

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT FRANCIS G. JACOBS

föredraget den 20 september 2001¹

1. I detta mål behandlas frågan hur beskattningsunderlaget för mervärdesskatt skall fastställas när den ursprunglige leverantören av en artikel, som ett led i en marknadsföringskampanj, gottgör en senare detaljist för en prisnedsättning som den detaljisten beviljar sin kund i utbyte mot en kupong som utfärdats av den ursprunglige leverantören, men när en eller flera andra handlare förekommer i kedjan mellan leverantör och detaljist och det pris som dessa övriga handlare i kedjan betalar och erhåller inte påverkas av återbetalningen.

2. Kommissionen anser att de tyska myndigheterna, genom att inte föreskriva att beskattningsunderlaget avseende den första leverantören kan justeras under dessa omständigheter, har underlåtit att fullgöra sina skyldigheter enligt det sjätte direktivet om omsättningsskatter,² särskilt mot bakgrund av domstolens dom i målet Elida Gibbs.³

1 — Originalspråk: engelska.

2 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

3 — Mål C-317/94, Elida Gibbs (REG 1996, s. I-5339).

Tillämpliga bestämmelser

Allmänt om systemet för mervärdesskatt

3. Den princip som ligger till grund för mervärdesskatten anges på följande sätt i artikel 2 i första direktivet om omsättningsskatter:⁴

”Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris

4 — Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3).

enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna.”⁵

systemet bär de i princip⁶ inte själva skattebördan, som faktiskt endast belastar slutkonsumenten i kedjans slut.

De relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet

4. Avdragssystemet är utformat för att förhindra en kumulativ effekt när mervärdesskatt även har tagits ut på varor och/eller tjänster som använts för att framställa de varor eller tjänster som tillhandahålls — det vill säga att undvika att mervärdesskatt på nytt tas ut på redan uttagen mervärdesskatt. Genom detta förfarande skapas en kedja av transaktioner där det nettobelopp som skall erläggas avseende varje länk utgör en definierad andel av mervärdet på det stadiet. Vid kedjans slut kommer det totala belopp som tagits ut att vara den tillämpliga andelen av det slutliga priset.

6. Enligt artikel 11 A 1.a i sjätte direktivet skall beskattningsunderlaget för transaktioner inom ett lands gränser, med förbehåll för vissa preciserade undantag som inte är relevanta för frågan i förevarande mål, vara

”[a]llt 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”.

5. Denna metod säkerställer även mervärdesskattens ”neutralitet” i förhållande till de skattskyldiga — leverantörerna i transaktionskedjan. De måste redovisa skatt på så sätt att de måste fakturera mervärdesskatt av dem som tar emot deras leveranser, men på grund av tillämpningen av avdrags-

7. I artikel 11 A 3.b slås fast att beskattningsunderlaget inte får omfatta ”[p]risnedsättningar i form av kassarabatt”.

5 — I diskussioner om förhållandet mellan två transaktioner varav den ena är en kostnadskomponent av den andra, betecknas den förstnämnda vanligen som ”ingående” och den senare som ”utgående”, och mervärdesskatten på vardera betecknas som ingående respektive utgående skatt.

6 — Med det synbart paradoxala undantaget för transaktioner som är undantagna från skatteplikt, som under vissa förhållanden kan fordra att leverantören bär en viss icke avdragsgill mervärdesskattebörd. Transaktioner som är undantagna från skatteplikt är dock inte i fråga i förevarande mål.

8. I artikel 11 C 1 första stycket anges följande: 10. Enligt artikel 20 1 skall:

”... om priset har nedsatts efter det att tillhandahållandet ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i överensstämmelse därmed på de villkor som medlemsstaterna bestämmer”.

”[d]et ursprungliga avdraget... jämkas enligt de förfaranden som fastställs av medlemsstaterna, särskilt

...

9. I artikel 17.2 stadgas följande:

b) när det efter det att deklARATIONEN är gjord, inträffar någon förändring i de faktorer som använts för att bestämma avdragsbeloppet, i synnerhet att... prisnedsättningar erhålls....”

”I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

11. Slutligen fastslås följande i artikel 21:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

”Följande skall vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt:

1. Enligt det inhemska systemet:

...”

...

- c) Varje person som anger mervärdesskatten på en faktura eller jämförlig handling.

Domstolens dom i målet Elida Gibbs

...”

Den ifrågavarande tyska lagstiftningen

12. I 17 § första stycket i Umsatzsteuergesetz (den tyska mervärdesskattelagen, nedan kallad UStG) föreskrivs följande:

”När beskattningsunderlaget avseende en skattepliktig transaktion... har förändrats,

- (1) skall den handlare som svarade för tillhandahållandet justera det skattebelopp som skall erläggas och

- (2) den handlare som mottog leveransen skall justera den ingående skatt som är avdragsgill i detta avseende;

...”

13. I detta mål⁷ genomförde en tillverkare marknadsföringskampanjer av två huvudtyper. Enligt ”rabattmodellen” godtog en detaljist en rabattkupong som delbetalning från en kund för en artikel och fick tillbaka det belopp med vilket priset satts ned från tillverkaren, oberoende av om han köpt varorna direkt från tillverkaren eller genom en grossist. Enligt ”återbetalningsmodellen” tryckte tillverkaren kuponger med ett visst nominellt värde på förpackningarna på sina produkter och löste in kupongerna kontant direkt till den slutkonsument som företedde dem.⁸ VAT and Duties Tribunal i London, frågade domstolen om tillverkarens beskattningsunderlag var det pris som denne erhållit vid det ursprungliga tillhandahållandet av varorna eller detta pris med avdrag för det återbetalade beloppet.

14. Domstolen framhöll i sitt svar på den frågan de grundläggande principerna för

⁷ — Se ovan fotnot 3.

⁸ — Uttrycket ”cash-back” används även (åtminstone i Förenade kungariket) avseende en annan typ av handelsbruk. När en kund betalar med ett kredit- eller bankkort, kan detaljisten erbjuda att belasta kortet med ett högre belopp än vad som krävs för att betala de sålda varorna, och ge kunden kontanter motsvarande mellanskillnaden mellan de två beloppen. Detta praktiska arrangemang har inga som helst mervärdesskattekonsekvenser och skiljer sig helt från de återbetalningsmodeller som är i fråga i målet Elida Gibbs (och i förevarande mål), även om uttrycket ”cash-back” kan användas avseende båda.

mervärdesskattesystemet, särskilt dess neutralitet i förhållande till de skattskyldiga och det faktum att skattebördan skall bäras av slutkonsumenten, vilket medför att det beskattningsunderlag som ligger till grund för mervärdesskatten inte kan överskrida det vederlag som faktiskt har betalats av denne konsument.⁹

15. Mot bakgrund av dessa principer och i enlighet med den tolkning av begreppet ”vederlag” i artikel 11 A 1.a i sjätte direktivet som fastställts i dess tidigare rättspraxis,¹⁰ enligt vilken vederlaget är det belopp som faktiskt har mottagits i varje enskilt fall, förklarade domstolen i fråga om båda de berörda systemen att:

”Det skulle... inte stå i överensstämmelse med direktivet att underlaget för beräkningen av den mervärdesskatt som tillverkaren, i egenskap av skattskyldig, är skyldig att erlægga är högre än det belopp som han slutligen har erhållit. Om så vore fallet skulle principen om mervärdesskattens neutralitet i förhållande till skattskyldiga, dit tillverkaren räknas, inte följas.

