FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT CHRISTINE STIX-HACKL

fremsat den 20. september 2001 [1]

I — Indledning

1. Den foreliggende sag vedrører beskatningsgrundlaget for transaktioner udført af detailhandlere, som yder endelige forbrugere prisnedsættelse ved indlevering af en kupon ved varekøb. Til gengæld får detailhandlerne fra den producent, der udsteder disse kuponer, udbetalt et beløb svarende til nedsættelsen.

II — De faktiske omstændigheder, hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

2. Yorkshire Co-operatives Ltd (herefter »Yorkshire«) drev mellem februar 1974 og januar 1996 forretning som detailhandler med salg af fødevarer og non-food fra flere butikker i Nordengland. I forbindelse med denne virksomhed modtog Yorkshire rabatkuponer (»money-off«-kuponer), der var udstedt af producenter af visse varer, som Yorkshire solgte. Kuponerne indgik i særlige salgskampagner, som producenterne gennemførte. De blev udstedt af producenterne til offentligheden, enten direkte eller som kuponer til at klippe ud af aviser og blade. På hver kupon var der enten anført et beløb eller opstillet en metode til beregning af et beløb (»prisnedsættelsen«), og i henhold til de anførte betingelser kunne en kunde, som indleverede en kupon til en detailhandler, der var villig til at acceptere den, købe de varer, som var angivet på kuponen, til den normale detailsalgspris minus nedsættelsen.

3. Yorkshire modtog sådanne kuponer fra sine kunder, købte de pågældende varer fra producenterne og udbød dem til salg til den normale detailsalgspris. Kunder, som ikke indleverede en kupon, skulle betale den normale detailsalgspris, mens kunder, som indleverede en kupon, betalte den normale detailsalgspris minus prisnedsættelsen. Herefter sendte Yorkshire — i overensstemmelse med vejledningen på kuponen — denne til producenten, hvorefter producenten udbetalte et beløb svarende til prisnedsættelsen til Yorkshire.

4. Yorkshire lod denne refusion indgå i sin daglige bruttoindtægt, når beløbet var modtaget, og der blev således afregnet moms til Commissioners af hele den nor-

1 — Originalsprog: tysk.

male detailsalgspris uden fradrag af kuponernes værdi.

5. Den pris, som Yorkshire skulle betale til producenterne ved køb af de pågældende varer, blev beregnet uden hensyn til kuponerne. I nogle tilfælde købte Yorkshire sådanne varer, før producenten havde udstedt kuponer vedrørende de samme varer til offentligheden.

6. Ved skrivelse af 2. december 1996 gjorde Yorkshire krav på tilbagebetaling af moms, som Yorkshire hævdede var betalt for meget i regnskabsperioderne mellem februar 1974 og januar 1996 i forbindelse med den refusion, der var modtaget fra producenten. Kravet blev begrundet med, at de eneste beløb, Yorkshire modtog for leveringen af varer til sine kunder, var de kontante beløb, som kunderne betalte, mens refusionsbeløbet var en bonus eller rabat på prisen på den oprindelige levering af de pågældende varer fra producenten til Yorkshire. Da Yorkshire havde afregnet moms af sine leveringer af varer til kunderne på grundlag af den nedsatte pris, som kunderne havde betalt, plus kuponbeløbet, havde Yorkshire derfor ret til tilbagebetaling af den moms, der var betalt af kuponbeløbet, fordi kuponbeløbet ikke udgjorde en del af vederlaget for de varer, som Yorkshire havde leveret til sine kunder. Da producenterne desuden ikke havde udstedt kreditnotaer til Yorkshire, skulle Yorkshire ikke justere sin indgående afgift vedrørende de leverede varer og var derfor ikke forpligtet til at foretage nogen udlignende justering af sine momsangivelser for sådanne leveringer. Yorkshire påberåbte sig i den forbindelse dommen i Elida Gibbs-sagen [2].

7. Ved skrivelse af 10. februar 1997 afviste Commissioners Yorkshires krav i sin helhed med den begrundelse, at Yorkshire havde fejlfortolket dommen i Elida Gibbs-sagen, og at beskatningsgrundlaget for de varer, som Yorkshire havde leveret til sine kunder, var det kontante beløb, som kunderne betalte, plus kuponbeløbet. Hvis dette ikke skulle være tilfældet, men beskatningsgrundlaget for levering af varer til Yorkshires kunder alene bestod af de kontante beløb, som kunderne betalte, var Yorkshire forpligtet til i det påståede for højt angivne beløb at foretage modregning for et tilsvarende for lavt angivet beløb i forbindelse med producenternes levering af varer til Yorkshire.

