FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT JEAN MISCHO

föredraget den 11 januari 2001 [1]

1. VAT and Duties Tribunal, London (Förenade kungariket), skall avgöra en tvist mellan den brittiska skatteförvaltningen, det vill säga Commissioners of Customs and Excise (nedan kallade Commissioners), och postorderföretaget Freemans plc (nedan kallat Freemans). Tvisten gäller sättet att bestämma det beskattningsunderlag som skall användas för att beräkna mervärdesskatten på en del av företagets försäljning.

2. Freemans försäljningssystem bygger på mer än 900 000 agenter till vilka företaget skickar sin katalog.

3. Dessa agenter beställer produkter ur katalogen, antingen till tredje man eller till sig själva. Det är agenterna som betalar köpen genom växelbetalningar som delas upp på flera veckor inom ramen för ett system med självfinansierad kredit som Freemans har infört.

4. För att motivera sina agenter krediterar Freemans varje agent ett belopp motsvarande 10 procent av varje insättning som agenten gör på det konto som agenten har hos företaget.

5. Det krediterade beloppet utgör en provision på de köp som gjorts för tredje mans räkning och en rabatt på agentens egna köp.

6. Agenten kan alltid förfoga över det belopp som finns på hans konto. Utbetalning kan ske med check, via postgiro eller genom att man får National Lotterykuponger. Agenten kan också använda beloppet för att minska sitt utestående saldo hos Freemans.

7. Varje gång en agent använder ett belopp som krediterats honom för att betala en vara ur Freemans katalog genererar denna betalning i sin tur en rabatt om 10 procent, vilken krediteras agentens konto.

1 — Originalspråk: franska.

8. Genom att använda en möjlighet som ges i artikel 27 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 [2] (nedan kallat sjätte direktivet), har Förenade Kungariket infört ett särskilt system för detaljhandeln. Detta system tillåter detaljister att beräkna den mervärdesskatt de skall betala i förhållande till det totala värdet av sina transaktioner under en bokföringsperiod på grundval av begreppet "dagliga bruttointäkter" i stället för med hänvisning till värdet av varje särskilt tillhandahållande.

9. Fram till den 28 februari 1997 tillät den brittiska skatteförvaltningen detaljister att beräkna sina dagliga bruttointäkter enligt standardmetoden för bruttointäkter (standard method of gross takings, nedan kallad SMBI), vilken grundade sig på de betalningar som erhållits under en räkenskapsperiod.

10. Från och med den 1 mars 1997 blev den alternativa metoden för bruttointäkter (optional method of gross takings, nedan kallad AMBI) obligatorisk. Den grundar sig på det belopp som totalt har fakturerats av detaljisten.

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

11. Tvisten mellan Freemans och Commissioners gäller endast de belopp som Freemans krediterar sina agenter när de köper för egen räkning.

12. När SMBI tillämpades kunde Freemans dra av dessa belopp, vilka jag i fortsättningen för enkelhetens skull kallar "AEI-rabatt", från sina dagliga bruttointäkter.

13. Enligt Commissioners måste Freemans efter införandet av AMBI ändra sin praxis och beräkna sina dagliga bruttointäkter utan att göra avdrag för AEI-rabatter såvida inte, eller fram till dess att, agenten tar ut rabatten eller använder den för att sänka priset på en vara hos Freemans.

14. Det är ostridigt att Freemans inte har gjort detta, vilket har lett till att Commissioners har fattat ett beslut om eftertaxering. Freemans har bestritt detta beslut inför den hänskjutande domstolen.

15. Två påståenden står mot varandra inför den hänskjutande domstolen. Enligt Freemans är beskattningsunderlaget för varor som tillhandahållits en agent för eget bruk katalogpriset för dessa varor med

avdrag för agentens AEI-rabatt, eftersom Freemans aldrig kan ha en sådan avtalsrättslig ställning att företaget har rätt att erhålla det fulla katalogpriset från agenten.

16. Enligt Commissioners innebär en riktig tolkning av det avtal som slutits mellan Freemans och dess agent att vederlaget, i den mening som avses i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet, är hela katalogpriset för varan, vilket agenten enligt kontraktet skall betala Freemans.

17. Det är för att kunna bedöma dessa två påståenden som den hänskjutande domstolen har ställt följande fråga till EG-domstolen:

"Vad är, enligt en riktig tolkning av artikel 11 A och 11 C i sjätte direktivet, beskattningsunderlaget för varor som tillhandahålls via postorder från en katalog till en kund för kundens eget bruk, när leverantören, enligt villkor som innebär en självfinansierad kredit, beviljar kunden en rabatt på katalogpriset (AEI-rabatt), som krediteras kunden om och när avbetalningar görs till leverantören (eller som utnyttjas för att minska eller slutbetala en avbetalning), men som när den har upplupit på erlagda betalningar omedelbart kan tas ut eller användas av kunden, trots att framtida avbetalningar kommer att förfalla till betalning för denna kund?

