FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT CHRISTINE STIX-HACKL

föredraget den 20 september 2001 [1]

I — Inledning

1. Förevarande mål behandlar beskattningsunderlaget vid transaktioner utförda av detaljhandlare som beviljar slutkonsumenterna en prisreduktion mot att de uppvisar en kupong när de köper varor och som i gengäld erhåller återbetalning av ett belopp motsvarande prisreduktionen från den tillverkare som utfärdade kupongen.

II — Bakgrund, tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

2. Mellan 1974 och januari 1996 genomförde Yorkshire Co-operatives Ltd (nedan kallat Yorkshire) ett stort antal detaljhandelstransaktioner avseende livsmedel och andra varor i norra England. I samband med försäljningarna accepterade Yorkshire rabattkuponger (money off coupons) utfärdade av tillverkarna av vissa av de varor företaget sålde. Kupongerna ingick i särskilda reklamkampanjer som tillverkarna genomförde. Tillverkarna ställde antingen ut kupongerna direkt eller i form av kuponger i tidningar och tidskrifter som kunde klippas ut. På varje kupong angavs antingen ett belopp eller ett sätt att beräkna ett belopp (prisreduktion) och det angavs uttryckligen att en konsument som lämnade kupongen till en detaljhandlare som tog emot den kunde köpa den specifika varan till normalt detaljhandelspris minus prisreduktionen.

3. Yorkshire tog emot sådana kuponger från sina kunder. Företaget köpte de aktuella varorna från tillverkarna och sålde dem till normalt detaljhandelspris. En kund som inte lämnade in någon kupong var tvungen att betala det normala detaljhandelspriset. En kund som lämnade in en kupong betalade det normala detaljhandelspriset minus prisreduktionen. I enlighet med anvisningarna på kupongen skickade sedan Yorkshire denna till tillverkaren som återbetalade det belopp med vilket priset reducerats till Yorkshire.

4. När Yorkshire hade mottagit återbetalningen inkluderades den i den dagliga bruttointäkten och mervärdesskatt redovisades på grundval av hela det normala detaljhandelspriset för varorna till Commissioners of Customs & Excise (nedan

1 — Originalspråk: tyska.

kallade Commissioners), utan någon prisreduktion avseende kupongerna.

5. Det pris som Yorkshire skulle betala till tillverkaren när varorna i fråga köptes fastställdes utan hänsyn till kupongerna. I vissa fall hade Yorkshire köpt varorna innan tillverkaren ställde ut de berörda kupongerna till allmänheten.

6. Genom en skrivelse av den 2 december 1996 begärde Yorkshire återbetalning av överskjutande mervärdesskatt som företaget ansåg sig ha betalat mellan februari 1974 och januari 1996 i samband med den återbetalning som beviljades av tillverkaren. Företaget har gjort gällande att det för varuleveranserna till kunderna bara erhållit kontantbeloppet från de sistnämnda och att det återbetalade beloppet utgör en rabatt eller reduktion av tillverkarens ursprungliga leveranspris för de berörda varorna till förmån för Yorkshire. Eftersom Yorkshire avseende varuleveranserna till sina kunder betalade mervärdesskatt på det reducerade pris som kunderna betalade plus kupongens belopp, hade företaget rätt till återbetalning av den del av mervärdesskatten som avsåg beloppet på kupongen, eftersom det inte var en del av vederlaget för Yorkshires varuleveranser till sina kunder. Eftersom tillverkaren emellertid inte hade utställt några kreditnotor var Yorkshire inte tvungen att justera sin ingående skatt avseende varuleveranserna och därför inte skyldig att göra motsvarande justering av mervärdesskattedeklarationerna för leveranserna. Yorkshire har i detta avseende hänvisat till domen i målet Elida Gibbs. [2]

7. Genom skrivelse av den 10 februari 1997 avslog Commissioners Yorkshires begäran. Enligt Commissioners hade Yorkshire gjort en felaktig tolkning av avgörandet i målet Elida Gibbs och beskattningsunderlaget avseende varuleveranser till dess kunder var det kontantbelopp som kunderna betalade plus kupongens belopp. Om beskattningsunderlaget för transaktionerna mellan Yorkshire och dess kunder i stället uteslutande hade bestått av det kontantbelopp som betalades av kunderna skulle Yorkshire dessutom ha varit skyldigt att justera det påstått för höga försäljningsvärdet genom ett i motsvarande mån lägre värde för transaktionerna mellan tillverkarna och Yorkshire.