8. I 1998 anlagde Yorkshire sag til prøvelse af Commissioners' afgørelse. I sin afgørelse udtalte retten, at den ikke var overbevist om rigtigheden af Yorkshires fortolkning af virkningen af dommen i Elida Gibbs-sagen, men at den ikke kunne afvise nogen af parternes argumentation vedrørende fortolkningen af denne sag som ubegrundet. Efter at have hørt parternes argumentation vedrørende Domstolens praksis, og her-

2 — Dom af 24.10.1996, sag C-317/94, Sml. I, s. 5339.

under navnlig Elida Gibbs-dommen, Glawe-dommen [3], Naturally Yours Cosmetics-dommen [4], Boots Company-dommen [5] og Empire Stores-dommen [6], traf retten derfor beslutning om, at en præjudiciel afgørelse fra Domstolen i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) var nødvendig for at afgøre sagen.

9. Selv om nogle af de omtvistede leveringer blev foretaget, før Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [7] (herefter »sjette direktiv«) trådte i kraft, er sagen forhandlet udelukkende i relation til sjette direktiv.

10. Argumentationen tog også udgangspunkt i den antagelse, at en grossist kan have været involveret. Parterne er nemlig enige om, at det er nødvendigt at overveje det hypotetiske tilfælde, hvor en producent sælger varer til en grossist, som derefter videresælger dem til en detailhandler. Eftersom denne situation, der i den foreliggende sag formelt set kun er en hypotetisk mulighed, ikke desto mindre i princippet er almindelig, tages der i de præjudicielle spørgsmål hensyn til begge muligheder.

3 — Dom af 5.5.1994, sag C-38/93, Sml. I, s. 1679.
4 — Dom af 23.11.1988, sag 230/87, Sml. s. 6365.
5 — Dom af 27.3.1990, sag C-126/88, Sml. I, s. 1235.
6 — Dom af 2.6.1994, sag C-33/93, Sml. I, s. 2329.
7 — EFT L 145, s. 1.

11. De præjudicielle spørgsmål lyder:

»1) Hvorledes skal sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og artikel 11, punkt C, stk. 1, fortolkes med henblik på fastlæggelsen af beskatningsgrundlaget for en levering af varer til en kunde foretaget af en detailhandler som sagsøger under følgende omstændigheder:

a) Producenten af varerne har solgt disse til detailhandleren (eller hypotetisk til en grossist, som har solgt dem til detailhandleren).

b) Som et led i en salgskampagne foranlediger producenten, at der udstedes en kupon med følgende betingelser:

i) Indehaveren opnår ved indlevering af kuponen til detailhandleren ret til at købe varerne af detailhandleren til en lavere pris end detailhandlerens normale salgspris, idet der fratrækkes et beløb ('nedsættelsen'), som er angivet på kuponen, eller som kan fastslås i overensstemmelse med kuponens betingelser.

ii) Når detailhandleren har solgt varerne i overensstemmelse med kuponens betingelser og

har indleveret kuponen til producenten, betaler denne detailhandleren et beløb, som svarer til nedsættelsen.

c) Detailhandleren sælger mod betaling af den nedsatte pris varerne til en kunde, som indleverer en kupon.

d) Detailhandleren indleverer kuponen til producenten og får udbetalt et beløb svarende til nedsættelsen?

Er beskatningsgrundlaget da

i) enten det kontante beløb, som kunden har betalt, eller

ii) det kontante beløb, som kunden har betalt, plus et beløb svarende til nedsættelsen, som producenten har betalt?

2) Hvis spørgsmål 1 skal besvares som anført i punkt i), skal detailhandleren da justere sin indgående afgift i sine momsangivelser i forbindelse med leveringen af varerne fra producenten (eller eventuelt fra en grossist), hvis producenten eller en anden leverandør ikke har udstedt nogen kreditnota til detailhandleren for refusionen af nedsættelsen?«

III — De relevante retsregler

A — *Fællesskabsbestemmelserne*

12. Artikel 11 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 regulerer beskatningsgrundlaget.

13. Artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), foreskriver:

»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.«

14. Artikel 11, punkt A, stk. 2, og stk. 3, litra a) og b), foreskriver:

»2. Følgende medregnes i beskatningsgrundlaget:

a) skatter, told, importafgifter og andre afgifter med undtagelse af selve merværdiafgiften

b) biomkostninger såsom provisions-, emballage-, transport- og forsikringsomkostninger, som leverandøren forlanger afholdt af køberen eller aftageren. Omkostninger, der er omfattet af en særskilt aftale, kan af medlemsstaterne betragtes som biomkostninger.

