

DOMSTOLENS DOM
den 15 oktober 2002 *

I mål C-427/98,

Europeiska gemenskapernas kommission, inledningsvis företrädd av E. Traversa och A. Buschmann, därefter av E. Traversa och K. Gross, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Förbundsrepubliken Tyskland, företrädd av W.-D. Plessing och C.-D. Quassowski, båda i egenskap av ombud,

svarande,

* Rättegångsspråk: tyska.

med stöd av

Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland, inledningsvis företrätt av J.E. Collins, i egenskap av ombud, därefter av R. Magrill, i egenskap av ombud, biträdd av R. Anderson, barrister, med delgivningsadress i Luxemburg,

intervenient,

angående en talan om fastställelse av att Förbundsrepubliken Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 11 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 (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388 och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt — tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet (EGT L 102, s. 18), genom att inte anta bestämmelser enligt vilka beskattningsunderlaget kan justeras vid inlösen av rabattkuponger,

meddelar

DOMSTOLEN

sammansatt av ordföranden G.C. Rodríguez Iglesias, avdelningsordförandena J.-P. Puissochet, R. Schintgen och C.W.A. Timmermans samt domarna C. Gulmann, D.A.O. Edward, V. Skouris (referent), F. Macken, N. Colneric, S. von Bahr och J.N. Cunha Rodrigues,

generaladvokat: F.G. Jacobs,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören H.A. Rühl,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 29 maj 2001 av: kommissionen, företrädd av E. Traversa och K. Gross, Förbundsrepubliken Tyskland, företrädd av W.-D. Plessing och Förenade kungariket företrädd av J.E. Collins, biträdd av K. Parker, QC

och efter att den 20 september 2001 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Europeiska gemenskapernas kommission har, genom ansökan som inkom till domstolens kansli den 26 november 1998, med stöd av artikel 169 i EG-fördraget (nu artikel 226 EG) väckt talan om fastställelse av att Förbundsrepubliken Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 11 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 (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388 och om införande av nya

förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt — tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet (EGT L 102, s. 18, nedan kallat sjätte direktivet), genom att inte anta bestämmelser enligt vilka beskattningsunderlaget kan justeras vid inlösen av rabattkuponger.

- 2 Genom beslut av domstolens ordförande av den 22 juni 1999 tilläts Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland att intervensera till stöd för Förbundsrepubliken Tysklands yrkanden.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

- 3 I artikel 11 A 1.a och 3.b i sjätte direktivet föreskrivs 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.”

4 I artikel 11 C 1 första stycket i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”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.”

5 I artikel 17.2 a i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”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:

a) mervärdesskatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan skattskyldig person.”

6 I artikel 20.1 b i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Det ursprungliga avdraget skall jämkas enligt de förfaranden som fastställs av medlemsstaterna, särskilt

...

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.... ”

7 I artikel 21.1 c i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Följande skall vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt:

1. Enligt det inhemska systemet:

...

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

Den nationella lagstiftningen

8 Enligt 10 § första stycket första—tredje meningarna i Umsatzsteuergesetz (den tyska mervärdesskattelagen) i den version som varit gällande sedan den 1 januari 1993 (BGBl. 1993 I, s. 365), i dess lydelse enligt rättelse av den 25 juni 1993 (BGBl. 1993 I, s. 1160, nedan kallad UStG) skall beskattningsunderlaget för mervärdesskatt beräknas på följande sätt:

”Vid leveranser, andra tjänster (1 § första stycket första punkten första meningen) och förvärv inom gemenskapen (1 § första stycket femte punkten)

bestäms den beskattningsbara omsättningen utifrån den ersättning som utges. Ersättningen omfattar allt som mottagaren av tjänsten betalar för att erhålla tjänsten, med avdrag för omsättningsskatt. Vederlag som den som tillhandahåller tjänsten erhåller från annan än mottagaren ingår också i denna ersättning.”

9 I 17 § första stycket UStG föreskrivs följande:

”När beräkningsgrunden för en skattepliktig transaktion ändras i den mening som avses i 1 § första stycket, punkterna 1—3

1. skall den näringsidkare som har utfört transaktionen på motsvarande sätt rätta beloppet avseende den mervärdesskatt som skall betalas till följd av transaktionen, och

2. skall den näringsidkare som har mottagit varan eller tjänsten på motsvarande sätt rätta det avdrag för ingående skatt som vederbörande har yrkat.

Detta skall gälla analogt i de fall som avses i 1 § första stycket femte punkten. Justeringen av avdraget för erlagd ingående skatt behöver inte göras för det fall en tredje part till skattemyndigheten har inbetalt ett belopp som motsvarar minskningen av ersättningen. I ett sådant fall är det den tredje parten som är skattskyldig. De justeringar som avses i den första meningen skall göras med avseende på den beskattningsperiod under vilken justeringen av beskattningsunderlaget gjordes.”

Det administrativa förfarandet

- 10 Genom en skrivelse av den 31 juli 1992 frågade kommissionen samtliga medlemsstater om deras lagstiftning gav en tillverkare som utfärdar rabattkuponger på sina varor rätt att minska sitt beskattningsunderlag i motsvarande mån, om tillverkaren lämnar ersättning för kupongvärdet till den detaljhandlare som givit slutkonsumenten prisnedsättning mot företeende av kupongen.

