meddela den bidragssökande att han är beredd att utföra arbetet på villkor att den bidragssökande, förutom för det fall bidragsansökan inte beviljas eller det begärda beloppet inte utbetalas av den lokala byrån på grund av att väsentligt felaktiga uppgifter lämnats (material misrepresentation), åtar sig att för arbetet betala det belopp som har överenskommits skriftligen mellan den bidragssökande och nätverksinstallatören innan ansökan gjordes, uppgående till det belopp med vilket den totala kostnaden för arbetet överstiger bidragsbeloppet...”

8. Enligt Regulation 7(4) räknas som ”att väsentligt felaktiga uppgifter lämnats”, med hänsyn till syftet med Regulations, varje falsk uppgift som lämnats av den bidragssökande eller i dennes namn och som är relevant för rätten till bidrag.

9. I regulation 9 fastställs högsta möjliga bidragsbelopp, vilket beträffande energirådgivning uppgår till 10 GBP.

10. Om förutsättningarna för att bevilja bidrag är uppfyllda, skall den lokala byrån enligt Regulation 10(2) betala ut bidraget inom den tid som byrån har fastställt. Om arbetet har utförts av en nätverksinstallatör, skall bidraget betalas ut till denne.

11. Det av EAGA enligt Regulation 4 föreskrivna ansökningsformuläret har rubriken ”Blankett för ansökan om bidrag enligt the Home Energy Efficiency Scheme”. Som bilagor till blanketten finns ”Upplysningar” och ”Avtal”.

Avtalet innehåller följande:

”I detta avtal avses med ’[N]i’ den person som ansöker om bidraget och med ’leverantören’ (contractor) nätverksinstallatören. Ni och leverantören ingår följande överenskommelse:

1. Leverantören skall utföra arbetena till den kostnad som har angivits under avsnitt 3 på första sidan.

2. a) Leverantören är berättigad till följande:

— Den eventuella betalning från Er som anges under avsnitt 3 på första sidan. Ni skall emellertid betala denna summa endast när arbetet har utförts tillfredsställande.

— Det bidrag som utgår enligt the Home Energy Efficiency Grants Regulations när EAGA Ltd betalar ut bidraget till leverantören.

b) Om leverantören utför arbetet och EAGA Ltd inte bifaller bidragsansökan eller inte betalar ut bidraget på grund av att väsentligt felaktiga uppgifter lämnats, är Ni skyldig att betala leverantören hela kostnaden för arbetet (när arbetet har utförts tillfredsställande).

3. Leverantören måste slutföra arbetet och vidta de åtgärder som är förknippade med detta enligt Regulations."

III — Bakgrund och förfarande

12. Keeping Newcastle Warm (nedan kallat KNW) är registrerat för mervärdesskatt i Förenade kungariket som ett bolag med begränsat ansvar. Bolagets huvudsakliga ändamål är att främja en effektiv energianvändning i allmänhet, i synnerhet bland personer som lever under knappa förhållanden, och att utföra för detta ändamål lämpliga arbeten, såsom att främja och tillhandahålla rådgivning och utbildning angående en effektiv energianvändning. Enligt egen uppgift är KNW en "non-profit-organisation".

13. KNW utsågs till lokal nätverksinstallatör och var enligt vad akten utvisar ansvarig för ett område som omfattade Tyne and Wear, Northumberland, Cumbria och delar av den skotska Border Region. Inom detta område ingick bolaget avtal med boende angående energirådgivning. För detta erhöll det av EAGA det aktuella bidraget på 10 GBP.

14. Målet vid den nationella domstolen avser en tvist mellan KNW och Commissioner of Customs and Excise inför VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre, angående ett krav från KNW om återbetalning av mervärdesskatt, som KNW påstår sig ha erlagt med ett för högt belopp mellan den 1 april 1991 och den

31 augusti 1996. Det yrkade beloppet uppgår till totalt 939 492,01 GBP.