3. Følgende medregnes ikke i beskatningsgrundlaget:

a) prisnedsættelser i form af kasserabat ved forudbetaling

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

15. Artikel 11, punkt C, stk. 1, har følgende ordlyd:

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

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

B — *Nationale retsforskrifter*

16. Den vigtigste nationale lovgivning til gennemførelse af sjette direktiv i Det Forenede Kongerige er Value Added Tax Act 1994 (herefter »1994-loven«).

17. 1994-lovens section 19 bestemmer, for så vidt det er relevant for sagen:

»(1) Med henblik på anvendelsen af denne lov fastsættes værdien af en levering af goder eller tjenesteydelser, medmindre andet er bestemt i eller følger af denne lov, efter bestemmelserne i denne section og Schedule 6, og med henblik herpå finder subsection (2) og (4) anvendelse med forbehold af Schedule 6.

(2) Hvis en levering sker mod vederlag i penge, forstås ved dens værdi det beløb, der, med tillæg af skyldig merværdiafgift, er lig med vederlaget.

(3) Hvis leveringen sker mod et vederlag, der ikke eller ikke fuldt ud består i penge, forstås ved dens værdi det beløb i penge, der, med tillæg af skyldig merværdiafgift, har samme værdi som vederlaget.

(4) Hvis en levering af goder eller tjenesteydelser ikke er det eneste, et vederlag i penge vedrører, skal leveringen anses for ydet mod den del af vederlaget, der faktisk vedrører leveringen.«

IV — Det første præjudicielle spørgsmål

A — *Parternes argumenter*

18. Indledningsvis har Yorkshire redegjort for, hvordan kuponordningen fungerer, og gjort opmærksom på, at de omhandlede kuponer svarer til kuponerne i Elida Gibbs-sagen [8]. Producenternes formål med kuponerne er, at fordelen skal komme den endelige forbruger til gode. Ved at producenten kræver af detailhandleren, at denne sælger varerne til en nedsat pris, vil producenterne nedsætte modydelsen for leveringen.

Med hensyn til fastsættelsen af beskatningsgrundlaget har Yorkshire for det første understreget, at det fremgår af begrundelsen til forslaget til sjette direktiv, at denne fastsættelse skal finde anvendelse på hver enkelt transaktion. Derudover er den afgiftspligtige modværdi ifølge Domstolens praksis den faktisk oppebårne modydelse og ikke den objektive værdi, og den skal kunne opgøres i penge. Desuden skal der være en direkte forbindelse mellem levering eller tjenesteydelse og den modtagne modydelse. Endelig kan den modydelse, som udgør beskatningsgrundlaget for ethvert mellemliggende led i forsyningskæden før den endelige forbruger, ikke være højere end den pris, som den endelige forbruger betaler.

8 — Nævnt i fodnote 2.

Endvidere er Yorkshire af den opfattelse, at både producenten og detailhandleren kun er momspligtige med hensyn til det beløb, de faktisk modtager, dvs. nettobeløbet. Alternativt skal refusionen fra en producent betragtes som en prisnedsættelse efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, som omhandlet i sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1.

For det andet har Yorkshire gjort gældende, at kun den modydelse, som den endelige forbruger har betalt, kan indgå i en detailhandlers beskatningsgrundlag. En betaling, som foretages af et led i forsyningskæden, kan ikke tages i betragtning. En rabatkupon, som udstedes af en producent, kan under ingen omstændigheder betragtes som modydelse fra en tredjemand. Selv om kuponen har en værdi for detailhandleren, består værdien alene i, at den gør det muligt for detailhandleren at opnå en refusion med hensyn til den pris, han har betalt til producenten.

For det tredje er den opfattelse, at producenten skal betragtes som tredjemand med hensyn til den refusion, han yder, i strid med princippet om, at momsen i hvert led af forsyningskæden skal opkræves i forhold til det faktisk modtagne beløb. Den er imidlertid også i strid med princippet om, at intet led i forsyningskæden skal betale moms af et beløb, der er højere end den pris, som den endelige forbruger betaler. I denne henseende har Yorkshire henvist til, at de i denne sag omhandlede »money-off«-kuponer er forskellige fra de »cash-back«-kuponer, som Elida Gibbs-sagen vedrørte. I forbindelse med »cash-back«-kuponer refunderer producenterne et vist beløb direkte til de endelige forbrugere. Dette ændrer ikke indkøbs- og salgsprisen.