8. År 1998 överklagade Yorkshire Commissioners beslut till VAT and Duties Tribunal. VAT and Duties Tribunal har i sitt beslut förklarat att den inte är övertygad om att Yorkshires tolkning av effekterna av domen i målet Elida Gibbs är riktig, men att den inte kan avvisa något av parternas påståenden i detta avseende som ogrundade. Efter att ha hört parternas argument om domstolens rättspraxis, sär-

2 — Dom av den 24 oktober 1996 i mål C-317/94 (REG 1996, s. I-5339).

skilt domarna i målen Elida Gibbs, Glawe,[3] Naturally Yours Cosmetics,[4] Boots Company[5] och Empire Stores,[6] fann den därför att det för att avgöra målet var nödvändigt att med stöd av artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) begära ett förhandsavgörande från domstolen.

9. Trots att de ifrågasatta leveranserna delvis ägde rum under perioden innan 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)[7] trädde i kraft har parterna enbart hänvisat till sjätte direktivet.

10. Det har även nämnts att en grossist kan vara inblandad. Parterna är eniga om att det är nödvändigt att även beakta det hypotetiska fallet att en tillverkare säljer varor till en grossist som därefter säljer dem till en detaljhandlare. Eftersom denna situation i förevarande mål är hypotetisk, men icke desto mindre i princip möjlig under vissa omständigheter, beaktas båda möjligheterna i den nationella domstolens frågor.

3 — Dom av den 5 maj 1994 i mål C-38/93 (REG 1994, s. I-1679).

4 — Dom av den 23 november 1988 i mål 230/87 (REG 1988, s. 6365).

5 — Dom av den 27 mars 1990 i mål C-126/88 (REG 1990, s. I-1235).

6 — Dom av den 2 juni 1994 i mål C-33/93 (REG 1994, s. I-2329).

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

11. Följande tolkningsfrågor har ställts:

"1) Vad är, enligt en korrekt tolkning av artikel 11 A.1.a och 11 C.1 i sjätte direktivet, beskattningsunderlaget vad avser en detaljhandlares, såsom klaganden, leverans av varor till en kund där

a) den som tillverkat varorna sålt dem till detaljhandlaren (eller — hypotetiskt — till en grossist, som i sin tur sålt dem till detaljhandlaren),

b) tillverkaren inom ramen för en säljfrämjande åtgärd utställer en kupong, med följande villkor:

i) att innehavaren genom att lämna in kupongen till detaljhandlaren kan få köpa en vara av detaljhandlaren till ett pris som understiger detaljhandlarens normala försäljningspris med ett belopp ('reduktionen') som anges i eller som kan framräknas med hjälp av de villkor som är angivna på kupongen, och

ii) att tillverkaren, när detaljhandlaren sålt varorna i enlighet med villkoren på kupongen och sänt in kupongen till tillverkaren, betalar detaljhandla-

ren ett belopp som motsvarar reduktionen,

c) detaljhandlaren, när en kund lämnar in en kupong, säljer varan till en kund till det nedsatta priset, och

d) detaljhandlaren sänder kupongen till tillverkaren och erhåller ett belopp som motsvarar reduktionen?

Är beskattningsunderlaget

i) det kontantbelopp som köparen betalar, eller

ii) det kontantbelopp som kunden betalar jämte ett belopp som motsvarar den reduktion som tillverkaren ersätter detaljhandlaren för?

2) Om svaret på fråga 1 ligger i linje med alternativ i, skall då detaljhandlaren ändra sin redovisning av ingående mervärdesskatt vad avser leverans från tillverkaren (eller, i förekommande fall, grossisten), om tillverkaren eller annan leverantör inte har utställt en kreditnota till detaljhandlaren avseende vederlag för reduktionen?"

III — Tillämpliga bestämmelser

A — *De gemenskapsrättsliga bestämmelserna*

12. Artikel 11 i sjätte direktivet innehåller regler om beskattningsunderlaget.

13. I artikel 11 A.1.a föreskrivs följande:

"1. Beskattningsunderlaget skall vara följande:

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

14. I artikel 11 A.2, 3.a och b föreskrivs följande:

"2. Följande inräknas i beskattningsunderlaget:

a) Skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor, med undantag för mervärdesskatten.

b) Bikostnader som provision, emballage, transport- och försäkringskostnader som leverantören debiterar kunden. Kostnader som täcks av separat avtal kan av medlemsstaterna betraktas som bikostnader.

3. Beskattningsunderlaget får inte innefatta följande:

a) Prisreduktioner i form av kassarabatt.

b) Rabatter som ges till kunden och kontoförs vid tidpunkten för tillhandahållandet."