Följaktligen skall beskattningsunderlaget för den skattskyldige tillverkaren utgöras

av ett belopp som motsvarar det pris till vilket han har sålt varorna till grossister eller till detaljhandlare minskat med kupongernas värde.

Denna tolkning stöds av artikel 11 C.1 i sjätte direktivet där det, för att säkerställa neutralitet i fråga om den skattskyldiges ställning, anges att 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.”¹¹

16. Domstolen slog fast att frånvaron av ett direkt avtalsförhållande mellan tillverkaren och slutkonsumenten inte påverkade denna slutsats,¹² och tillbakavisade de invändningar som anförts av de brittiska, tyska och grekiska regeringarna om att de erforderliga justeringarna av beskattningsunderlaget beträffande mellanliggande transaktioner skulle göra systemet ogenomförbart, och påpekade att det faktiskt inte var nödvändigt att justera dessa belopp.¹³

⁹ — Punkterna 18—25 i domen.

¹⁰ — Mål 89/81, Hong Kong Trade (REG 1982, s. 1277), punkt 13, mål 230/87, Naturally Yours Cosmetics (REG 1988, s. 6365), punkt 16, och mål 126/88, Boots (REG 1990, s. I-1235), punkt 19.

¹¹ — Se punkterna 28—30.

¹² — Punkt 31.

¹³ — Punkterna 32 och 33.

Förfarandet i förevarande mål

17. År 1992 frågade kommissionen samtliga medlemsstater om deras lagstiftning gav en tillverkare, som ersatte en detaljist för en prisnedsättning som medgivits slutkonsumenten mot företeende av en kupong, rätt att minska sitt beskattningsunderlag i motsvarande mån. Den tyska regeringen svarade att enligt 17 § första stycket i UstG var en sådan minskning endast möjlig när beloppet avseende transaktionen mellan tillverkaren och dennes direkta kund påverkades. När återbetalningen skedde till en annan person längre bort i leveranskedjan kunde inte tillverkarens beskattningsunderlag minskas.

18. Kommissionen fann denna situation oförenlig med sjätte direktivet och inledde det förfarande som föreskrivs i artikel 169 i EG-fördraget (nu artikel 226 EG), men samtyckte efter skriftväxling till att vilandeförklara förfarandet i väntan på domen i målet *Elida Gibbs*. När den tyska regeringen efter den domen fortfarande inte ändrade sin lagstiftning utan höll fast vid sin tidigare ståndpunkt,¹⁴ utfärdade kommissionen den 23 mars 1998 ett motiverat yttrande och väckte den 26 november 1998 denna talan med yrkande om fastställelse av att Förbundsrepubliken Tyskland

genom att inta anta bestämmelser enligt vilka beskattningsunderlaget kan justeras vid inlösen av rabattkuponger hade underlåtit att fullgöra sina skyldigheter enligt artikel 11 i sjätte direktivet.

19. Den franska och den brittiska regeringen meddelade båda sin avsikt att intervensera till stöd för Tyskland i målet, men den franska regeringen drog sig sedermera tillbaka.¹⁵ Den brittiska regeringen har inkommit med en interventionsinlaga. Vid sammanträdet framfördes muntliga yttranden av den tyska regeringen, den brittiska regeringen och kommissionen.

Bedömning

Twistens räckvidd

20. Det är inledningsvis ostridigt att de ifrågavarande tyska bestämmelserna faktiskt har den verkan som kommissionen tillskriver dem. Den fråga som skall avgöras är om denna effekt är förenlig med det sjätte direktivet.

14 — Vilket bekräftades i ett cirkulär av den 15 april 1998 från det federala finansdepartementet till skattemyndigheterna i förbundsländerna.

15 — Genom skrivelse av den 4 oktober 1999. Kommissionen har förklarat att de franska myndigheterna den 8 november 1999 införde administrativa anvisningar genom vilka dess praxis anpassades till domen i målet *Elida Gibbs*.

21. För det andra har kommissionen endast yrkat fastställelse beträffande Tysklands behandling av rabattkuponger ("money-off") trots att den, som den tyska regeringen har påpekat, ägnar en stor del av sina argument åt behandlingen av återbetalningskuponger ("cash-back").

22. Det är klart att domstolens dom skall inskränka sig till behandlingen av "rabattkuponger".

23. Den situation som kommissionen kritiserar är dock Tysklands underlåtenhet att anta bestämmelser som ger rätt att justera den ursprunglige leverantörens beskattningsunderlag när denne löser in en kupong genom en kontantutbetalning till en detaljist som tagit emot kupongen som delbetalning för varor som sålts till slutkonsumenten, när den ursprunglige leverantören inte tillhandahöll dessa varor direkt till detaljisten. Beträffande justeringen av den ursprunglige leverantörens beskattningsunderlag är det ingen skillnad i sak mellan den situationen och en situation i vilken kontantutbetalningen sker direkt till konsumenten. Frågan är om det är möjligt att göra en justering av en leverantörs beskattningsunderlag till följd av en betalning (en prisnedsättning eller rabatt) som "hoppas över" en eller flera länkar i den normala mervärdesskattekedjan.

24. Vid sammanträdet hävdade den tyska regeringen att situationerna avseende "rabatt" och "återbetalning" är mycket olika. Uttalandet föreföll dock bygga på de exempel som angavs i den tabell som den tyska regeringen ingav till domstolen, där den ursprunglige leverantören hade sålt direkt till detaljisten.¹⁶ I den situationen ger de tyska bestämmelserna rätt till en justering av beloppet för den ursprungliga transaktionen när en rabattkupong används, men inte vid en betalning direkt från den ursprunglige leverantören till slutkonsumenten på grund av en återbetalningskupong. Det föreligger således en skillnad här, men den skillnaden bortfaller när ytterligare en länk, exempelvis en grossist, tillkommer i kedjan mellan den ursprunglige leverantören och detaljisten. I det fallet, det vill säga den situation som kommissionen har kritiserat, förhindrar de tyska bestämmelserna en justering av leverantörens beskattningsunderlag såväl i samband med rabatt- som återbetalningskuponger.

25. Det är således enligt min uppfattning, trots att den fastställelse som formellt har yrkats är av begränsad art, med avseende på bedömningen godtagbart att beakta situationen avseende återbetalningskuponger parallellt med situationen avseende rabattkuponger.

26. För det tredje har den tyska regeringen och den brittiska regeringen begärt att

¹⁶ — Den situationen är för närvarande under bedömning av domstolen i mål C-398/99, Yorkshire Cooperatives [i vilket generaladvokaten Stix-Hackl nyligen har föredragit sitt förslag till avgörande].

domstolen skall ompröva sin dom i målet Elida Gibbs, antingen genom att ändra den eller genom att på något sätt begränsa dess effekt.¹⁷ Kommissionen har påpekat att de argument som har anförts av den tyska regeringen huvudsakligen är desamma som den anförde i det målet, och som uttryckligen underkändes av domstolen. Båda regeringarna anser att den domen, åtminstone delvis, är oförenlig med mervärdesskattesystemets principer. Den brittiska regeringen har särskilt framhållit att den domen avkunnades av en avdelning med fem domare nedsatt till tre och att den gick mot generaladvokatens förslag till avgörande.

Grundkedjan

29. Det är nödvändigt att granska några utförliga exempel på hur systemet fungerar. I det syftet kan det här vara till hjälp att beskriva en förenklad modell av en standardiserad mervärdesskattekedja. Det bör framhållas att en sådan modell, liksom de likartade modeller som parterna använder i sin argumentation, är abstrakt och inte återger hela den verkliga handelns komplexa mervärdesskattemässiga verklighet. Trots abstraktionsnivån ger den dock en korrekt bild av skattesystemets tillämpning.