I modsætning til »cash-back«-kuponer sker refusionen i forbindelse med en »money-off«-kupon fra producent til detailhandler. Den salgspris, som den endelige forbruger skal betale til detailhandleren, skal følgelig justeres. Såfremt der indgår grossister i kæden, vil disse derimod ikke skulle foretage prisjusteringer, da alene den indkøbspris, som detailhandleren betaler, ændres som følge af refusionen fra producenten.

For det fjerde har Yorkshire gjort gældende, at Domstolen har fastslået med hensyn til tjenesteydelser, at for at der kan være tale om en tjenesteydelse mod vederlag som omhandlet i sjette direktiv, skal der mellem tjenesteyderen og modtageren af tjenesteydelsen bestå et retsforhold, inden for rammerne af hvilket der udveksles ydelser. Analogt hermed skal der ved fastsættelsen af beskatningsgrundlaget i forbindelse med leveringer tages hensyn til retsforholdet mellem parterne. Ved salg af en vare til en endelig forbruger består der således principielt kun et retsforhold mellem denne og detailhandleren. Forholdet mellem producent og detailhandler er kun af betydning, hvis detailhandleren som delvis betaling accepterer en kupon fra en endelig forbruger. Det er netop accepten heraf og ikke leveringen af varen til den endelige forbruger, der udgør detailhandlerens

modydelse til producenten for producentens refusion af et beløb til detailhandleren.

På baggrund heraf har Yorkshire anført, at beskatningsgrundlaget kun kan være det beløb, som den endelige forbruger betaler.

19. Den tyske regering har anført, at »money-off«-kuponer udgør en slags godtgørelse for detailhandlerens levering. Modtagelsen af kuponen må ikke være af betydning for fastsættelsen af beskatningsgrundlaget med hensyn til leveringen af varen. Den tyske regering er ikke enig med Yorkshire i, at en begrænsning af beskatningsgrundlaget fremgår af Elida Gibbs-dommen. Denne dom vedrører nemlig en producents levering til en detailhandler og indeholder intet svar på spørgsmålet om, hvordan beskatningsgrundlaget skal fastsættes i forbindelse med en detailhandlers levering til en endelig forbruger. Med hensyn til den omhandlede kuponordning er forholdet med hensyn til en del af modydelsen omvendt i forsyningskæden (producent — detailhandler — endelig forbruger).

En nedsættelse af beskatningsgrundlaget som omhandlet i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), kan kun ske på grundlag af et moment (godtgørelse, rabat, refusion), som vedrører beskatningsgrundlaget for transaktionen mellem leverandør og modtager. At der foreligger en sådan omstændighed i denne sag, fremgår af, at detailhandleren på grundlag af producentens refusion kan yde den endelige forbruger en prisnedsættelse. Refusionen udgør derfor en godtgørelse i forbindelse med den indkøbspris, som detailhandleren betaler netop til producenten. Denne godtgørelse fra producenten videregives til det næste transaktionsled, dvs. leveringen til den endelige forbruger, og indvirker derfor på beskatningsgrundlagets størrelse med hensyn til denne levering.

På baggrund heraf har den tyske regering anført, at beskatningsgrundlaget kun er det beløb, som den endelige forbruger betaler.

20. Den irske regering har i det væsentlige anført, at beskatningsgrundlaget for leveringen af varerne består af både de beløb, som de endelige forbrugere betaler, og refusionerne fra producenterne. Beskatningsgrundlaget som omhandlet i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), består af det, der udgør den modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage for sin transaktion. Der skal tages hensyn til den faktisk modtagne modydelse. Desuden skal følgende tre kriterier, som er blevet udviklet på baggrund af Domstolens praksis, lægges til grund: direkte sammenhæng mellem levering og modydelse, modydelse, som kan opgøres i penge, og modydelsens konkrete værdi. I den foreliggende sag er disse kriterier opfyldt.

Med hensyn til dommen i Elida Gibbs-sagen har den irske regering bl.a. peget på, at Domstolen i denne sag ikke udtalte sig om beskatningsgrundlaget for en detailhandler.

Hvis beskatningsgrundlaget begrænses til det beløb, som den endelige forbruger betaler, vil det på grundlag af princippet om momsordningens neutralitet være nødvendigt at foretage en justering med hensyn til leveringen fra producenten til detailhandleren. I Elida Gibbs-dommen anså Domstolen det imidlertid ikke for at være nødvendigt at justere beskatningsgrundlaget i forbindelse med de mellemliggende transaktioner mellem producent, grossist og detailhandler.