15. I artikel 11 C.1 fastslås att:

"1. Om varor eller tjänster avbeställs eller inte godkänns eller om betalning helt eller delvis uteblir eller om priset har nedsatts efter det att tillhandahållandet ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i överensstämmelse därmed på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.

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

B — *Den nationella lagstiftningen*

16. Sjätte direktivet har införlivats i Förenade kungarikets nationella rätt främst genom Value Added Tax Act 1994.

17. Artikel 19 i Value Added Tax Act 1994 har, i relevanta delar, följande lydelse:

"1) Värdet av leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster skall, med undantag för vad som bestämts i denna lag eller med stöd av denna lag, fastställas med tillämpning av reglerna i denna artikel och bilaga 6, varvid styckena 2 och 4 nedan skall tolkas i enlighet med nämnda bilaga.

2) Om leveransen sker mot vederlag i pengar skall dess värde beaktas till ett belopp som vederlaget, med tillägg för den mervärdesskatt som skall tas ut.

3) Om leveransen sker mot vederlag som helt eller delvis inte består av pengar, skall dess värde anses vara ett sådant belopp som motsvarar vederlaget, med tillägg för den mervärdesskatt som skall tas ut.

4) Om leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster inte är det enda som vederlaget i pengar avser, skall den del av vederlaget som svarar mot leveransen beaktas."

IV — Den första tolkningsfrågan

A — *Parternas argument*

18. Yorkshire har inledningsvis beskrivit hur kupongsystemet fungerar och har hävdat att de kuponger som är i fråga i tvisten vid den nationella domstolen är jämförbara med dem i målet Elida Gibbs. [8] Tillverkarens syfte med att ge ut kupongerna är att garantera att slutkonsumenten erhåller förmånen. Genom att begära att detaljhandlaren säljer till ett nedsatt pris sänker tillverkaren vederlaget för leveranserna.

Beträffande fastställelsen av beskattningsunderlaget har Yorkshire för det första gjort gällande att det framgår av motiveringen till förslaget till sjätte direktivet att denna fastställelse skall vara tillämplig på varje enskild transaktion. Enligt domstolens rättspraxis är vidare vederlaget från skattesynpunkt det vederlag som faktiskt erhålls, inte det objektiva värdet, och det måste vara möjligt att värdera detta i pengar. Dessutom måste det föreligga ett direkt samband mellan leveransen av varorna eller tjänsterna och det erhållna vederlaget. Slutligen får inte det vederlag som utgör beskattningsunderlaget för någon person i produktions- och distributionskedjan före slutkonsumenten överskrida det pris som betalas av slutkonsumenten.

8 — Se ovan fotnot 2.

Vidare har Yorkshire gjort gällande att både tillverkaren och detaljhandlaren endast skall redovisa mervärdesskatt på det belopp de faktiskt erhåller, det vill säga nettobeloppet. Alternativt skall återbetalningen från en tillverkare betraktas som en prisreduktion efter det att tillhandahållandet ägt rum i den mening som avses i artikel 11 C.1 i sjätte direktivet.

För det andra har Yorkshire gjort gällande att endast vederlaget från slutkonsumenten kan inkluderas i detaljhandlarens beskattningsunderlag. En betalning från en person som ingår i produktions- och distributionskedjan kan inte beaktas. En rabattkupong som utfärdats av en tillverkare kan inte anses utgöra ett vederlag från tredje man. Även om kupongen har ett värde för detaljhandlaren består det värdet endast i att den ger honom möjlighet att få en återbetalning med avseende på det pris han betalade till tillverkaren.

För det tredje strider påståendet att tillverkaren i fråga om den av honom gjorda återbetalningen skall betraktas som tredje man mot principen att mervärdesskatt på varje stadium i produktions- och distributionskedjan skall tas ut i förhållande till det faktiskt erhållna beloppet. Det strider även mot principen att ingen i kedjan skall betala mervärdesskatt på ett belopp som är högre än det pris slutkonsumenten betalar. I det avseendet har Yorkshire anfört att de rabattkuponger (price reduction coupons) som är i fråga i tvisten vid den nationella domstolen skiljer sig från de rabattkuponger (cash-back coupons) som var i fråga i målet Elida Gibbs. I fråga om de senare återbetalar tillverkaren ett visst belopp direkt till slutkonsumenterna. Detta påverkar inte inköps- eller försäljningspriset.

Till skillnad från vad som är fallet med de senare sker återbetalningen vid de förra från tillverkaren till detaljhandlaren. Följaktligen skall det försäljningspris som slutkonsumenten skall betala till detaljhandlaren justeras. Om grossister ingick i kedjan skulle de dock inte vara skyldiga att justera priset eftersom endast det inköpspris som detaljhandlaren betalar justeras till följd av återbetalningen från tillverkaren.