27. Om inte den rättspraxis som fastställdes i domen i målet Elida Gibbs revideras förefaller talan mot Tyskland i själva verket okomplicerad och svår att invända mot. Domen är klart formulerad och det är ostridigt att de tyska bestämmelserna inte överensstämmer med denna.

30. Jag kommer att grunda min förenklade kedja på den som använts av den tyska regeringen i dess svaromål, där det förekommer fyra parter (och tre transaktioner). De fyra parterna är tre skattskyldiga personer (som kan vara en tillverkare, en grossist och en detaljist) och en slutkonsument. Jag kommer att kalla dem A, B, C respektive D.

28. Detta mål kan därför anses utgöra ett återupptagande, inför domstolen i plenum, av frågorna i målet Elida Gibbs

31. Vi kan anta att transaktionerna i fråga är successiva försäljningar av samma artikel, med en prisökning i varje skede, även om huvuddragen i princip skulle vara desamma beträffande andra slags kedjor. I själva verket är karaktären på kupongsystem som innebär att omsättningsled hoppas över sådan att det nästan är ofrån-

¹⁷ — Även om det förefaller som om Förenade kungariket faktiskt har anpassat sin lagstiftning efter domen och att Tyskland nu är den enda medlemsstat som ännu inte har efterkommit den.

komligt att dessa system uteslutande gäller varor och endast när de berörda varorna inte förändras märkbart genom transaktionerna i kedjan — A:s mål är att främja försäljningen av sina egna varor, inte av varor i vilka de varor han tillhandahåller ingår.

32. För att göra det hela så enkelt som möjligt kommer jag att använda en fiktiv mervärdesskattesats på 10 procent och anta att prisökningen i varje skede är 100 (valutan saknar betydelse) exklusive skatt.

33. Detta ger följande baskedja: (i) A säljer till B till nettopriset 100, plus 10 procent mervärdesskatt, vilket ger sammanlagt 110, och redovisar 10 i utgående mervärdesskatt till skattemyndigheterna;¹⁸(ii) B säljer till C till nettopriset 200, plus 10 procent mervärdesskatt, vilket ger sammanlagt 220; B måste därför till skattemyndigheterna redovisa utgående skatt uppgående till 20, från vilket han drar sin ingående skatt på 10; (iii) C säljer till D till detaljistpriset (inklusive mervärdesskatt) 330, vilket består av nettopriset 300, plus 10 procent mervärdesskatt; C skall i sin tur betala 10 till skattemyndigheterna, vilket motsvarar den mervärdesskatt på 30 som nu belastar artikeln, minus de 20 som redan har redovisats på de tidigare stadierna.

34. I den kedjan har handlarna A, B och C i själva verket inte burit någon mervärdes-

skattebördas själva, utan har bara lagt till skatt i förhållande till det belopp med vilket de har ökat nettopriset och övervältrat denna, tillsammans med de mervärdesskattebelopp som redan belastar varorna när de förvärvar dem, på nästa person i kedjan. På varje stadium tas deras totala utgående skattebelopp ut från denna påföljande person, och skillnaden mellan denna och deras ingående skatt betalas till skattemyndigheterna. D, som befinner sig sist i kedjan och som inte är en skattskyldig person som kommer att kunna använda varorna för sin egen skattepliktiga produktion, betalar emellertid det totala nettopriset på 300, plus mervärdesskatt uppgående till 10 procent, vilket totalt ger 330.

Grundläggande varianter

35. Domen i målet Elida Gibbs behandlade i huvudsak två varianter av den grundkedjan och båda har diskuterats i förevarande mål.

36. I det första fallet utfärdar A en rabattkupong (det är enklast att anta att kupongens nominella värde är 11) till D och lovar samtidigt att återbetala detta nominella kupongvärde till C om C tar emot den från D som delbetalning för A:s varor. I denna variant påverkas inte det nettobelopp som betalas respektive erhålles av B.

18 — Mindre ingående skatt på de artiklar som används för hans produktion, men det är för detta ändamål enklare att anta att det inte förekommer någon.

37. I den andra varianten utfärdar A en återbetalningskupong (som i allmänhet fästs på varan på ett sådant sätt att den även tjänar som bevis på köpet) till D och återbetalar kupongens nominella värde (som jag åter antar vara 11) direkt till D. I denna variant påverkas inte de nettobelopp som betalas respektive erhålls av B och C.

38. I båda fallen avser beloppet (11) som återbetalas till D eller dras av till förmån för denne priset inklusive mervärdesskatt. Det kan därför anses omfatta en nettodel på 10 och en mervärdesdel på 1.

39. Som jag har påpekat ovan föreligger såvitt här är av betydelse ingen väsentlig skillnad mellan dessa två varianter. Den specifika frågan i förevarande mål avser transaktionen mellan A och B och huruvida A:s beskattningsunderlag (och följaktligen beloppet till vilket dennes utgående skatt uppgår) kan sättas ned utan att det påverkar det belopp avseende ingående skatt som B kan dra av.

De konkurrerande synsätten

40. Kommissionen intar ett i huvudsak övergripande synsätt på situationen vid bedömningen av effekterna av domen i målet Elida Gibbs.

41. Den har gjort gällande att när tillverkaren har sålt en artikel till en mellanhand till priset 110 inklusive mervärdesskatt (100 netto), och därefter gör en marknadsföringsmässigt betingad återbetalning av 11 inklusive skatt (10 netto), skall beskattningsunderlaget vara $100 - 10 = 90$ och skatten $10 - 1 = 9$. Detta gäller oavsett om de 11 återbetalades till eller drogs av gentemot samma mellanhand, en annan mellanhand längre bort i leveranskedjan eller slutkonsumenten. Att ålägga tillverkaren redovisningskyldighet för en större summa skulle inte vara förenligt med neutralitetsprincipen.

42. När slutkonsumenten har erhållit en rabatt eller partiell återbetalning av det betalade priset kanske dessutom inte det totala mervärdesskattebelopp som tas ut överskrider den andel av det faktiskt betalade priset (det vill säga, efter rabatten eller återbetalningen) som motsvarar mervärdesskatten till den tillämpliga skattesatsen. Om en konsument således köper en artikel till priset 330 inklusive skatt (300 netto),¹⁹ avseende vilket han erhåller en rabatt eller återbetalning på 11, vilket ger ett slutligt pris inklusive skatt på 319 (290 netto), måste det totala mervärdesskattebelopp som tagits ut vara 29 (10 procent av 290). Det strider således mot sjätte direktivet att under dessa förhållanden ta ut totalt 30.

43. I motsats till kommissionen, betraktar den tyska regeringen och den brittiska

¹⁹ — Jag anpassar de siffror som användes av kommissionen för att passa det grundexempel jag beskrivit ovan.

regeringen stegvis var och en av transaktionerna i leveranskedjan, och har anfört att neutralitet, säkerhet och effektiv kontroll endast garanteras när varje handlare i kedjan från sin utgående skatt drar av exakt det mervärdesskattebelopp som övervältrades på denne i form av ingående skatt. Eventuella justeringar måste således beröra båda sidorna av transaktionen. När ett penningbelopp byter ägare vid sidan av en transaktion i kedjan kan det inte påverka det skattebelopp som skall redovisas avseende den transaktionen.

nelly påpekade i sitt förslag till avgörande i målet Kuwait Petroleum,²⁰ inte lätt att lyfta fram "en helt sammanhängande uppsättning regler som skulle kunna tillämpas utan tveksamheter på varje marknadsföringskampanj som utformats genom marknadens uppfinningsrikedom".