15. KNW överklagade det beslut som VAT and Duties Tribunal fattade till High Court of Justice. KNW gjorde gällande att de 10 GBP, som KNW erhöll från EAGA för sin tillhandahållna rådgivning utgjorde en erkänd del av vederlaget i den mening som avses i rättsfallet Tolsma. [3]

16. KNW åberopade artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet, där följande anges: "inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen". Detta tillägg kan ha betydelse bara om alla andra subventioner än de som nämns är undantagna från beskattningsunderlaget. Det tjänar som en utvidgning av tillämpningsområdet för artikel 11 A.1 i sjätte direktivet, och subventioner utanför denna ram ingår inte i beskattningsunderlaget. Alla subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen utgör nämligen betalningar för leveransen och utgör normalt en del av vederlaget. Tillägget skulle kort sagt vara överflödigt om andra subventioner än de nämnda ingick i beskattningsunderlaget.

3 — Dom av den 3 mars 1994 i mål C-16/93, Tolsma (REG 1994, s. I-743), punkt 14.

17. The Commissioner of Customs and Excise gjorde vid förfarandet inför VAT and Duties Tribunal gällande att bidrag endast kan utgå i fall där leverantören (i detta fall KNW) och kunden har ingått ett avtal som uppfyller formföreskrifterna i Regulation 8(2) i Regulations. Även om betalningen enligt Regulation 10(2) kan ske omedelbart till nätverksinstallatören, måste det finnas ett avtal mellan nätverksinstallatören och den boende och bidraget betalas ut till förmån för den boende. Bidraget utgör en del av vederlaget och därmed en del av beskattningsunderlaget.

18. Enligt förordnande av den ansvarige domaren i High Court hänsköt VAT and Duties Tribunal, Manchester Centre, enligt beslut av den 8 september 2000 följande frågor till domstolen för förhandsavgörande.

IV — Tolkningsfrågorna

19. Tolkningsfrågorna har följande lydelse:

"1) Är en betalning som har gjorts av Energy Grants Action Agency till klaganden, som denne uppbär för en energirådgivning till en berättigad boende, en subvention i den mening

som avses i artikel 11 A.1 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG?

kan utgöra ett vederlag i den mening som avses i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet endast om den är direkt kopplad till priset på leveransen.

2) Om den första frågan besvaras jakande, är denna betalning direkt kopplad till priset på tillhandahållandet av energirådgivningen, så att den enligt de avslutande orden i artikel 11 A.1 a utgör en del av beskattningsunderlaget för detta tillhandahållande?

21. En sådan direkt koppling finns inte i detta fall. Antingen skall det belopp som KNW fordrar för energirådgivningen anses vara priset, i vilket fall — eftersom det å ena sidan finns ett tak på 10 GBP och rådgivningen å andra sidan ostridigt inte erbjuds till lägre pris — detta alltid motsvarar taket, och då det inte kan vara fråga om direkt koppling. Eller också skall konsumentens faktiska kostnad utgöra utgångspunkt, i vilket fall, eftersom konsumenten inte får någon kostnad, bidraget rent faktiskt är att betrakta som en subvention med fast belopp till KNW:s allmänna driftskostnader och inte som direkt kopplat till priset.

3) Om den andra frågan besvaras nekande, är betalningen ändå en del av beskattningsunderlaget, eftersom den utgör vederlag (eller en del av vederlaget) för ett tillhandahållande?"