Den irske regering har endvidere understreget, at afgiftsmyndighederne ikke må opkræve et beløb, der er højere end det, den endelige forbruger har betalt. Beløbet må heller ikke være lavere end det, den endelige forbruger har betalt, hvilket ville være tilfældet, hvis refusionen i forbindelse med kuponen ikke blev medregnet.

Som alternativ har den irske regering foreslået, at transaktionen mellem detailhandler og endelig forbruger anses for at bestå af to dele: for det første af detailhandlerens levering af varer til en endelig forbruger og for det andet af detailhandlerens gennemførelse af en salgsforanstaltning for producenten. Modydelsen for denne tjenesteydelse vil bestå i værdien af de kuponer, som detailhandleren accepterer, og som producentensenere refunderer.

På baggrund heraf har den irske regering anført, at beskatningsgrundlaget omfatter det beløb, som den endelige forbruger betaler, plus producentens refusion.

21. Det Forenede Kongeriges regering har anført, at det fremgår af Elida Gibbs-dommen, at en nedsættelse af producentens beskatningsgrundlag ikke medfører en nedsættelse af indkøbsprisen for producentens direkte kunder eller af beskatningsgrundlaget for producentens direkte kunder.

Det Forenede Kongeriges regering er af den opfattelse, at den løsning, som Domstolen nåede frem til i Elida Gibbs-dommen, ikke er den rigtige, og at en producents beskatningsgrundlag ikke må nedsættes med værdien af de kuponer, som producenten refunderer. Heraf følger, at beskatningsgrundlaget for en detailhandler omfatter både det beløb, som den endelige forbruger har betalt, og værdien af kuponerne, da begge beløb har en direkte sammenhæng med detailhandlerens levering.

Selv hvis man anser Elida Gibbs-dommen for at være korrekt, er Det Forenede

Kongerige regerings imidlertid af den opfattelse, at det argument, som Yorkshire har fremført, er i strid med denne doms præmis 33. Det fremgår nemlig klart af denne dom, at den omstændighed, at producentens beskatningsgrundlag nedsættes med kuponens værdi, ikke indebærer, at detailhandlerens indkøbspris og beskatningsgrundlag nødvendigvis skal nedsættes med samme beløb. Dette gælder ligeledes for »money-off«-kuponer. En »money-off«-kupon har ingen indflydelse på hverken prisen mellem producent og detailhandler eller det beløb, som detailhandleren i sidste instans modtager for varens levering. Denne pris svarer altid til den normale detailsalgspris.

På baggrund heraf har Det Forenede Kongeriges regering anført, at beskatningsgrundlaget omfatter det beløb, som den endelige forbruger betaler, plus producentens refusion.

22. Den nederlandske regering er på grundlag af en analyse af den omhandlede kuponordning og Domstolens relevante praksis nået til den opfattelse, at modværdien af salget af en vare består af den pris, som den endelige forbruger betaler, plus producentens refusion, når der er blevet anvendt en kupon i forbindelse med købet.

At Yorkshires opfattelse ikke er korrekt, fremgår klart i de tilfælde, hvor en detailhandler ikke har købt varerne hos en producent, men hos en grossist. I en sådan situation er den indkøbspris, som detailhandleren har betalt, ikke afhængig af, om der er kuponer, og om producenten senere foretager en refusion.

På grundlag af princippet om momsordningens neutralitet må detailhandlerens beskatningsgrundlag ikke være lavere end det beløb, som han faktisk modtager for leveringen.

Dette argument bekræftes endelig af Bootsdommen, hvor der også var tale om en kuponordning, hvorefter producenten helt eller delvis refunderede detailhandleren prisnedsættelsen. Domstolen fastslog i den forbindelse, at refusionerne skulle medregnes i beskatningsgrundlaget.

Den løsning, som Domstolen nåede frem til i Elida Gibbs-dommen, kan ikke overføres til den foreliggende sag, da den vedrører detailhandlerens beskatningsgrundlag. Hvert led i forsyningskæden skal afregne moms for den merværdi, der er skabt. En nedsættelse af beskatningsgrundlaget fra producentens side ændrer ikke den merværdi, som detailhandleren har skabt.

På baggrund heraf har den nederlandske regering anført, at beskatningsgrundlaget omfatter den pris, som den endelige forbruger betaler, plus det beløb, der svarer til den prisnedsættelse, som producenten refunderer.

23. Kommissionen har anført, at den modværdi — som omhandles i sjette direktiv artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a) — som en detailhandler modtager i en situation som den i hovedsagen omhandlede, består af varernes samlede pris. Denne betales dels af den endelige forbruger, dels af producenten. Med hensyn til denne bestemmelse skal producenten betragtes som tredjemand, hvorfor refusionen fra denne skal medregnes i detailhandlerens beskatningsgrundlag.