Består beskattningsunderlaget av

1) hela katalogpriset för de varor som har sålts till kunden med avdrag för AEI-rabatten på detta pris, eller

2) hela katalogpriset för de varor som har sålts till kunden med nedsättning, om och när AEI-rabatten krediteras en kund, eller

3) hela katalogpriset för de varor som har sålts till kunden med nedsättning, om och när AEI-rabatten tas ut eller används av en kund, eller

4) något annat belopp, och i så fall vilket?"

18. Det är på goda grunder som den hänskjutande domstolen anser att lösningen på tvisten den har framför sig står att finna i artikel 11 i sjätte direktivet, vilken helt ägnas åt att bestämma beskattningsunderlaget.

19. Låt mig börja med att erinra om de bestämmelser i direktivet angående vilka Freemans och Commissioners är oense.

Artikel 11 föreskriver följande:

"A. *Inom landets territorium*

1. Beskattningsunderlaget skall vara följande:

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

...

3. Beskattningsunderlaget får inte innefatta följande:

...

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

...

C. *Diverse bestämmelser*

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

..."

20. Det första och det tredje av de svar som har angetts av den nationella domstolen

motsvarar Freemans respektive Commissioners inställning. Den nationella domstolen verkar föredra det andra svaret, vilket ingen av parterna förespråkar men vilket Freemans skulle vilja att EG-domstolen valde om den skulle frångå det första.

21. Den nationella domstolen anser också att inget av dessa tre svar är riktigt med hänsyn till vad som föreskrivs i artikel 11 i sjätte direktivet och att jag därför måste komma fram till en annan lösning i stället för att välja mellan de konkreta förslag som lämnats.

22. Jag är emellertid tvungen att göra det enbart om jag, efter att ha undersökt de olika sätt att bestämma beskattningsunderlaget som den nationella domstolen har föreslagit, har kommit till den slutsatsen att inget av dessa är tillåtet enligt bestämmelserna i artikel 11.

23. Min undersökning måste således i första hand avse de tre förslag som den nationella domstolen har lämnat. Innan jag företar denna undersökning tror jag dock att jag måste erinra om att domstolen redan har studerat problemet med att bestämma beskattningsunderlaget när det gäller tillhandahållande av varor. Den har utvecklat de principer som under alla förhållanden måste följas när beskattningsunderlaget bestäms, både utifrån logiken bakom det gemenskapsrättsliga systemet för mervärdesskatt och artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet.

24. Det följer således av domen av den 24 oktober 1996 i målet Elida Gibbs [3] att "beskattningsunderlaget för den mervärdesskatt som skattemyndigheterna skall uppbära inte [kan] vara högre än det vederlag som den slutlige konsumenten faktiskt betalar, och på vilket den mervärdesskatt som slutligen belastar denne konsument har beräknats" samt att "[i] enlighet med en fast rättspraxis utgör detta vederlag det 'subjektiva' värdet, det vill säga vad som verkligen har uppburits i varje konkret fall, och inte ett värde som uppskattas enligt objektiva kriterier (dom av den 23 november 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, REG 1988, s. 6365, punkt 16, och av den 27 mars 1990, Boots Company, C-126/88, REG 1990, s. I-1235, punkt 19)".

25. Dessa principer har aldrig ifrågasatts i de skriftliga och muntliga yttrandena till domstolen. Meningsskiljaktigheterna gäller endast frågan hur dessa bör tillämpas i det förevarande fallet.

26. *Freemans* anser att artikel 11 A.1 a ensam kan ge svaret på den nationella domstolens fråga genom att det vederlag som företaget erhåller när det tillhandahål-

3 — C-317/94, REG 1996, s. I-5339, punkterna 19 och 27.

ler en agent en vara för eget bruk är detsamma som katalogpriset minskat med AEI-rabatten som företaget ger agenten.

27. Företaget har påpekat att man inte får blanda ihop vederlag och av köparen erlagt belopp och hänvisat till domen av den 5 maj 1994 i målet Glawe,[4] i vilken domstolen medgav att "i fallet med spelautomater som ger möjlighet till vinst ingår inte den i lag föreskrivna del av de totala insatserna som motsvarar de vinster som utbetalats till spelarna i beskattningsunderlaget".

28. På samma sätt som beskattningsunderlaget för den som bedriver verksamhet med spelautomater inte omfattar det totala belopp som spelaren har lagt i maskinen borde beskattningsunderlaget för Freemans försäljning inte omfatta det belopp som företaget krediterar agenterna allteftersom de gör sina inbetalningar.