V — Parternas argument

20. Enligt den uppfattning som Keeping Newcastle Warm (KNW) har framfört förstås med begreppet subvention i normalt språkbruk och enligt domstolens tolkning i domen i målet Steenkolenmijnen "en kontant- eller naturaförmån som beviljas till stöd för ett företag vid sidan av betalningen".[4] Bidraget på 10 GBP är en sådan subvention. KNW anför att en subvention

22. Enligt KNW:s uppfattning har artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet, enligt vilken en direkt till priset på leveransen kopplad subvention också är att betrakta som vederlag, till syfte att göra en åtskillnad mellan olika typer av subventioner alltefter sättet för beräkningen av deras storlek — inte efter om subventionen är direkt kopplad till leveransen — för att i förekommande fall utesluta dem från tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Subventioner är generellt inte mervärdes-

4 — Dom av den 23 februari 1961 i mål 30/59, Steenkolenmijnen (REG 1961, s. 3, särskilt punkt 39; svensk specialutgåva, volym 1, s. 69).

skattepliktiga såvida inte något annat uttryckligen har föreskrivits. Den tolkningen bekräftas genom artikel 19 i sjätte direktivet, i vilken beräkningen av procentsatser för skatteavdrag regleras.

23. Kriterierna för att inbegripa en subvention i ett vederlag är därför snävare än de som gäller för att bestämma vad ett vederlag utgör. Därvid är det inte den av domstolen i målet Tolsma utvecklade kriteriekatalogen utan artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet som är avgörande.

24. Enligt den brittiska regeringen beror det däremot bara på om det konkreta bidraget, enligt de allmänna principer som framgår av domstolens tillämpliga rättspraxis [5], är att betrakta som ett vederlag, utan hänsyn till att bidraget betalas som en subvention. Bidraget för energirådgivningen uppfyller de av domstolen uppställda kriterierna för ett vederlag och för bestämningen av värdet av detta. Den brittiska regeringen har bland annat hänvisat till att det finns en direkt koppling mellan bidraget och den tjänst som KNW tillhandahåller.

25. Den brittiska regeringen har vidare anfört att mervärdesskatten, enligt domstolen, har ett mycket vidsträckt tillämpningsområde och att begreppet vederlag måste ges vidast möjliga betydelse för att principen om skattemässig neutralitet skall säkerställas. I ljuset av detta skall begreppet "inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen" i artikel 11 A.1 a uteslutande ses som ett klargörande. Hela den sista meningen i denna bestämmelse tjänar som en bekräftelse på att vederlagets ursprung saknar betydelse. Lagtextens ursprung och förarbetena till den bekräftar denna tolkning.

26. Enligt den brittiska regeringens uppfattning är tillämpningen av artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet på en subvention följaktligen inte avhängig av att denna är direkt kopplad till priset. Det är möjligt att tänka sig en subvention som visserligen inte är direkt kopplad till priset på leveransen men däremot till leveransen som sådan, och som därför utgör ett vederlag i mervärdesskattesammanhang.

27. Därutöver anser den brittiska regeringen att KNW har fel i sin uppfattning att subventioner i princip är undantagna från tillämpningsområdet för mervärdesskatt och att detta har utsträckts till att omfatta subventioner uteslutande genom

5 — Dom av den 5 februari 1981 i mål 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (REG 1981, s. 445), av den 8 mars 1988 i mål 102/86, Apple and Pear Development Council (REG 1988, s. 1443), av den 23 november 1988 i mål 230/87, Naturally Yours Cosmetics (REG 1988, s. 6365), domen i det ovan i fotnot 3 nämnda målet Tolsma och dom av den 2 juni 1994 i mål C-33/93, Empire Stores (REG 1994, s. I-2329).

de avslutande orden i den ifrågavarande bestämmelsen. Denna uppfattning är ologisk med hänsyn till principen att allt som leverantören av en prestation erhåller för denna utgör vederlagets värde.

28. Slutligen har den brittiska regeringen fäst uppmärksamheten på att energirådgivningen inte är kostnadsfri. För övrigt skulle det finnas ett pris att betala även om inget bidrag beviljades. Och då skulle hela priset ha varit föremål för beskattning. Huruvida det finns en direkt koppling mellan bidraget och priset är en fråga om fastställandet av ett sakförhållande som lämpligast prövas av de nationella domstolarna.