Kommissionen anser det for forsvarligt at betragte refusionen fra producenten som en refusion for en del af den oprindelige indkøbspris, som detailhandleren har betalt. Dette påvirker imidlertid på ingen måde det momsbeløb, som detailhandleren skal afregne. Dette er nemlig det samme, uanset hvordan det beløb, som producenten refunderer, vurderes.

Endvidere er Yorkshires argument om, at nedsættelsen af afgiftsbeløbet for detailhandleren afhænger af, at producenten udsteder en kreditnota, ikke korrekt.

Med hensyn til Elida Gibbs-dommen, navnlig præmis 33 heri, har Kommissionen understreget, at Domstolens bemærkninger efter Kommissionens opfattelse ikke kun gælder for »cash-back«-kuponer, men også for de omhandlede »money-off«-kuponer.

En producent kan i sidste instans kun påberåbe sig sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, for at nedsætte sit beskatningsgrundlag og dermed den moms, han skal afregne.

På baggrund heraf har Kommissionen anført, at beskatningsgrundlaget består af den samlede detailsalgspris, dvs. den pris, som den endelige forbruger betaler, plus det beløb, som producenten refunderer detailhandleren.

B — *Vurdering*

24. Indledningsvis er det nødvendigt med visse præciseringer med hensyn til det første præjudicielle spørgsmål.

25. Ved »kunde« skal således forstås endelig forbruger i den i sjette direktiv omhandlede forstand. Endvidere bemærkes, at prisnedsættelsen ydes af detailhandleren. Producentens betaling af nedsættelsen, som

den forelæggende ret har henvist til, er derfor nærmere bestemt en refusion fra producenten til detailhandleren. Det er kun på grund af, at refusionsbeløbet er det samme som prisnedsættelsens beløb, at man kan sige, at producenten betaler prisnedsættelsen.

26. Endvidere bemærkes, at den anden situation, der nævnes i det præjudicielle spørgsmål, at varerne sælges af producenten til en grossist, ikke skal behandles i denne sag. Der er nemlig — som det udtrykkeligt er anført — tale om en hypotetisk faktisk situation og dermed om et hypotetisk spørgsmål. Ifølge Domstolens faste praksis [9] kan sådanne spørgsmål ikke antages til realitetsbehandling. Endvidere er det heller ikke nødvendigt at undersøge sådanne omstændigheder for at give et svar i denne sag.

27. Indledningsvis skal gøres en bemærkning om sjette direktivs grundlæggende princip, dvs. princippet afgiftsneutralitet. Dette omfatter princippet om, at beskatningsgrundlaget ikke må være lavere end den faktisk modtagne modydelse. I henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), er beskatningsgrundlaget nemlig »den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner«.

28. Da den foreliggende sag vedrører detailhandlerens beskatningsgrundlag, er det derfor nødvendigt at fastsætte den modværdi, som han modtager.

29. Som modværdi modtager detailhandleren for det første det beløb, som de endelige forbrugere, dvs. hans kunder, betaler til ham. Dette beløb omfatter enten den »normale« detailsalgspris eller — hvis der indleveres en kupon — den pris, der er nedsat med prisnedsættelsens beløb.

30. For det andet modtager detailhandleren — hvis han videregiver den kupon, han har modtaget, til producenten — en refusion fra producenten svarende til kuponens værdi. Kuponen er derfor ikke kun af værdi for den endelige forbruger, idet denne opnår en prisnedsættelse, men også for detailhandleren. For detailhandleren repræsenterer kuponen retten til at få refunderet en del af den indkøbspris, han har betalt til producenten. Den værdi, som kuponen har for detailhandleren, gør kuponen til en slags betalingsmiddel. Dette følger af Domstolens dom i Boots-sagen, hvori Domstolen fastslog: »Det er kun, når den til Boots afleverede kupon efterfølgende overdrages til leverandøren [...] at kuponen har en monetær værdi for Boots, svarende til det beløb, som leverandøren faktisk har betalt til Boots [...]« [10].

9 — Jf. dom af 17.5.2001, sag C-340/99, TNT Traco SpA, Sml. I, s. 4109, og den heri nævnte retspraksis.

10 — Nævnt i fodnote 5, præmis 13.

31. Dette er tilfældet i den foreliggende sag. Ved indlevering af kuponen refunderer producenterne detailhandleren forskellen mellem den pris, som faktisk betales af den endelig forbruger, og den »normale« pris uden prisnedsættelse.