För det fjärde har Yorkshire hävdat att domstolen i fråga om tillhandahållande av tjänster har slagit fast att för att tillhandahållandet av en tjänst skall anses ha skett mot vederlag i den mening som avses i sjätte direktivet skall ett rättsförhållande som innebär att båda parter skall fullgöra en prestation föreligga mellan den som tillhandahåller tjänsten och mottagaren. Analogt med detta skall vid fastställelsen av beskattningsunderlaget avseende varuleveranser hänsyn tas till rättsförhållandet mellan parterna. Vid försäljning av varor till en slutkonsument föreligger primärt ett rättsförhållande mellan denne och detaljhandlaren. Förhållandet mellan tillverkaren och detaljhandlaren är endast relevant om detaljhandlaren som delbetalning godtar en kupong från en slutkonsument. Det är just

det godtagandet, inte leveransen av varorna till konsumenten, som utgör detaljhandlarens motprestation till tillverkaren för tillverkarens återbetalning av ett belopp till detaljhandlaren.

Mot bakgrund av dessa synpunkter har Yorkshire förklarat att beskattningsunderlaget endast kan utgöras av den summa som slutkonsumenten betalar.

19. Den tyska regeringen har förklarat att rabattkuponger (price reduction coupons) till sin natur innebär en rabatt vid detaljhandlarens leverans. Att kupongen godtas skall inte spela någon roll för fastställelsen av beskattningsunderlaget med avseende på varuleveranserna. Den tyska regeringen delar inte Yorkshires uppfattning att en begränsning av beskattningsunderlaget följer av domen i målet Elida Gibbs. Den domen behandlar en tillverkares leverans till en detaljhandlare och berör inte frågan om hur beskattningsunderlaget skall fastställas vid en detaljhandlares leverans till en slutkonsument. Vid det kupongsystem som berörs i tvisten vid den nationella domstolen är förhållandet i fråga om en del av vederlaget omvänt i leveranskedjan (tillverkare — detaljhandlare — slutkonsument).

En nedsättning av beskattningsunderlaget i den mening som avses i artikel 11 A.3.b i sjätte direktivet kan endast ske på grund av en händelse (rabatt, prisreduktion, återbetalning) som avser beskattningsunderlaget för transaktionen mellan leverantör och kund. Att det föreligger en sådan omständighet i förevarande mål följer av att detaljhandlaren, på grund av tillverkarens återbetalning, kan bevilja slutkonsumenten en prisreduktion. Återbetalningen är därför en rabatt på det inköpspris som detaljhandlaren betalar till just den tillverkaren. Rabatten från tillverkaren förs vidare till nästa transaktionsled, det vill säga leveransen till slutkonsumenten, och påverkar följaktligen avseende den leveransen beskattningsunderlagets storlek.

Mot bakgrund av dessa synpunkter har den tyska regeringen gjort gällande att beskattningsunderlaget endast är det belopp som betalas av slutkonsumenten.

20. Den irländska regeringen har i första hand hävdat att beskattningsunderlaget avseende varuleveransen består av både det penningbelopp som erhålls från slutkonsumenten och återbetalningen från tillverkaren. Beskattningsunderlaget består i den mening som avses i artikel 11 A.1.a i sjätte direktivet av allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållits eller kommer att erhålla för sin transaktion. Hänsyn måste tas till det vederlag som faktiskt erhålls. Dessutom skall följande tre i domstolens rättspraxis fastställda kriterier tillämpas: direkt samband mellan leveransen och vederlaget, vederlag som kan uttryckas i pengar, subjektivt värde av vederlaget. I förevarande mål är dessa kriterier uppfyllda.

Beträffande domen i målet Elida Gibbs har den irländska regeringen bland annat påpekat att domstolen i det målet inte uttryckligen uttalade sig om beskattningsunderlaget för en detaljhandlare.

Om beskattningsunderlaget begränsades till det belopp som betalas av slutkonsumenten, anser den irländska regeringen att mervärdesskattesystemets neutralitetsprincip skulle kräva att en justering gjordes avseende leveransen från tillverkaren till detaljhandlaren. I domen i målet Elida Gibbs slog domstolen emellertid fast att det inte förelåg något behov av en justering av beskattningsunderlaget för de mellanliggande transaktionerna mellan tillverkaren, grossisten och detaljhandlaren.