29. Vid den muntliga förhandlingen har den brittiska regeringen åberopat målet Office des produits wallons [6] till stöd för uppfattningen att subventionen i förevarande fall är direkt kopplad till priset i den mening som avses i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet.

30. Kommissionen har anfört att omnämnandet av subventioner i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet klargör att uttrycket vederlag från en tredje part inbegriper subventioner som är direkt kopplade till priset. Regeln att en betalning som har erlagts av en tredje part, inklusive offentliga organ, för en leverans av en tjänst eller en sak till en viss person utgör en del av beskattningsunderlaget, gäller dock inte för allmänna subventioner såsom subventioner som går till löpande driftskostnader. Kommissionen har i detta sammanhang hänvisat till domstolens domar i målen Mohr [7] och Landboden-Agrardienste. [8]

31. Oberoende av om man betraktar energirådgivningen som en separat tjänst eller som en del av en sammanhängande tjänst reducerar, eller till och med motsvarar, bidraget det belopp som skall betalas.

32. Till skillnad från vad KNW har anfört anser kommissionen inte att det av det faktum att ett belopp på 10 GBP betalas ut systematiskt följer att subventionen inte är direkt kopplad till priset. Subventionen beviljas nämligen för att täcka en kostnad för energirådgivning på maximalt 10 GBP.

33. Slutligen är det, enligt kommissionens uppfattning, inte så mycket en fråga om begreppet subvention utan huruvida denna

6 — Dom av den 22 november 2001 i mål C-184/00, Office des produits wallons (REG 2001, s. I-9115), punkt 10.

7 — Dom av den 29 februari 1996 i mål C-215/94, Mohr (REG 1996, s. I-959).

8 — Dom av den 18 december 1997 i mål C-384/95, Landboden-Agrardienste (REG 1997, s. I-7387).

utgör en del av vederlaget. Detta är fallet i förevarande mål. KNW tillhandahåller en tjänst, nämligen en rådgivning till boende angående energisparåtgärder, för vilket företaget erhåller ett bestämt belopp. Detta belopp utgör därför beskattningsunderlaget oberoende av om det vid betalningen rör sig om en subvention i den mening som avses i artikel 11 A.1 a, ett av en tredje part erlagt vederlag för en till den boende utförd tjänst eller rent faktiskt om ett vederlag för en tjänst som tillhandahålls EAGA och som består i en rådgivning till den boende.

34. Vid den muntliga förhandlingen har kommissionen hänvisat till att de av domstolen i målet Office des produits wallons uppställda kriterierna för att inberäkna subventioner i beskattningsunderlaget i detta fall är uppfyllda.

VI — Bedömning

35. De frågor som hänskjutits av den nationella domstolen gäller tolkningen av begreppet "subventioner som är direkt kopplade till priset", i den mening som avses i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet, framför allt frågan huruvida en betalning som den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, som görs av en nationell myndighet till ett företag för en energirådgivning som detta tillhandahåller boende, skall räknas in i beskattningsunderlaget. De tre hänskjutna frågorna kommer i det följande att bedömas gemensamt.

36. Till att börja med instämmer jag med KNW och den brittiska regeringen i att som en subvention i allmän betydelse skall förstås en — som regel i allmänt intresse — erlagd betalning från offentliga organ. I sjätte direktivet finns ingen närmare definition av ordet och även domstolen förefaller att använda begreppet subvention på det nämnda sättet. [9]

37. Under alla förhållanden har gemenskapslagstiftaren genom omnämnandet av subventioner i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet principiellt klargjort att subventioner kan vara mervärdesskattepliktiga. Det är tvistigt, även i förevarande fall, i vilken omfattning och under vilka betingelser.

38. Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet, som beskriver tillämpningsområdet för mervärdesskatt, skall mervärdesskatt betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster" som sker "mot vederlag". Kännetecknande för en beskattningsbar

9 — Jämför domen i det ovan i fotnot 8 nämnda målet Landboden-Agrardienste, punkt 20.

transaktion är alltså att det föreligger en leverans som kan kopplas till ett vederlag och omvänt.

39. En subvention från offentliga organ kan ges olika former. Det kan exempelvis röra sig om en allmän subvention för täckande av samtliga rörelsekostnader, varvid andra än subventionsgivaren och subventionsmottagaren såsom konsumenten inte alls eller bara indirekt berörs. Det kan också röra sig om en subvention som erläggs av subventionsgivaren till subventionsmottagaren i syfte att en konkret prestation (förmån) skall komma en tredje part till godo. Som regel kan en beskattningsbar transaktion föreligga bara vid subventioner i den sistnämnda meningen, där den alltså beviljas inom ramen för ett trepartsförhållande.

40. Grunden för detta är att subventioner från offentliga organ beviljas i allmänt intresse och inte för deras egen förbrukning av varor eller tjänster. För att en leverans och därmed en beskattningsbar transaktion i den mening som avses i artikel 2 i sjätte direktivet skall föreligga krävs det en tredje part som prestationsmottagare.

41. På motsvarande sätt har domstolen fastställt följande i domen i målet Office des produits wallons: "... I artikel 11.A i sjätte direktivet avses nämligen situationer där tre parter är inblandade, nämligen den myndighet som beviljar stödet, det organ som erhåller stödet och köparen av varan eller mottagaren av tjänsten som levereras respektive utförs av det subventionerade organet. De transaktioner som avses i artikel 11.A i sjätte direktivet är sålunda inte sådana som genomförs till förmån för den myndighet som beviljar subventionerna." [10]

42. I förevarande fall utgörs i målet vid den nationella domstolen ett sådant trepartsförhållande av Energy Grants Action Agency, i egenskap av myndighet som beviljar bidraget för energirådgivning, KNW, i egenskap av inrättning som tillhandahåller energirådgivning och mottar bidrag, samt den boende, som är mottagare av den tjänst som KNW tillhandahåller.

43. Bestämmelserna om subventioner i de avslutande orden i artikel 11 A.1 a i direktivet inriktas alltså på subventioner som den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, där ett sådant trepartsförhållande föreligger.

44. För dessa fall, där en leverans eller ett tillhandahållande av en tjänst inte utförs till

10 — Domen i det ovan i fotnot 6 nämnda målet Office des produit wallons, punkt 10.

förmån för den myndighet som beviljar subventionen, utgör kravet på en direkt koppling mellan subventionen och priset på transaktionen ett klarläggande av att subventionen — såsom generellt föreskrivs i artikel 11 A.1 a — kan beskattas endast när den utgör en del av vederlaget och alltså betalas just för en leverans av en vara eller för ett tillhandahållande av en tjänst till en konsument. [11]

45. Enligt domstolens fasta rättspraxis måste det, för att betalningen för tillhandahållandet av en tjänst eller leveransen av en vara skall anses utgöra vederlag, finnas en "direkt koppling" mellan leveransen av en vara eller tillhandahållandet av en tjänst och den för detta erlagda betalningen. [12]

46. Den direkta koppling som krävs i rättspraxis måste därför också finnas mellan en subvention och leveransen av en vara eller tillhandahållandet av en tjänst. [13]

47. För subventioner har domstolen lagt fast följande kriterier, efter vilka det går att fastställa om subventionen är direkt kopplad till leveransen och därmed utgör ett vederlag. [14] Priset på varan eller tjänsten måste i princip vara fastställt senast vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Dessutom måste den bidragsgivande myndighetens åtagande att utbetala subventionen stämma överens med en rätt för stödmottagaren att motta subventionen när denne har genomfört en skattepliktig transaktion. Vidare måste priset för varan eller tjänsten vara möjligt att bestämma.