32. For det forhold, at en kupon skal betragtes som en modværdi, taler endvidere Domstolens dom i Argos Distributors-sagen, hvorefter »den subjektive modværdi [...] helt eller delvis [består] af de vouchere, køberen af en af disse varer fremlægger« [11].

33. Det fremgår allerede af ordlyden af sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), at modværdien ikke kun kan betales af køberen, men også af en tredjemand. Domstolen fastslog således i Ballydommen, at betaling af prisen »via« [12] en tredjemand, i den pågældende sag var det via en kortudsteder, udgør en »modværdi« som omhandlet i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a). I den foreliggende sag anvendes der også en tredjemand, nemlig producenten, som betaler en del af den »normale« pris — dvs. prisnedsættelsen — til detailhandleren i form af en refusion.

34. Det kan udledes af Elida Gibbs-dommen, at ikke kun de prisnedsættelser, der ydes direkte mellem to kontraherende parter, f.eks. mellem producent og endelig forbruger, er af betydning for fastsættelsen af beskatningsgrundlaget, men også prisnedsættelser, som ydes »via detailhandlerne« [13].

35. På samme måde som prisnedsættelsens beløb og dermed refusionen skal tages i betragtning med hensyn til producenten, skal det også tages i betragtning med hensyn til detailhandleren. Da detailhandleren imidlertid ikke betaler, men modtager beløbet, kan dette beløb imidlertid heller ikke tages i betragtning på samme måde som i forbindelse med producenten. Det kan ikke forholde sig således, at ikke blot tjenesteyderen, men også modtageren af en tjeneste, enten ikke skal medregne dette beløb eller kan medregne det, men derpå igen fratrække det.

36. Som den irske regering med rette har anført, er følgende tre betingelser for klassificering som modværdi opfyldt i den foreliggende sag: den direkte sammenhæng

11 — Dom af 24.10.1996, sag C-288/94, Sml. I, s. 5311, præmis 18.

12 — Dom af 25.5.1993, sag C-18/92, Sml. I, s. 2871, præmis 17.

13 — Nævnt i fodnote 2, præmis 31.

mellem levering og modydelse, modydelse, som kan opgøres i penge, og modydelsens konkrete værdi.

37. Den direkte sammenhæng, som ifølge retspraksis [14] kræves mellem varernes levering til den endelige forbruger på den ene side og — i den foreliggende sag — begge dele af modydelsen på den anden side, udgøres i den omhandlede kuponordning af den omstændighed, at leveringen kun sker til nedsat pris, når kuponen indleveres.

38. Den betingelse, at begge dele af modydelsen skal kunne opgøres i penge, er ligeledes opfyldt. Dette gælder både for det beløb, som den endelige forbruger betaler, og for kuponen, dvs. den værdi, den repræsenterer. Af kuponen fremgår nemlig størrelsen af den prisnedsættelse, som detailhandleren yder den endelige forbruger, og som producenten refunderer detailhandleren.

39. Endelig opfylder hver del af modydelsen den betingelse, at den skal have en konkret værdi. Mens dette er indlysende med hensyn til det beløb, som den endelige forbruger betaler, følger det med hensyn til kuponen af, at denne repræsenterer en værdi for detailhandleren, for så vidt denne modtager en refusion fra producenten svarende til prisnedsættelsen.

40. Det følger endelig af princippet om momsordningens neutralitet, »at afgiftsmyndighederne ikke til sidst kan opkræve et beløb, der er højere end det, den endelige forbruger har betalt« [15]. Dette ville imidlertid være tilfældet, hvis hverken producenten eller detailhandleren kunne justere sin momsdel.

41. Det fremgår af Elida Gibbs-dommen [16], at beskatningsgrundlaget for producenten efter sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og punkt C, stk. 1, er »lig med den salgspris, som producenten anvender, med fradrag af det på kuponen angivne og indløste beløb«.

42. Det følger imidlertid tillige af Elida Gibbs-dommen, at detailhandleren ikke må justere sin moms. Ifølge denne dom er det netop »ikke nødvendigt at justere beskat-

14 — Dom af 5.2.1981, sag 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Sml. s. 445, samt Boots-dommen, nævnt i fodnote 5, og sag Empire Stores-dommen, nævnt i fodnote 6.

15 — Jf. Elida Gibbs-dommen, nævnt i fodnote 2, præmis 24.

16 — Nævnt i fodnote 2, præmis 34.

ningsgrundlaget i forbindelse med de mellemliggende transaktioner« [17].