Den irländska regeringen har även betonat att skattemyndigheterna inte kan beskatta ett högre belopp än det som betalas av slutkonsumenten. Inte heller får beloppet vara lägre än det belopp som betalas av slutkonsumenten, vilket skulle vara fallet om återbetalningen för kupongen inte inkluderades.

Som alternativ har den irländska regeringen föreslagit att transaktionen mellan detaljhandlare och slutkonsument skall anses bestå av två delar. För det första består den av leverans av varor genom detaljhandlaren till slutkonsumenten och för det andra av erbjudandet av en reklamåtgärd genom detaljhandlaren för tillverkaren. Motprestationen för denna tjänst utgörs av värdet på kupongerna, som detaljhandlaren mottar och för vilka tillverklaren därefter erhåller ersättning.

Den irländska regeringen har därför hävdat att beskattningsunderlaget är det belopp som betalas av slutkonsumenten plus den återbetalning som erhålls från tillverkaren.

21. Den brittiska regeringen anser att det följer av domen i målet Elida Gibbs att en nedsättning av tillverkarens beskattningsunderlag inte medför en nedsättning av inköpspriset för tillverkarens direktkunder eller av beskattningsunderlaget för tillverkarens direktkunder.

Den brittiska regeringen har förklarat att det synsätt som tillämpades av domstolen i domen i målet Elida Gibbs är felaktigt och att tillverkarens beskattningsunderlag inte skall reduceras med värdet av de kuponger som denne löser in. Av detta följer att detaljhandlares beskattningsunderlag inkluderar såväl det belopp som slutkonsumenten betalar som kupongvärdet, eftersom båda beloppen är direkt kopplade till detaljhandlarens leverans.

Även om domen i målet Elida Gibbs anses korrekt har den brittiska regeringen gjort

gällande att det argument som har anförts av Yorkshire strider mot punkt 33 i den domen. Av den domen framgår klart att den omständigheten att tillverkarens beskattningsunderlag reduceras med kupongens värde inte innebär att detaljhandlarens inköpspris och beskattningsunderlag nödvändigtvis skall reduceras med samma belopp. Detta gäller i motsvarande mån rabattkuponger (price reduction coupons). Dessa påverkar inte priset mellan tillverkaren och detaljhandlaren eller det belopp som slutligen erhålls av detaljhandlaren för varuleveransen. Det priset är alltid det normala detaljhandelspriset.

Att det finns brister i Yorkshires resonemang blir enligt den brittiska regeringen tydligt i fall när en detaljhandlare inte har köpt varorna från en tillverkare utan från en grossist. I den situationen är inte det pris till vilket detaljhandlaren har köpt varorna beroende av om det förekommer kuponger och huruvida tillverkaren senare gör en återbetalning eller inte.

Den brittiska regeringen har förklarat att dess inställning stöds av domen i målet Boots, som även det behandlade ett kupongsystem där tillverkaren helt eller delvis återbetalade prisreduktionen till detaljhandlaren. Domstolen slog fast att återbetalningarna skulle inkluderas i beskattningsunderlaget.

Mot bakgrund av dessa synpunkter har den brittiska regeringen gjort gällande att beskattningsunderlaget är det belopp som slutkonsumenten betalar samt det belopp som motsvarar återbetalningen från tillverkaren.

22. Den nederländska regeringen har, med utgångspunkt från en bedömning av det kupongsystem som berörs i tvisten vid den nationella domstolen och domstolens relevanta rättspraxis, slagit fast att vederlaget för försäljningen av en viss produkt består av det pris som slutkonsumenten betalar för denna, plus återbetalningen från tillverkaren om en kupong har använts vid köpet.

Enligt mervärdesskattesystemets neutralitetsprincip får enligt den nederländska regeringen inte detaljhandlarens beskattningsunderlag vara lägre än det belopp denne faktiskt erhåller för leveransen.

Det synsätt som tillämpades av domstolen i domen i målet Elida Gibbs kan enligt den nederländska regeringen inte överföras på förevarande mål, eftersom det behandlar detaljhandlarens beskattningsunderlag. Varje länk i leveranskedjan skall svara för mervärdesskatten på det mervärde som har lagts på produkten. En nedsättning av beskattningsunderlaget från tillverkarens sida ändrar inte det värde som detaljhandlaren har skapat.

Följaktligen har den nederländska regeringen gjort gällande att beskattningsunderlaget utgörs av det pris som slutkonsumenten betalar plus det belopp som motsvarar den prisreduktion som tillverkaren återbetalar.

Beträffande domen i målet Elida Gibbs, särskilt punkt 33, har kommissionen betonat att domstolens motivering inte bara gäller "cash-back"-kuponger utan även de "money-off"-kuponger som är i fråga i tvisten vid den nationella domstolen.