De konkurrerande principerna

44. De två regeringarna har framfört ett antal preciserade invändningar mot kommissionens (och domstolens i domen i målet Elida Gibbs) synsätt, som jag i tur och ordning kommer att granska nedan. Argumenten kan delas in i tre kategorier — skillnader i fråga om redovisning, skattebortfall och snedvridning av konkurrensen — men presenteras, liksom kommissionens argument, med avseende på mervärdesskattesystemets grundprinciper.

45. De mot varandra stående synsätten antyder dock att det beträffande de berörda typerna av kupongsystem kanske inte är möjligt att förena alla dessa principer helt. Även om en sådan överensstämmelse givetvis alltid skall åstadkommas när det är möjligt, är det som generaladvokaten Fen-

46. Båda sidor har betonat mervärdesskattens neutralitet i förhållande till handlarerna — den faktiska skattebördan skall endast bäras på det slutliga konsumentstadiet och den skatt som tas ut på tidigare stadier i kedjan skall övervältras till slutskedet.

47. De har dock olika uppfattning om huvudkraven för denna neutralitet. Å ena sidan (den åsikt som företräds av kommissionen) innebär denna princip att en skattskyldig person inte skall vara skyldig att redovisa skatt på ett belopp som överstiger det som denne slutligen faktiskt har erhållit avseende transaktionen, och att den totala skatt som tas ut i leveranskedjan i sin helhet måste utgöra korrekt andel av det slutliga nettopriset. Å andra sidan (den åsikt som företräds av Tyskland och Förenade kunga-

²⁰ — Mål C-48/97, Kuwait Petroleum (REG 1999, s. I-2323), punkt 44 i förslaget till avgörande.

riket) innebär den att det belopp som dras av avseende varje transaktion exakt skall motsvara det belopp som belastade föregående transaktion.

48. Under normala omständigheter (i den grundkedja jag beskrivit ovan) är båda dessa resultat av principen riktiga och helt förenliga.

49. I de här aktuella varianterna är det dock inte lätt att ta hänsyn till det faktum att en prisnedsättning, i form av en betalning från A till antingen C eller D, sker efter det att leveransen äger rum, utan att underminera något av dessa resultat.

50. Om A (som har betalat nedsättningen) ges rätt att minska sitt beskattningsunderlag i motsvarande mån, kommer hans utgående skatt inte längre att motsvara B:s ingående skatt. B kommer, om inte hans egen skattesituation justeras, att från sin utgående skatt kunna dra av ett större belopp än det som har redovisats för de varor han har förvärvat. Men om A inte ges rätt till detta kommer han att vara redovisningsskyldig för skatt på ett större belopp än det som han faktiskt har mottagit, och det totala mervärdesskattebelopp som tas ut avseende samtliga transaktioner i kedjan kommer att vara större än vad som följer av den tillämpliga skattesatsen på det pris som slutligen betalas av D.

51. Detta mål rör beskattningsunderlaget avseende A:s försäljning till B. Det beloppet är, enligt artikel 11 A 1.a i sjätte direktivet, det vederlag som erhålls av leverantören. Som betonades i domen i målet *Elida Gibbs*²¹, är detta vederlag vad som verkligen har uppburits i varje konkret fall. Domstolen införde inga nyheter genom att slå fast detta, utan erinrade om fast rättspraxis sedan 1981, och regeln har på nytt bekräftats senare.²² I förevarande mål står det således klart att det vederlag som erhålls av A, när den marknadsföringsbetingade betalningen väl har gjorts, är mindre än det belopp som B ursprungligen betalade till honom.

52. Dessutom kännetecknas mervärdesskatten av att den representerar en bestämd andel av det mervärde som tillkommer på varje stadium i kedjan och på det sista stadiet samma andel av leveranskedjans samlade värde. Enligt artikel 2 i första direktivet är det "en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut". I förevarande mål är det samlade värdet av leveranskedjan när den marknadsförings-

21 — Punkt 27.

22 — Se, exempelvis, mål C-258/95, *Fillibeck* (REG 1997, s. I-5577), punkt 13, och nyligen dom av den 29 maj 2001 i mål C-86/99, *Freemans* (REG 2001, s. I-4167), punkt 27.

betingade betalningen väl har gjorts mindre än det ej nedsatta värdet av leveransen från C till D.

mervärdesskatt med 1, men har ingen effekt på beskattningsunderlaget eller skattebeloppet i den andra och tredje transaktionen — eller, faktiskt, det ingående skattebelopp som B kan dra av avseende den första transaktionen. Det totala mervärdesskatteuttaget är således $9+10+10$.

53. Med ovanstående överväganden i åtanke övergår jag till de detaljerade invändningar som har framförts av den tyska regeringen och den brittiska regeringen.

Oregelbundenheter i fråga om redovisning och kontroll

54. Det kan i detta skede vara till hjälp att gå tillbaka till den ovan beskrivna förenklade modellkedjan, för att granska exakt vad som händer om det tyska synsättet tillämpas och vad som händer om kommissionens synsätt tillämpas.

56. I "återbetalningsmodellen" betalar A summan 11 till D avseende D:s köp från C till priset 330 inklusive skatt. Inte heller detta har enligt Tysklands uppfattning någon inverkan på någon av de tre transaktionerna. Enligt kommissionens uppfattning är den enda effekten även här att minska A:s beskattningsunderlag med 10 och hans utgående skatt med 1. Den ingående skatt som B respektive C kan dra av ändras inte.

55. I "rabattmodellen" betalar D beloppet 319 kontant till C, tillsammans med en kupong på 11, och A betalar mot företeende av kupongen beloppet 11 till C. Enligt Tysklands uppfattning påverkar inte detta den mervärdesskatt ($10+10+10$) som tas ut på de tre stadierna i kedjan, eftersom den är skild från samtliga dessa tre transaktioner. Enligt kommissionens uppfattning minskar betalningen A:s beskattningsunderlag med 10 och därmed beloppet av hans utgående

57. Skälet till att resultatet är detsamma i båda modellerna enligt de båda synsätten är att den betalning som hoppar över ett eller flera led bara flyttas ett steg närmare eller längre bort från den första transaktionen, men det finns hela tiden minst en handlare i kedjan som varken tar emot eller verkställer betalningen. Det tycks vara ostridigt att utan detta "överhoppande" — om A skulle sälja direkt till C som sålde till D, och D betalade delvis med en

kupong som senare löstes in av A från C,²³ eller om kupongen som användes av D löstes in först av B från C och därefter av A från B, eller om A sålde direkt till D och senare återbetalade en del av försäljningspriset — så skulle samtliga beskattningsunderlag behöva justeras.

58. I ett sådant fall av "överhoppande" som det här aktuella innebär dock det synsätt som valts av domstolen i domen i målet Elida Gibbs och som har förespråkats av kommissionen i förevarande mål att A:s beskattningsunderlag motsvarar det belopp som denne faktiskt har mottagit och det mervärdesskattebelopp som erhålls av skattemyndigheterna är exakt proportionellt mot leveranskedjans slutliga värde, medan det synsätt som valts av Tyskland och Förenade kungariket inte leder till något av dessa resultat.

59. Å andra sidan leder det synsätt som tillämpades i domen i målet Elida Gibbs till en situation där A, som ursprungligen tagit ut 10 i mervärdesskatt av B (som B i sin redovisning till skattemyndigheten har dragit av från den utgående skatt som belastar hans försäljning till C), sedan ges rätt att retroaktivt minska det beloppet till 9 utan att det påverkar B:s rätt att dra av 10. Tyskland och Förenade kungariket anser att detta utgör en oacceptabel oregelbundenhet, som innebär en lucka i fråga om det sätt på vilket skatten redovisas och upp bärs.