29. Vederlaget för en tillhandahållen vara kan endast vara det belopp som företaget har rätt att behålla med hänsyn till dess åtagande att bevilja en AEI-rabatt motsvarande 10 procent av katalogpriset.

30. Hur intressant detta resonemang än är anser jag inte att det bör följas i detta fall.

31. I den ovannämnda domen i målet Boots Company[5] har domstolen faktiskt uttalat att "varje gång man skall kvalificera en faktisk omständighet måste man först undersöka om denna ingår i någon av de kategorier som anges i styckena 2 och 3, och endast vid ett negativt svar bör man stödja sig på det allmänna begreppet i stycke 1 a" (punkt 16).

32. Man bör med andra ord undersöka om man kan tillämpa *lex specialis* innan man vänder sig till *lex generalis*.

33. Den nationella domstolen har kvalificerat de omtvistade beloppen i detta mål som rabatt på agenternas egna inköp. Jag måste därför, tvärtemot vad Freemans framhållit men enligt vad kommissionen föreslagit, börja med att undersöka om dessa rabatter är att anse som sådana rabatter som enligt artikel 11 A.3 b uttryckligen utesluts ur beskattningsunderlaget eller om de eventuellt skall anses som en nedsättning av priset efter det att tillhandahållandet ägt rum i den mening som avses i artikel 11 C.1. Den sistnämnda bestämmelsen tillåter endast att beskatt-

4 — C-38/93, REG 1994, s. I-1679, punkt 13.

5 — Se ovan punkt 24.

ningsunderlaget nedsätts på de villkor som medlemsstaterna bestämmer, det vill säga vad gäller bestämmelserna i Förenade kungariket, när AEI-rabatten betalas ut till agenten eller används av denne.

34. Faller det system med AEI-rabatter som Freemans använder under artikel 11 A.3 b eller under artikel 11 C.1? Det andra alternativet måste med hänsyn till domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs redan från början uteslutas.

35. I denna dom uttalade domstolen faktiskt att den bestämmelsen endast kunde tillämpas om priset ändras "efter det att tillhandahållandet ägt rum" (punkt 30).

36. Freemans försäljningssystem innebär att, även om AEI-rabatten krediteras agenten allteftersom han gör sina betalningar, rabatten medges från tidpunkten för tillhandahållandet. Den utgör en del av de försäljningsvillkor som Freemans föreslår och som agenten accepterar när kontraktsförhållandet inleds.

37. Handlar det således om en rabatt som kontoförs vid tidpunkten för tillhandahållandet så att artikel 11 A.3 b blir tillämplig?

38. Den brittiska och den grekiska regeringen anser inte att så är fallet eftersom AEI-rabatten krediteras agenten allteftersom han gör de betalningar han har åtagit sig och eftersom försäljningspriset vid avtalsslutet är katalogpriset.

39. Till stöd för detta påstående åberopar de domen i det ovannämnda målet Boots Company där domstolen uttalade följande:

"'Rabatter', vilka enligt artikel 11 A.3 b i sjätte direktivet inte ingår i beskattningsunderlaget, utgör en nedsättning av det pris till vilket varan lagligen erbjuds kunden, eftersom säljaren går med på att avstå från rabattens belopp för att just stimulera kunden att köpa varan" (punkt 18).

40. Dessa regeringar förklarar att det i Freemans försäljningssystem inte på något sätt är fråga om att underlåta att inkassera en del av försäljningspriset eftersom det är just dessa inkasseringar som är förutsättningen för att AEI-rabatten skall beviljas.

41. Om agenten inte omedelbart använder de krediter som Freemans sätter in på hans

konto allteftersom han utför sina betalningar för att minska sina framtida betalningar inkasserar Freemans faktiskt hela katalogpriset.

42. Agenten disponerar i Freemans bokföring förvisso över en kredit som motsvarar 10 procent av vad han skall betala, men han kan inte konkret och faktiskt tillgodogöra sig den förrän Freemans överför den till honom på ett av de sätt som angetts ovan, eller när han använder den för att betala ett nytt köp. Denna överföring eller användning är dock av osäker karaktär eftersom det inte bestritts att ett inte obetydligt antal agenter avstår från att kräva den rabatt till vilken de har rätt på grund av sina betalningar.

43. Enligt dessa regeringar kan det inte, så länge rabatten inte har krediterats och faktiskt överförts till agenten eller använts av denne, vara fråga om en kontoförd rabatt. Även om agenten skyndar sig ligger tidpunkten när han kan förfoga över rabatten i vilket fall som helst efter tidpunkten då kontraktsförhållandet mellan säljaren och köparen definitivt inleddes.