48. Som framgår av de sakförhållanden som den hänskjutande domstolen har beskrivit, tillhandahåller KNW boende tjänster i form av energirådgivning på grund av ett avtal där det är fastställt att detta skall utföras till ett (i avsnitt 3 på första sidan) bestämt angivet pris. Priset för energirådgivningen är alltså fastslaget och bestämbart.

49. Vidare har KNW rätt till bidraget bara om KNW förpliktar sig att utföra energirådgivningen. Detta framgår också av avtalet och Regulation 10.

50. Bidraget har alltså ett tydligt samband med tjänsten energirådgivning, då det helt eller delvis utgör betalning för tillhandahål-

11 — Domen i det ovan i fotnot 6 nämnda målet Office des produit wallon, punkt 12

12 — Jämför bland annat domen i det ovan i fotnot 5 nämnda målet Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, punkt 12, och domen i det ovan i fotnot 5 nämnda målet Naturally Yours Cosmetics, punkt 11, och domen i det ovan i fotnot 3 nämnda målet Tolsma, punkt 13.

13 — Jämför domen i det ovan i fotnot 6 nämnda målet Office des produits wallons, punkt 14 första meningen.

14 — Domen i det ovan i fotnot 6 nämnda målet Office des produits wallons, punkt 13.

landet av denna tjänst och alltså beviljas för att utgöra vederlag och inte för att allmänt täcka delar av KNW:s samtliga driftskostnader. [15] Ett bidrag i sistnämnda mening vore i brist på ett samband med en leverans inget vederlag och därför heller inte mervärdesskattepliktigt.

51. Att subventionen beviljas av en tredje part utgör inte ett argument för att den inte ska betecknas som ett vederlag. Situationen är jämförbar med sådana fall där det finns ett tillgodohavande på ersättning, där en del av prestationen består i en kupong som konsumenten presenterar för detaljhandlaren för att få rabatt på priset på en vara. I dessa fall är det en tredje part, nämligen kupongutfärdaren, som mot uppvisande av kupongen ersätter detaljhandlaren skillnaden mellan det av konsumenten faktiskt erlagda priset och det "normala" priset utan rabatt.

52. Även sådana ersättningar från en tredje part som bara delvis täcker vederlaget kvalificeras av domstolen som vederlag. [16]

53. Att bidraget till energirådgivningen uppgår till högst 10 GBP och därför i vissa fall täcker endast en del av kostnaden för energirådgivningen spelar, tvärtemot vad KNW fört fram, ingen roll eftersom det inte ändrar det faktum att subventionen utgör vederlag för energirådgivningen.

54. I detta sammanhang skall erinras om domstolens praxis [17], enligt vilken för bedömningen av ett vederlag inte dess objektiva utan dess subjektiva värde är avgörande.

55. Som kommissionen har anfört vid den muntliga förhandlingen föreligger just i sådana fall där priset består i subventionen en direkt koppling mellan pris och subvention.

56. Det svar som bör lämnas till den hänskjutande domstolen är därför att en betalning som den i målet vid den nationella domstolen rent faktiskt skall inkluderas i beskattningsunderlaget såsom en subvention i den mening som avses i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet.

15 — Jämför domen i det ovan i fotnot 6 nämnda målet Office des produits wallons, punkt 15.

16 — Dom av den 24 oktober 1996 i mål C-288/94, Argos Distributors (REG 1996, s. I-5311), punkt 18.

17 — Domen i det ovan i fotnot 16 nämnda målet Argos Distributors, punkterna 16 och 17, och där citerad rättspraxis.

VII — Förslag till avgörande

57. På grund av det anförda föreslår jag att domstolen besvarar de sammanfattade förelagda frågorna på följande sätt:

Betalningen av en subvention som den i målet vid den nationella domstolen utgör ett vederlag för en transaktion och skall inkluderas i beskattningsunderlaget vid beräkningen av mervärdesskatt enligt rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.