23 — Det vill säga den situation som behandlas i målet Yorkshire Cooperatives (ovan fotnot 16).

60. Jag är inte övertygad om att denna oregelbundenhet är oacceptabel. Mervärdesskatt är vad beteckningen anger — en skatt på det mervärde som tillkommer på varje stadium. På varje stadium baseras det belopp som skall erläggas till skattemyndigheten på skillnaden mellan förvärvade och sålda varor. Transaktionens faktiska värde påverkar inte den skillnaden, även om det är relevant för att fastställa om den totala skatten tagits ut med rätt belopp. Från den synpunkten sett förefaller det mig oväsentligt huruvida även B:s ingående skatt justeras eller inte, om A:s utgående skatt justeras retroaktivt, förutsatt att skillnaden mellan B:s ingående och utgående skatt utgör skatt motsvarande korrekt skattesats på det *mervärde* som faktiskt skapats av B. En artificiell justering av de mellanliggande transaktionerna, som kan vara möjlig enligt artikel 20.1 i sjätte direktivet men som enligt samtliga parter vore en mycket komplicerad manöver, är helt enkelt inte nödvändig för att åstadkomma ett korrekt resultat.

61. Tre preciserade argument måste dock behandlas under denna rubrik.

62. För det första har den tyska regeringen gjort gällande att, eftersom det i artikel 21.1 c i sjätte direktivet föreskrivs att den som anger mervärdesskatten på en faktura är betalningsskyldig för denna skatt, ingen justering kan göras av en leverantörs beskattningsunderlag utan att fakturan korrigeras.

63. Jag anser dock inte att artikel 21.1 c skall tolkas så att den kräver ett sådant resultat. Bestämmelsen syftar till att säkerställa att skatt redovisas när skatt faktureras och behandlar inte beräkningen av skattebeloppet. Det huvudsakliga syftet är att garantera att belopp som dras av som ingående skatt på grund av fakturor jämnar ut sig bakåt i leveranskedjan med de belopp som betalats som utgående skatt. Detta mål motverkas inte av en justering som, även om den inte förs vidare till samtliga övriga transaktioner i kedjan, inte har någon inverkan på den totala balansen.

64. Artikel 21.1 c har i huvudsak tolkats av domstolen i två mål: domarna i målen Genius Holding²⁴ och Schmeink & Cofreth.²⁵ Inget av dessa mål berörde den fråga som aktualiseras i förevarande mål, utan båda domarna visar tydligt att domstolen främst beaktade risken för bedrägeri, eller mer allmänt, skattebortfall. Särskilt i domen i målet Schmeink intog inte domstolen ett strikt synsätt på bestämmelsen utan gjorde bedömningen att dess syfte, även i fråga om bedrägeri, helt enkelt var att säkerställa korrekt uppbörd av den skatt som skall erläggas. Domstolen godtog även uttryckligen (i domen i målet Genius) att det skattebelopp som är avdragsgillt för B inte behöver vara detsamma som det som A skall erlägga enligt artikel 21.1 c och (i

domen i målet Schmeink) att bestämmelsen inte utesluter en senare korrigering av det belopp som på grund av fakturan skall erläggas av A, förutsatt att det inte föreligger någon risk för skattebortfall.

65. Jag kommer att behandla frågan om skattebortfall mer ingående nedan,²⁶ men jag anser inte att det föreligger någon risk för sådant bortfall under de förutsättningar som jag har angivit ovan.

66. För det andra har Tyskland och Förenade kungariket gjort gällande att en återbetalning från A till D (eller till C) skall betraktas som ett vederlag erhållet från en tredje part, och således som en del av beskattningsunderlaget enligt artikel 11 A 1.a, snarare än som en prisnedsättning efter det att tillhandahållandet ägt rum, som medför en nedsättning av beskattningsunderlaget enligt artikel 11 C 1. Tyskland har anfört att A, med avseende på C:s leverans till D, inte är mer part i transaktionen än D:s kära gamla farmor skulle vara om hon bidrog med en del av priset. Förenade kungariket har jämfört situationen med att A står utanför C:s affär och delar ut sedlar till dem som köpt hans varor.

67. Jag anser att den bedömningen är korrekt *i fråga om transaktionen mellan C*

24 — Mål 342/87, Genius Holding (REG 1989, s. 4227).

25 — Mål C-454/98, Schmeink & Cofreth och Strobel (REG 2000, s. I-6973).

26 — Se punkterna 75—95.

och D. Antingen betalar D (i ”rabattmodellen”) 319 till C tillsammans med en kupong på 11 som A sedan inlöser från C, eller så betalar han (i ”återbetalningsmodellen”) hela priset på 330 och får senare 11 från A. I det förstnämnda fallet är A en tredje part i transaktionen mellan C och D genom att han betalar en del av ersättningen. I det sistnämnda fallet är han helt främmande för transaktionen. I båda fallen är det korrekta mervärdesskattebelopp som skall tas ut avseende detaljistförsäljningen 30 (10 procent av det slutliga nettopris som erhålls av C) minus C:s ingående skatt på 20.

68. Tillämpningen av artikel 11 A 1.a på den transaktionen utesluter dock inte en tillämpning av artikel 11 C 1 på A:s eget beskattningsunderlag, som avser en annan transaktion. Det är priset för det första tillhandahållandet som har satts ned. Artikel 11 C 1 avser dessutom endast en nedsättning av leverantörens beskattningsunderlag, inte av mottagarens ingående skatt. Även om en nedsättning i normalfallet påverkar båda sidorna av en transaktion, föreligger inget hinder för att den tillämpas på endast den ena sidan, när bara denna påverkas.

69. Jag ser således ingen konflikt mellan de två bestämmelserna när de tillämpas på den typ av modeller som beskrivits här, eller mellan tillämpningen av dem och det synsätt som har förespråkats av kommissionen.

70. För det tredje har den tyska regeringen framhållit att den nedsättning av beskattningsunderlaget som föreskrivs i artikel 11 C 1 gäller ”på de villkor som medlemsstaterna bestämmer”. Ger det en medlemsstat rätt att föreskriva villkoret att det inte kan ske någon justering om inte A:s faktura korrigeras, och att B:s ingående skatt i så fall måste sättas ned?

71. I domen i målet Molenheide²⁷ fastslog domstolen följande:

”Även om de bestämmelser som har antagits av medlemsstaterna tjänar ett legitimt syfte, nämligen att så effektivt som möjligt säkerställa det allmännas anspråk, får de följaktligen inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte. De får därför inte tillämpas på ett sådant sätt att rätten till avdrag för mervärdesskatten — som är en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom gemenskapslagstiftningen på området — systematiskt äventyras.

... [p]roportionalitetsprincipen är tillämplig på sådana nationella bestämmelser... som en medlemsstat har antagit under utövningen av sin behörighet på mervärdesskatteområdet, i den mån bestämmelserna — om de går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet med

27 — De förenade målen C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96, Molenheide m.fl. (REG 1997, s. I-7281), punkterna 47 och 48.

dem — skulle åsidosätta principerna i det gemensamma systemet för mervärdesskatt, särskilt avdragsreglerna, vilka utgör en väsentlig beståndsdel i systemet.”

fastställa villkoren för en justering. Jag anser dock att den typ av villkor som avses snarare syftar till att säkerställa att ingen nedsättning medges om den inte är berättigad och, exempelvis, kan omfatta krav på korrekt dokumentation av erlagda betalningar.