44. Med hänsyn till de uppgifter som lämnats i beslutet om hänskjutande är AEI-rabatten ur *kommissionens* synvinkel otvivelaktigt en kontoförd rabatt i den mening som avses i artikel 11 A.3 b.

45. Begreppet "kontoförd" bör nämligen tolkas som "rättsligt kontoförd". En rabatt är att anse som kontoförd från det ögonblick då den som har blivit beviljad rabatten har rätt att få ut den.

46. Från det ögonblick agenten sluter avtal med Freemans om köp av en vara har agenten rätt att på sitt konto hos leverantören bli krediterad 10 procent av varje belopp han betalar. AEI-rabatten krediteras när betalningarna görs, men rätten att få ut den finns redan före betalningarna. Dessa gör att rabatten skrivs in på agentens konto men ger inte upphov till rätten till rabatten. Agentens uppdelade betalningar och den uppdelade inskrivningen av rabatten på hans konto ingår i fullgörandet av ett avtal om försäljning som slöts vid tillhandahållandet, och ingen ändring av detta avtal sker senare.

47. Enligt kommissionen motsägs detta likställande mellan "rabatt som rättsligen kan utkrävas" med "kontoförd rabatt", som antyds i den franska versionen av sjätte direktivet, inte av övriga språkversioner, däribland den engelska versionen som använder begreppet "accounted for".

48. Kommissionens argumentation har övertygat mig och jag ansluter mig mer än

gärna till den eftersom den stöds av övriga omständigheter. För det första är det den omständigheten att det i Freemans försäljningssystem är mycket möjligt att katalogpriset faktiskt aldrig helt inkasseras av företaget.

49. Jag har nämligen fått förklaringen att agenten genom sin första betalning blir krediterad ett belopp motsvarande 10 procent av betalningen och att han då kan använda denna kredit för att minska sin följande betalning.

50. Man kan således inte anse att domen i det ovannämnda målet Boots Company motsäger kommissionens påstående. Genom att låta agenten åtnjuta AEI-rabatten avstår Freemans från att inkassera det totala katalogpriset. I vilket fall som helst gör domen i det ovannämnda Glawe-målet klart skillnad mellan vad som inkasseras av försäljaren och vad som verkligen tillfaller honom, vilket ensamt utgör beskattningsunderlaget.

51. För det andra är den omständigheten att den faktiska överföringen av rabatten till agenten eller dennes användning av rabatten inte är rättsligt relevant med hänsyn till den obestridda omständigheten att rabatten på agentens konto i Freemans bokföring faktiskt kan disponeras av agenten på samma sätt som ett belopp på dennes bankkonto. Hur agenten använder beloppet bedömer denne själv.

52. Man kan inte tillåta att beskattningsunderlaget bestäms beroende på agentens helt skönsmässiga beslut angående hur han skall använda den rabatt som han definitivt har kontoförd.

53. I tredje och sista hand kan man endast konstatera att det resultat jag har kommit till genom att tillämpa artikel 11 A.3 b på AEI-rabatter stämmer väl överens med domstolens tolkning av artikel 11 A.1 a. Den innebär att man som vederlag för en försäljning, det vill säga som beskattningsunderlag, skall använda det subjektiva värde som försäljaren har erhållit och inte ett objektivt värde, i det här fallet det som anges i Freemans katalog.

54. Genom att jag har kommit till slutsatsen att det första svaret som den nationella domstolen har angett motsvarar vad som krävs för en riktig tolkning av artikel 11 i sjätte direktivet finns det inte längre behov av att fortsätta resonemanget. Att detta svar är riktigt utesluter nämligen att de andra svaren skulle kunna vara riktiga.

Förslag till avgörande

55. När jag nu har kommit till slutet av mitt resonemang föreslår jag att domstolen skall ge följande svar på den tolkningsfråga som VAT and Duties Tribunal, London, har ställt:

Artikel 11 A och artikel 11 C 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, måste tolkas så, att beskattningsunderlaget för varor som tillhandahålls via postorder från en katalog till en kund för kundens eget bruk, när leverantören, enligt villkor som innebär en självfinansierad kredit, beviljar kunden en rabatt på katalogpriset (AEI-rabatt), som krediteras kunden om och när avbetalningar görs till leverantören (eller som utnyttjas för att minska eller slutbetala en avbetalning), men som när den har upplupit på erlagda betalningar omedelbart kan tas ut eller användas av kunden, trots att framtida avbetalningar kommer att förfalla till betalning för denna kund, är det totala katalogpriset på de varor som sålts till kunden minskat med AEI-rabatten på detta pris.