23. Kommissionen har förklarat att det vederlag, i den mening som avses i artikel 11 A.1.a sjätte direktivet, som en detaljhandlare erhåller i en situation som den som behandlas i tvisten vid den nationella domstolen är hela priset för varorna. Det priset betalas delvis av slutkonsumenten och delvis av tillverkaren. Med hänsyn till den bestämmelsen skall tillverkaren anses som tredje man, varför återbetalningen från denne skall inkluderas i detaljhandlarens beskattningsunderlag.

Slutligen kan en tillverkare enligt kommissionen endast stödja sig på artikel 11 C.1 i sjätte direktivet för att reducera sitt beskattningsunderlag, och därmed det mervärdesskattebelopp som han skall erlägga.

Kommissionen har därför gjort gällande att beskattningsunderlaget utgörs av hela detaljhandelspriset, bestående av det belopp som slutkonsumenten betalar, plus det belopp som tillverkaren återbetalar till detaljhandlaren.

Kommissionen anser att det kan ifrågasättas om tillverkarens återbetalning kan anses som en återbetalning av en del av det ursprungliga inköpspris som detaljhandlaren betalar. Detta påverkar dock inte det mervärdesskattebelopp som detaljhandlaren skall betala. Det beloppet är oförändrat oberoende av hur det belopp som återbetalas av tillverkaren bedöms.

B — *Bedömning*

24. Inledningsvis skall vissa frågor rörande den första tolkningsfrågan klargöras.

Vidare anser kommissionen att Yorkshires argument att en nedsättning av detaljhandlarens ingående skatt är beroende av om en kreditnota har utfärdats av tillverkaren är felaktigt.

25. Således skall "konsument" anses betyda "slutkonsument" i den mening som avses i sjätte direktivet. Noteras skall dessutom att prisreduktionen beviljas av detaljhandlaren. Den betalning av pris-

reduktionen från tillverkaren som den nationella domstolen har hänvisat till är därför närmare bestämt en återbetalning från tillverkaren till detaljhandlaren. Det är bara på grund av att återbetalningens belopp är detsamma som prisreduktionens belopp som man kan hävda att tillverkaren betalar prisreduktionen.

26. Vidare skall inte den andra situation som nämns i den nationella domstolens frågor, där tillverkaren säljer varorna till en grossist, behandlas i detta mål. Den situationen är, vilket uttryckligen har angivits, en hypotetisk faktisk situation och således är frågan hypotetisk. Av domstolens fasta rättspraxis [9] följer att sådana frågor inte kan tas upp till prövning. Det är dessutom inte heller nödvändigt att granska dylika omständigheter för att ge ett svar i förevarande mål.

27. Inledningsvis bör man erinra sig sjätte direktivets grundläggande princip, nämligen den om skatteneutralitet. Den innefattar principen att beskattningsunderlaget inte får vara lägre än det faktiskt erhållna vederlaget. Enligt artikel 11 A.1.a i sjätte direktivet är beskattningsunderlaget "[n]är 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...".

28. Eftersom förevarande mål berör detaljhandlarens beskattningsunderlag skall därför värdet av det vederlag han erhåller fastställas.

29. Som vederlag mottar detaljhandlaren för det första det belopp som dennes kund, slutkonsumenten, betalar till honom. Det beloppet är antingen det "normala" slutliga försäljningspriset eller — om en kupong lämnas in — priset minskat med prisreduktionens belopp.

30. För det andra erhåller detaljhandlaren — om han vidarebefordrar den kupong han mottagit till tillverkaren — en återbetalning från tillverkaren som motsvarar kupongens värde. Kupongen har därför ett värde inte bara för slutkonsumenten, genom att denne erhåller en prisreduktion, utan även för detaljhandlaren. För detaljhandlaren motsvarar kupongen rätten till en återbetalning av en del av det inköpspris han har betalat till tillverkaren. Det värde som kupongen har för detaljhandlaren gör kupongen till ett slags betalningsmedel. Detta följer av domen i målet Boots, där domstolen slog fast att "när den kupong som inlämnats till Boots sedan återtas av dess leverantör,... har kupongen ett penningvärde för Boots motsvarande det belopp som faktiskt betalas till Boots av leverantören...". [10]

9 — Se dom av den 17 maj 2001 i mål C-340/99, TNT Traco (REG 2001, I-4109), och där nämnd rättspraxis.

10 — Mål 126/88 (ovan fotnot 5), punkt 13.

31. Detta är fallet i förevarande mål. Tillverkaren återbetalar skillnaden mellan det pris som faktiskt har betalats av slutkonsumenten och det "normala" icke nedsatta priset till detaljhandlaren mot uppvisande av kupongen.