72. Dessa uttalanden avser särskilt rätten att dra av mervärdesskatt, men jag anser att avdragsrätten endast är en aspekt av den övergripande rätten att inte anmodas att betala mer skatt än vad som skall tas ut med hänsyn till värdet av de egna transaktionerna. Rätten att få sin utgående skatt fastställd på rätt grund (efter en retroaktiv justering när grunden har ändrats) är en annan, minst lika viktig aspekt, och samma principer måste gälla.

Skattebortfall

75. Både Tyskland och Förenade kungariket har hävdat att kommissionens synsätt medför ett skattebortfall.

73. Mot bakgrund av min uppfattning om det korrekta synsättet på transaktionskedjan i system av det berörda slaget, anser jag att ett krav på att den retroaktiva justeringen skall föras vidare längs hela kedjan för att berättiga till en nedsättning faktiskt går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet att skydda skattemyndigheternas rättigheter. Det kan därför inte motiveras med hänvisning till medlemsstaternas befogenheter enligt artikel 11 C 1 i sjätte direktivet.

76. Det måste härvidlag erinras om att skatteintäkter inte går förlorade bara därför att de uteblir. Skatteintäkter går bara förlorade när skatt skulle ha uppburits, men så inte sker.

74. Det är inte detsamma som att förneka verkan av denna bestämmelse genom att neka medlemsstaterna all befogenhet att

77. I den förenklade modell jag har använt innebär den tyska regeringens synsätt ett uttag av mervärdesskatt uppgående till 10 på A:s leverans till B och 30 på hela den berörda transaktionskedjan. Det synsätt

som domstolen valde i domen i målet Elida Gibbs och som har förespråkats av kommissionen i förevarande mål innebär att de belopp som tas ut endast är 9 respektive 29.

78. Enligt min uppfattning visar bedömningen av transaktionerna att 9 och 29 i normala fall är de korrekta skattebelopp som skall tas ut med hänsyn till det faktiska vederlag som mottogs av A och kedjans totala ekonomiska värde. Skillnaden mellan dessa belopp och de 10 och 30 som de tyska skattemyndigheterna skulle vilja ta ut är inte ett skattebortfall.

79. Tyskland har dock angivit två situationer som avviker från detta normalfall. Kommissionen har genmält att dessa situationer i praktiken är extremt ovanliga. Även om så är fallet kan de inte avfärdas utan vidare. Beträffande det tredje argumentet är dock den tyska inställningen enligt min uppfattning helt felaktig.

— Export som är undantagen från mervärdesskatt

80. Enligt artikel 15 i sjätte direktivet undantas ett antal leveranser till platser utanför gemenskapen från mervärdesskatt. Enligt artikel 17 3.b skall all ingående skatt

avseende sådana leveranser dras av eller återbetalas. Den tyska regeringen har påpekat att om C eller D befinner sig utanför gemenskapen kommer B eller C, beroende på omständigheterna, att ha rätt till en återbetalning eller ett avdrag av hela den ingående skatten på 20 som normalt redan har belastat den levererade artikeln. Om emellertid A därefter gör en marknadsföringsbetingad betalning på 11 och därmed minskar D:s kostnad och ges rätt till en därav följande nedsättning av sin utgående skatt med 1, kommer totalt 21 att återbetalas av skattemyndigheten, medan endast 20 har uppburits.

81. Detta skulle verkligen innebära ett skattebortfall.

82. Kommissionen har invänt att återbetalningar baserade på kupongsystem i samband med export i stort sett inte förekommer. Vid sammanträdet nämnde dock den tyska regeringen marknadsföringsbetingade kontantbetalningar av icke försumbara belopp, från biltillverkare till slutkonsumenter, även utanför gemenskapen. Hänsyn skall därför tas till dessa situationer, även om det förefaller mig som om de kan hanteras tillfredsställande utan att det synsätt som valdes i domen i målet Elida Gibbs ändras.

83. Om A, i normalsituationen för handel inom gemenskapen, kan ges rätt att sätta ned sin utgående skatt vid marknads-

föringsbetingade betalningar till eller till förmån för D, så beror det på att det pris som betalats av D inkluderar mervärdesskatt, så att varje nedsättning av detta pris även kan anses omfatta en mervärdesskatteandel. När en artikel å andra sidan exporteras från gemenskapen, som enligt artikel 15 och artikel 17.3 b i sjätte direktivet är befriad från mervärdesskatt, ingår ingen gemenskapsmervärdesskatt i det pris som tas ut på det stadiet eller på senare stadier i kedjan. Således kan man inte utgå från att betalningar som A gör till en senare mottagare utanför gemenskapen inbegriper ett mervärdesskattebelopp som skulle kunna ge upphov till en nedsättning av A:s utgående skatt.

84. Det bör inte vara oöverstigligt svårt att säkerställa att A i dylika fall inte kan dra av vad som skulle vara ett fiktivt mervärdesskattebelopp från sin utgående skatt. För att i normalfallet kunna göra ett sådant avdrag måste A åtminstone sköta bokföringen korrekt så att den visar vilka betalningar som har förekommit. När kupongsystem tillämpas utanför gemenskapen måste, i fråga om ”rabattkuponger”, överenskommelser träffas med utländska detaljister. I fråga om både ”rabatt”- och ”återbetalnings”-modellerna måste betalningen för att över huvud taget fungera som ett köpincitament ske i annan valuta än gemenskapens. Båda dessa faktorer bör medföra att skattemyndighetens kontroll relativt lätt kan genomföras.

85. Således förefaller det som om den typ av villkor som anges i artikel 11 C 1 i sjätte

direktivet är lämpliga och tillräckliga för att förhindra eventuella ooberättigade krav eller skattebortfall.

86. Den tyska regeringen har även gjort gällande att samma problem skulle uppstå avseende transaktioner inom gemenskapen som är undantagna från mervärdesskatteplikt — om exempelvis leveransen från C till D vore undantagen från skatteplikt, medan A:s leverans till B hade varit en skattepliktig transaktion.

87. I sådana fall kommer inte C att ha haft möjlighet att dra av någon ingående skatt men priset för den slutliga transaktionen anses trots detta inte inkludera någon mervärdesskatt. Svaret är dock detsamma: eftersom D:s inköpspris inte inkluderar mervärdesskatt, kan inte någon nedsättning eller partiell återbetalning av det priset inkludera någon mervärdesskatt och A kan inte justera sin utgående skatt.

88. Under alla omständigheter är kupongsystem till sin natur sådana²⁸ att det är föga sannolikt att de kommer att användas avseende transaktioner som är eller kan vara undantagna från mervärdesskatt enligt artikel 13 i sjätte direktivet.

28 — Se mina anmärkningar i punkt 31 ovan.

— Betalningar till en slutkonsument som är en skattskyldig person

89. En annan typ av situation som har nämnts av den tyska regeringen är när D, som gynnas av den prisnedsättning som ges av A, inte är en verklig slutkonsument, utan en skattskyldig person som använder den förvärvade artikeln för sin egen skattepliktiga produktion. I det scenario som den tyska regeringen har invänt emot köper D en artikel till priset 330 inklusive skatt, använder artikeln i sin egen produktion, och drar således av ingående skatt på 30 från sin utgående skatt. Om han emellertid erhåller en marknadsföringsbetingad betalning på 11 från A och A ges rätt att minska sin egen utgående skatt med 1 på grund av detta, kommer D att ha givits rätt att dra av ett mervärdesskattebelopp som varken skall betalas eller har betalats.