43. Tillod man nemlig detailhandleren at foretage en tilsvarende justering, ville ikke alle hans indtægter blive beskattet, og momsen ville påvirke hans driftsoverskud, da den ville repræsentere en indtægt for ham.

44. I henhold til Domstolens dom i Freemans-sagen [18] må en afgiftspligtig person imidlertid ikke »opnå et beløb svarende til en del af den salgspris, der udgør modværdien for de leverede goder, uden at dette beløb imidlertid ville indgå i beskatningsgrundlaget«. Dette ville imidlertid netop være tilfældet, hvis kuponbeløbet ikke medregnes i detailhandlerens beskatningsgrundlag.

45. Det forhold, at kuponbeløbet kun nedsætter producentens beskatningsgrundlag, men skal medregnes i detailhandlerens beskatningsgrundlag, sikrer, at beløbet enten slet ikke tages i betragtning eller ikke tages i betragtning to gange. Det sikres derimod, at beløbet kun beskattes én gang. Samtidig forhindres det, at afgiftsmyndighederne mister afgifter eller opkræver for meget i afgifter.

46. Endelig er dette resultat i overensstemmelse med momsordningen i sjette direktiv, som bygger på den tankegang, at den merværdi, der opstår i hvert led af forsyningskæden, skal beskattes i dette led.

47. Det første præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares med, at i et tilfælde som det i hovedsagen omhandlede er beskatningsgrundlaget det kontante beløb, som kunden har betalt, plus det beløb, der svarer til den nedsættelse, som producenten har betalt.

V — Det andet præjudicielle spørgsmål

A — *Parternes argumenter*

48. Yorkshire har anført, at den moms, der er indeholdt i refusionen, skal fratrækkes

17 — Samme dom, præmis 33.

18 — Dom af 29.5.2001, sag C-86/99, Sml. I, s. 4167, præmis 28.

den indgående afgift, og at tilbagebetalingen af afgiften ikke er afhængig af, at der udstedes en kreditnota eller debetnota. Udstedelsen af sådanne er endog udelukket i national ret i en situation som den i hovedsagen foreliggende. Yorkshire har derfor gjort gældende, at detailhandleren ikke skal justere sin indgående afgift.

49. Den tyske regering mener ikke, at der af Elida Gibbs-dommen følger en pligt til at foretage en justering. Den har i denne forbindelse derimod henvist til sjette direktivs artikel 20, stk. 1, litra b), ifølge hvilken detailhandleren har pligt til at foretage en justering. Der kan kun ske en nedsættelse af beskatningsgrundlaget ved, at det beløb, som producenten betaler til detailhandleren, skal anses for en refusion til detailhandleren. Det er kun en sådan ordning, der garanterer momsens neutrale karakter, idet det beløb, der kan fratrækkes som indgående afgift, svarer til det beløb, som producenten tidligere har skullet betale som afgift.

50. Det Forenede Kongeriges regering er af den opfattelse, at detailhandleren skal foretage justeringen, da det kun er merværdien, der skal beskattes.

51. Ifølge den nederlandske regering kræver princippet om afgiftsneutralitet, at der foretages en justering, såfremt beskatningsgrundlaget kun omfatter det beløb, som den endelige forbruger har betalt.

52. I betragtning af det svar, der efter deres mening bør gives på det første spørgsmål, er den irske regering og Kommissionen af den opfattelse, at det ikke er nødvendigt at besvare det andet spørgsmål.

B — *Vurdering*

53. Det andet præjudicielle spørgsmål blev stillet i tilfælde af, at det første præjudicielle spørgsmål blev besvaret med, at beskatningsgrundlaget kun er det kontante beløb, som kunden har betalt.

54. Da jeg i dette tilfælde foreslår, at Domstolen besvarer det første præjudicielle spørgsmål med, at beskatningsgrundlaget omfatter det beløb, som den endelige forbruger har betalt, plus det beløb, der svarer til den refusion, som producenten har betalt, er det ikke nødvendigt at behandle det andet spørgsmål nærmere.

VI — Forslag til afgørelse

55. På baggrund af ovenstående foreslår jeg, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål på følgende måde:

»1) Det første præjudicielle spørgsmål skal — når der ses bort fra det hypotetiske tilfælde, at en grossist er involveret — besvares med, at i et tilfælde som det i hovedsagen omhandlede er beskatningsgrundlaget det kontante beløb, som kunden har betalt, plus det beløb, der svarer til den nedsættelse, som producenten har betalt.

2) På grundlag af den besvarelse af det første spørgsmål, der er foreslået her, er det ikke nødvendigt at besvare det andet præjudicielle spørgsmål.«