32. För att en kupong skall betecknas som ett vederlag talar även domstolens dom i målet Argos Distributors, enligt vilken "det subjektiva vederlag[et]... helt eller delvis [utgörs] av de kuponger som köparen betalar med för en av varorna". [11]

33. Redan av lydelsen av artikel 11 A.1.a i sjätte direktivet följer att vederlaget kan betalas inte enbart av köparen utan även av tredje man. Domstolen slog således i domen i målet Bally fast att betalning av priset genom "ingripande" [12] av tredje man, i det fallet ingripande från ett kreditkortsföretag, utgjorde "vederlag" i den mening som avses i artikel 11 A.1.a i sjätte direktivet. Även i förevarande mål anlitas en tredje man, nämligen tillverkaren, som betalar en del av det "normala" priset, det vill säga prisreduktionen, till detaljhandlaren i form av en återbetalning.

34. Av domen i målet Elida Gibbs följer att inte bara prisreduktioner som beviljas direkt mellan två avtalsparter, som exempelvis mellan tillverkaren och slutkonsumenten, är av betydelse för att fastställa beskattningsunderlaget, utan även rabatter som beviljas "genom detaljhandlarna". [13]

35. På samma sätt som prisreduktionens belopp och motsvarande återbetalning skall beaktas i fråga om tillverkaren, skall detta även ske beträffande detaljhandlaren. Då detaljhandlaren emellertid inte betalar, utan tar emot det beloppet, kan det inte beaktas på samma sätt som i fråga om tillverkaren. Det kan inte vara så att såväl leverantören som mottagaren av en tjänst antingen inte är skyldig att inkludera det beloppet eller kan inkludera det, men sedan dra av det igen.

36. Som den irländska regeringen korrekt har påpekat är följande tre krav för klassificering som vederlag uppfyllda i förevarande mål: det direkta sambandet mellan

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

12 — Dom av den 25 maj 1993 i mål C-18/92 (REG 1993, s. I-2871), punkt 17.

13 — Mål C-317/94 (ovan fotnot 2), punkt 31.

leveransen av varorna och vederlaget, vederlag som kan uttryckas i pengar, och vederlagets subjektiva värde.

37. Det direkta samband som enligt rättspraxis [14] krävs mellan leveransen av varorna till dels slutkonsumenten, dels — i förevarande mål — båda delarna av vederlaget, utgörs av det kupongsystem som är i fråga i tvisten vid den nationella domstolen av den omständigheten att leveransen sker till nedsatt pris endast om kupongen även företes.

38. Kravet att båda delarna av vederlaget skall kunna uttryckas i pengar är således uppfyllt. Detta gäller både slutkonsumentens kontantbetalning och kupongen, det vill säga det värde den representerar. Detta följer av att beloppet av den prisreduktion som detaljhandlaren ger slutkonsumenten och som återbetalas av tillverkaren till detaljhandlaren anges på varje kupong.

39. Slutligen uppfyller varje del av vederlaget kravet att det skall ha ett subjektivt värde. Medan detta i fråga om slutkonsumentens kontantbetalning är uppenbart, följer det i fråga om kupongen av att denna representerar ett värde för detaljhandlaren så till vida att denne erhåller en återbetalning från tillverkaren som motsvarar prisreduktionens belopp.

40. Av mervärdesskattesystemets neutralitetsprincip följer att "skatteförvaltningen... inte [kan] uppbära ett större belopp än det som den slutlige konsumenten har betalat". [15] Detta skulle dock vara fallet om varken tillverkaren eller detaljhandlaren kunde justera sin andel av mervärdesskatten.

41. Enligt domen i målet Elida Gibbs är beskattningsunderlaget för tillverkaren enligt artikel 11 A.1.a och artikel 11 C.1 i sjätte direktivet "tillverkarens försäljningspris minskat med det belopp som har angivits på kupongen och som har återbetalats". [16]

42. Av domen i målet Elida Gibbs följer dock även att detaljhandlaren inte får justera sin mervärdesskatt. Enligt den domen är "det inte... nödvändigt att justera

14 — Dom av den 5 februari 1981 i mål 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (REG 1981, s. 445; svensk specialutgåva, volym 6, s. 23) och domen i mål 126/88 (ovan fotnot 5) och i mål C-33/93 (ovan fotnot 6).

15 — Mål C-317/94 (ovan fotnot 2), punkt 24.