90. Även här innebär det beskrivna scenariot ett faktiskt skattebortfall.

91. Kommissionen har åter invänt att ett dylikt scenario är ytterst ovanligt i praktiken och det kan i viss mån vara riktigt. Om D använder A:s varor i mer än en tämligen marginell omfattning för sina egna skattepliktiga sålda varor, är det mindre troligt att han kommer att anskaffa dem från en mellanhand — han kommer förmodligen att försöka köpa dem till lägsta möjliga

kostnad, helst direkt från A. Det är dock inte svårt att föreställa sig att en tillverkare av varor som används exempelvis av hantverkare som är småföretagare kanske endast säljer dem via grossister, men ändå använder ett "återbetalningssystem" för att uppmuntra de hantverkare som köper dessa varor.

92. Inte heller i detta fall förefaller det mig orimligt svårt att motverka den beskrivna typen av skattebortfall. För det första delar jag inte den tyska regeringens uppfattning att D har rätt att dra av hela den ingående skatten på 30, som C fakturerat honom, från sin egen utgående skatt. När man väl godtagit att A kan sätta ned sin utgående skatt med 1, måste det även godtas att D:s ingående skatt anses nedsatt med 1 när han tar emot A:s marknadsföringsbetingade betalning på 11. Om D är en skattskyldig person måste han hålla korrekt bokföring avseende sina insatsvaror och sina sålda varor, och en underlåtenhet att notera en dylik marknadsföringsbetingad betalning utgör ett bedrägeri.

93. Den tyska regeringen kan befara att dylika bedrägerier kan vara svåra att upptäcka, och att kravet på bokföring av marknadsföringsbetingade betalningar kan vara svårt att göra gällande. Detta kommer dock vanligen endast att vara fallet i undantagsfall. Skattskyldiga personer anskaffar vanligen inte sina varor styckevis i detaljhandeln — ett förfarande som, jämfört med att köpa större mängder från

grossister eller liknande specialleverantörer, troligen skulle öka deras kostnader mer än vad som vanligen uppvägs av att använda ett mervärdesskattemässigt krypthål baserat på användningen av "rabattkuponger" eller "avdragskuponger". I normala fall bör det inte vara alltför svårt att genomföra kontroller. Vad gäller "återbetalningskuponger" måste A i sin bokföring förmodligen redovisa betalningar till D. Beträffande "rabattkuponger", som under alla omständigheter troligen inte är av "överhoppande" karaktär, kan C anmodas att på en faktura till D ange att en kupong mottogs som delbetalning för varan.

— Dubbelt avdrag för mervärdesskatt

94. Dessutom har den tyska regeringen gjort gällande att skatteintäkter går förlorade på ytterligare ett sätt. I fråga om "rabattkuponger" har den tyska regeringen förklarat att det faktum att kupongens nettovärde inte kan inkluderas i C:s beskattningsunderlag, vilket bekräftades av domstolen i domarna i målen Boots och Argos,²⁹ i förening med nedsättningen

av A:s beskattningsunderlag, skulle leda till ett dubbelt avdrag och ett skattebortfall.

95. I detta avseende anser jag att den tyska regeringen har fel när den hänvisar till domarna i målen Boots och Argos i detta sammanhang, eftersom de målen inte behandlade en "överhoppande" betalning av det här berörda slaget. Som kommissionen har påpekat skall kupongens nettovärde, i den typ av situation som är aktuell här, inkluderas i C:s beskattningsunderlag. C mottar faktiskt det beloppet från A (som vederlag erhållet från en tredje part, i enlighet med artikel 11 A 1.a), varför endast ett avdrag förekommer. Detta står inte i strid med det synsätt som under andra ekonomiska omständigheter valdes i domen i målet Boots, där värdet av kupongen inte skulle inkluderas i detaljistens beskattningsunderlag eftersom det var en nedsättning beviljad av detaljisten själv, eller i domen i målet Argos, där kupongen löstes in direkt av tillverkaren i utbyte mot de varor han tillhandahöll.

Snedvridning av konkurrensen

96. Slutligen har den tyska regeringen gjort gällande att det synsätt som tillämpades i

²⁹ — Mål 126/88 (ovan fotnot 10), och mål C-288/94, Argos Distributors (REG 1996, s. I-5311).

domen i målet Elida Gibbs snedvrider konkurrensen i två typer av fall så till vida att den skattemässiga behandlingen av kupongsystemen (som endast utnyttjar A:s egna ekonomiska medel) är mer förmånlig än behandlingen av andra marknadsföringssystem som kan gynna andra aktörer.

bekostnad och utgör i denna egenskap alternativ till annonskampanjer. Om tillverkaren ges rätt att minska sitt beskattningsunderlag i samband med ett kupongsystem, kommer han mer sannolikt att välja detta, varmed konkurrensen snedvrider till reklambyråernas nackdel.

97. Jag är inte övertygad om att alla skatteincitament till aktörer att använda sina egna medel snarare än att koppla in andra nödvändigtvis skulle innebära en snedvridning av konkurrensen, men det skall medges att det snarare kan leda till minskad än ökad handel. I vart fall anser jag att sådana skatteincitament antingen inte existerar eller sannolikt får en försumbar effekt. I den mån de existerar förefaller de vara berättigade med stöd av bestämmelserna i sjätte direktivet.

99. Kommissionen har påpekat att den tyska regeringen grundar sitt argument angående valet mellan ett kupongsystem och annonsering på siffror som blandar ihop priser inklusive respektive exklusive skatt.

— Jämförelse med annonsering

98. Den tyska regeringen har anfört att syftet med kupongsystem som används av tillverkare är att öka försäljningen utan att minska detaljistens intäkt av varje försäljning. De utgör marknadsföringsåtgärder som vidtas på tillverkarens initiativ och

100. Jag delar kommissionens uppfattning. Om A beslutar att betala 11 till D, och ges rätt att minska sin utgående skatt med 1 varje gång D köper en av hans produkter, skiljer sig inte detta i mervärdesskatteseende från den situationen att han beslutar att använda samma belopp på att annonsera ut sina produkter. Om A betalar 11 för reklamtjänster, kommer den summan att inkludera mervärdesskatt uppgående till 1 som, ur A:s perspektiv, är ingående skatt

som han kan dra av från sin utgående skatt. Även om mekanismerna skiljer sig i de två situationerna är resultatet att A betalar 1 mindre i utgående skatt. För A är således mervärdesskatteläget helt neutralt avseende valet av marknadsföringsmetod, och det föreligger inte något ekonomiskt incitament för honom att välja en metod framför den andra — och således ingen uppenbar snedvridning av konkurrensen.

101. Skattemyndigheten kommer visserligen totalt att erhålla något mindre om han väljer att använda ett kupongsystem, men om inte A:s motvilja är så stor att han systematiskt väljer den lösning som är minst förmånlig för skattemyndigheten utan att det påverkar hans egen situation, föreligger det inte något mervärdesskattemässigt skäl för honom att undvika reklambyråernas tjänster. Det är mycket mer troligt att han baserar sitt beslut på den förväntade effekten på försäljningen.