16 — Ibidem, punkt 34.

beskattningsunderlaget vad beträffar mellanliggande transaktioner". [17]

43. Om detaljhandlaren medgavs en motsvarande justering skulle inte alla hans intäkter beskattas och mervärdesskatten skulle påverka hans rörelsevinst eftersom den skulle utgöra en intäktspost för honom.

44. Enligt domstolens dom i målet Freemans [18] kan inte en skattskyldig person erhålla "ett belopp som motsvaras av en del av det försäljningspris som utgör vederlaget för de levererade varorna" utan att "detta belopp kommer att omfattas av beskattningsunderlaget". Just detta skulle dock vara fallet om beloppet på kupongen inte inkluderades i detaljhandlarens beskattningsunderlag.

45. Regeln att beloppet på kupongen endast reducerar tillverkarens beskattningsunderlag, men skall inkluderas i detaljhandlarens beskattningsunderlag säkerställer att beloppet varken lämnas helt obeaktat eller beaktas två gånger. Den garanterar att beloppet i stället beskattas endast en gång, och förhindrar även att skattemyndigheterna går miste om mervärdesskatt eller uppbär för mycket skatt.

46. Slutligen ligger detta resultat i linje med mervärdesskattesystemet i sjätte direktivet, vars bakomliggande tanke är att det mervärde som produceras på varje stadium i leveranskedjan skall beskattas på detta stadium.

47. Den första tolkningsfrågan skall således besvaras så att i ett fall som det som är i fråga i tvisten vid den nationella domstolen består beskattningsunderlaget av det kontantbelopp som betalas av kunden plus det belopp som motsvarar den prisreduktion som betalas av tillverkaren.

V — Den andra tolkningsfrågan

A — *Parternas argument*

48. Yorkshire har anfört att mervärdesskattedelen av återbetalningen skall dras av

17 — Ibidem, punkt 33.

18 — Dom av den 29 maj 2001 i mål C-86/99 (REG 2001, s. I-4167), punkt 28.

från dess ingående skatt och att återbetalning av utgående skatt inte är beroende av om en kredit- eller debetnota utställts. Det är till och med enligt nationell rätt uteslutet att utställa sådana i en situation som den som är i fråga i tvisten vid den nationella domstolen. Yorkshire har därför gjort gällande att detaljhandlaren inte skall justera sin ingående mervärdesskatt.

49. Den tyska regeringen anser inte att en skyldighet att justera den ingående skatten följer av domen i målet Elida Gibbs. Den har i det sammanhanget snarare hänvisat till artikel 20 1.b i sjätte direktivet, enligt vilken detaljhandlaren är skyldig att göra en justering. En nedsättning av beskattningsunderlaget kan endast följa av att det belopp som tillverkaren återbetalar till detaljhandlaren skall anses som en återbetalning till detaljhandlaren. Endast ett sådant system garanterar mervärdesskattens neutralitet, genom att det belopp som är avdragsgillt som ingående skatt motsvarar det belopp som tillverkaren skulle erlägga som utgående skatt.

50. Den brittiska regeringen har gjort gällande att detaljhandlaren skall justera sin ingående skatt, eftersom endast mervärdet skall beskattas.

51. Den nederländska regeringen har hävdat att principen om mervärdesskattens neutralitet kräver att det görs en justering om beskattningsunderlaget endast utgörs av det belopp som slutkonsumenten betalar.

52. Mot bakgrund hur den anser att den första tolkningsfrågan skall besvaras, anser inte den irländska regeringen och kommissionen att det är nödvändigt att besvara den andra tolkningsfrågan.

B — *Bedömning*

53. Den andra tolkningsfrågan har ställts för det fall att den första tolkningsfrågan besvaras så att beskattningsunderlaget endast utgörs av det kontantbelopp som slutkonsumenten betalar.

54. Eftersom jag i detta fall föreslår att domstolen skall besvara den första tolkningsfrågan så att beskattningsunderlaget utgörs av det belopp som slutkonsumenten betalar plus det återbetalningsbelopp som betalas av tillverkaren, saknas anledning att behandla den andra tolkningsfrågan närmare.

VI — Förslag till avgörande

55. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen skall besvara den nationella domstolens tolkningsfrågor på följande sätt:

1) Svaret på den första tolkningsfrågan är — med bortseende från det hypotetiska fallet att en grossist är inblandad — att i ett sådant fall som är i fråga i tvisten vid den nationella domstolen utgörs beskattningsunderlaget av det kontantbelopp som kunden betalar samt det belopp som motsvarar den prisreduktion som tillverkaren betalar.

2) Med hänsyn till det svar jag föreslår på den första tolkningsfrågan saknas anledning att besvara den andra tolkningsfrågan.