— Jämförelse med system med gratisgåvor

102. Den tyska regeringen har gjort gällande att det faktum att A ges rätt att minska sin utgående skatt på grund av marknadsföringsbetingade betalningar av den här berörda typen skulle leda till en skillnad i behandling mellan sådana kupongsystem och den typ av system med "gratisgåvor" som behandlades av domstolen i målet Kuwait Petroleum.³⁰

103. I det målet gav ett oljebolag kunderna en kupong för var tolfte inköpt liter bensin.

När ett visst antal kuponger hade samlats kunde de bytas mot "gratisgåvor" ur en särskild katalog. Domstolen slog fast att det faktum att inget vederlag togs ut för "gåvorna" inte kunde anses utgöra en rabatt eller en prisnedsättning i den mening som avses i artikel 11 A 3.b i sjätte direktivet, och att tillhandahållande av dessa "gåvor", om de inte var av mycket ringa värde, måste behandlas som ett tillhandahållande mot vederlag och således som en skattepliktig transaktion.³¹

104. Således skall en sådan leverantör redovisa mervärdesskatt på värdet av tillhandahållandet av "gåvan", men har även rätt att dra av den ingående skatt som erlagts vid inköpet av denna. Resultatet kan förefalla neutralt i mervärdesskattehänseende; eftersom inget värde läggs till kommer de två beloppen att ta ut varandra helt.

105. Enligt den tyska regeringens uppfattning köper A, om han bestämmer sig för ett

31 — I enlighet med artikel 5.6 i sjätte direktivet, som lyder: "Uttag som en skattskyldig person gör av varor i rörelsen för eget eller personalens privata bruk, eller överlåtelse därav utan ersättning, eller mer generellt sådana uttag för andra ändamål än rörelsen skall, då mervärdesskatten på varorna i fråga eller dessas beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgill, behandlas som leverans mot vederlag. Uttag som gjorts för att ge bort varuprov eller skänka bort gåvor av ringa värde inom ramen för den skattskyldiga personens rörelse skall dock inte behandlas på det sättet."

30 — Se ovan fotnot 20.

system med "gratisgåvor", gåvorna till nettopriset 10, på vilket han debiteras 1 i mervärdesskatt. Han tillhandahåller dem sedan till D genom en transaktion som anses ske mot vederlag. Eftersom inget värde har tillkommit, kommer det antagna vederlaget fortfarande att vara 10 och den utgående mervärdesskatten 1. Efter avdraget av den ingående skatten blir nettoeffekten på A:s mervärdesskatt 0. Om han beslutar sig för ett "återbetalnings"- eller "rabatt"-system erbjuder han D en rabatt eller återbetalning på 11, som utgörs av en nedsättning av nettopriset med 10 och en motsvarande minskning av mervärdesskatten med 1. Nettoeffekten på hans mervärdesskatt kommer, i enlighet med domen i målet Elida Gibbs, att vara en nedsättning av hans utgående skatt med 1.

106. Här föreligger faktiskt en skillnad i den skattemässiga behandlingen, men som kommissionen har framhållit är denna en naturlig del av bestämmelserna i det sjätte direktivet. Det framgår av artikel 11 A 3.b och artikel 11 C 1 att prisnedsättningar och rabatter inte skall inkluderas i beskattningsunderlaget, oberoende av om de lämnas vid tidpunkten för tillhandahållandet eller senare. Det framgår även av dessa bestämmelser och av artikel 5.6, såsom den tolkades av domstolen i domen i målet Kuwait Petroleum, att tillhandahållandet av varor (som exempelvis "gratisgåvor") utan ersättning i affärssyfte är ett tillhandahållande mot vederlag, varvid beskattningsunderlaget utgörs av deras inköpspris, och att det inte föreligger någon prisnedsättning eller rabatt under dessa förhållanden. De två typerna av system omfattas av skilda bestämmelser, vilket förklarar skill-

naden i behandling. Som kommissionen påpekade vid sammanträdet innebär det ena systemet att mer varor tillhandahålls till samma pris, medan det andra innebär att samma varor tillhandahålls till ett lägre pris.

107. Jag anser inte heller att den tyska regeringen har visat att denna skillnad i behandling kommer att leda till någon snedvridning av konkurrensen. Det är riktigt att om A av skatteskäl föredrog "rabatt"- eller "återbetalnings"-modeller framför "gratisgåvo"-modeller, skulle affärsvolymen minska för leverantörer av artiklar som används som "gratisgåvor". A kommer dock troligtvis att välja mellan olika typer av marknadsföringssystem med utgångspunkt i deras nettokostnad för honom och deras effekt på försäljningen. Han kommer att välja det system som lockar D att köpa mest till minst kostnad för honom (A). Det finns ingen anledning att anta att D alltid kommer att finna en modell som erbjuder en prisnedsättning eller återbetalning inklusive skatt på 11 mer fördelaktig än ett erbjudande om en "gratisgåva" vars värde är 11 inklusive skatt.

Avslutande överväganden

108. Argumenten i detta mål väger inte ojämnt. Kommissionen har anfört över-

tygande skäl till stöd för uppfattningen att, även om domstolen inte formulerade sig på det sätt som den gjorde i domen i målet Elida Gibbs, den nedsättning som betalats av A till C eller D, mot bakgrund av principerna i sjätte direktivet, skall beaktas vid påförande av mervärdesskatt på A:s leverans till B, och att den totala mervärdesskatt som tas ut på hela leveranskedjan skall vara proportionell till det belopp som faktiskt betalas av slutkonsumenten. Den tyska regeringen och den brittiska regeringen har visat på strukturella och praktiska problem med det synsättet, som inte utan vidare kan avfärdas.

109. Jag anser dock att kommissionens åsikt skall ges företräde.

110. För det första anser jag, i händelse av en differens som annars inte kan överbryggas, att kravet att det mervärdesskattebelopp som tas ut skall utgöra korrekt andel av det faktiska belopp som slutligen erhålls av leverantören (och av det slutliga priset för kedjan i dess helhet) skall tillmätas större vikt än strukturella krav. Det är med andra ord viktigare att uppnå syftet än att

använda de medel som utformats för detta ändamål.

111. Dessutom är inte de strukturella och praktiska problemen i fråga olösliga. Jag har i detta förslag till avgörande rekommenderat vissa lösningar och det framgår av vad som sagts i yrkandena och vid sammanträdet att samtliga medlemsstaters lagstiftning, med Tyskland som enda undantag, nu har anpassats till domen i målet Elida Gibbs. Endast en annan medlemsstat har ansett att de svårigheter som sammanhänger med den anpassningen motiverade en intervention till stöd för Tyskland i förevarande mål.

112. Under dessa förhållanden anser jag inte att domstolens tolkning i domen i målet Elida Gibbs skall ändras utan tvingande skäl. De betänkligheter som har anförts av Tyskland och Förenade kungariket är visserligen befogade, men är inte sådana att de övertygar mig om att förevarande situation är oförenlig med mervärdesskattesystemets grundläggande principer eller ger upphov till olösliga problem i fråga om att förhindra ett oberättigat skattebortfall. På grund av detta anser jag att det under alla omständigheter skulle vara helt oproportionerligt — vilket skulle vara fallet om domen i målet Elida Gibbs ändrades — att kräva att alla de andra medlemsstaterna på nytt skulle ändra sin mervärdesskattelagstiftning, som tycks fungera tillfredsställande.

Förslag till avgörande

115. Jag föreslår därför att domstolen skall

- förklara att Förbundsrepubliken Tyskland har underlåtit att fullgöra sina skyldigheter enligt artikel 11 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om omsättningsskatter, genom att underlåta att anta bestämmelser som ger en leverantör möjlighet att justera sitt beskattningsunderlag när han löser in kuponger som av en senare handlare har godtagits som delbetalning för hans varor, även när han inte levererade varorna direkt till denne handlare,

- förplikta Förbundsrepubliken Tyskland att ersätta rättegångskostnaderna, med undantag för Förenade kungarikets rättegångskostnader, som denna medlemsstat själv skall bära.