- 11 I sitt svar av den 10 november 1992 uppgav den tyska regeringen bland annat följande:

”Förutsättningen för justering av ingående skatt och underlaget för denna skatt är enligt 17 § första stycket UStG... att beräkningsgrunden för omsättningen har förändrats för den näringsidkare som tillhandahållit tjänsten i förhållande till dennes direkta kund. Detta villkor är följaktligen enbart tillämpligt på prisnedsättningar (minskningar av ersättning) i form av att näringsidkaren återbetalar ersättningen till den som har erlagt den. Om tillverkarens återbetalning inte sker till förmån för den som mottagit tjänsten, utan till en annan person i distributionskedjan, har tillverkarens ersättning inte minskats. Det föreligger följaktligen ingen minskning av beräkningsgrunden i den mening som avses i 17 § första stycket UStG om tillverkaren utfärdar en kupong som slutkonsumenten kan lösa in direkt eller genom en butik. Så är inte heller fallet om tillverkaren återbetalar ett penningbelopp till slutkonsumenten.”

- 12 Den 18 januari 1994 sände kommissionen en formell underrättelse till den tyska regeringen, vari kommissionen gjorde gällande att mervärdesskatterättsliga principer åsidosattes genom den tyska lagstiftningen, särskilt artikel 11 i sjätte direktivet. Enligt den tyska lagstiftningen har en grossist nämligen inte rätt att

minska beskattningsunderlaget och justera sin mervärdesskatt i motsvarande mån om denne, mot företeende av en kupong, återbetalar en del av priset till en detaljhandlare när grossisten inte befinner sig omedelbart efter honom i distributionskedjan.

- 13 Genom en skrivelse av den 11 april 1994 svarade den tyska regeringen att kommissionens ståndpunkter i den formella underrättelsen skilde sig från dem som kommissionen framförde i skrivelsen av den 31 juli 1992. I den formella underrättelsen utgick kommissionen nämligen från att tillverkaren åtog sig att till detaljhandlaren återbetala det belopp som angavs på kupongen och att denna återbetalning förmedlades genom grossisten.

- 14 I en kompletterande formell underrättelse av den 14 juni 1995 uppgav kommissionen att det inte kan göras någon åtskillnad mellan, å ena sidan, det fall när den skattskyldige som löst in kupongen har en direkt förbindelse med den skattskyldige som mottagit kupongen såsom betalningsmedel och, å andra sidan, det fall när någon sådan förbindelse inte föreligger. Enligt samma underrättelse kan någon åtskillnad inte heller göras mellan, å ena sidan, det fall när den skattskyldige lämnar ersättning för kupongen direkt till slutkonsumenten och, å andra sidan, det fall när denna ersättning förmedlas genom en annan skattskyldig.

- 15 I sin svarsskrivelse av den 4 september 1995 vidhöll den tyska regeringen att den som utfärdar rabattkuponger får minska sitt beskattningsunderlag endast under förutsättning att den person från vilken han löser in kupongerna befinner sig omedelbart efter honom i distributionskedjan. Den tyska regeringen föreslog att förfarandet i vart fall skulle vilandeförklaras till dess att domstolen meddelat förhandsavgörande beträffande de frågor som ställts i mål C-317/94, Elida Gibbs (dom av den 24 oktober 1996, REG 1996, s. I-5339) och i mål C-288/94, Argos Distributors (dom av den 24 oktober 1996, REG 1996, s. I-5311). De två sistnämnda målen hade ännu inte avgjorts av domstolen vid den tidpunkt då den tyska regeringen skickade sin svarsskrivelse. Till följd härav beslutade kommissionen att avvakta med att fullfölja fördragsbrottsförfarandet.

- 16 Genom en skrivelse av den 5 mars 1997 uppmärksammade kommissionen den tyska regeringen på att domstolen i domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs helt hade delat kommissionens bedömning i frågan. Kommissionen anmodade följaktligen den nämnda regeringen att underrätta kommissionen om de rättsregler som den hade antagit för att rätta sig efter den nämnda domen.
- 17 I sitt svar av den 26 maj 1997 begärde den tyska regeringen att kommissionen skulle förlänga vilandeförklaringen av fördragsbrottsförfarandet, eftersom analysen av domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs och dess konsekvenser för tysk rätt ännu inte var avslutad.
- 18 Den 23 mars 1998 tillställde kommissionen Förbundsrepubliken Tyskland ett motiverat yttrande, eftersom denna medlemsstat ännu inte hade vidtagit åtgärder för att anpassa sin lagstiftning med hänsyn till domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs.
- 19 I en skrivelse till kommissionen av den 26 augusti 1998 vidhöll den tyska regeringen sin ståndpunkt. Regeringen medgav emellertid att innehållet i domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs gick helt mot dess egen bedömning. Regeringen hänvisade särskilt till ett administrativt cirkulär av den 15 april 1998 från det federala finansministeriet med titeln ”Bedömning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid utfärdande av kuponger för vissa produkter” (*Bundessteuerblatt* 1998 I, s. 627).
- 20 Av detta formulär framgår att det i tysk rätt uppställs vissa villkor för att en tillverkares beskattningsunderlag skall få minskas med det belopp som anges på en rabattkupong. Det fordras att tillverkaren återbetalar beloppet till en näringsidkare till vilken han tidigare levererat varan direkt. Det krävs vidare att tillverkaren upprättar en kreditfaktura som resulterar i att den ingående skatt som näringsidkaren drar av justeras i motsvarande mån.

- 21 Under dessa omständigheter beslutade kommissionen att väcka förevarande talan.

Prövning i sak

- 22 Domstolen erinrar inledningsvis om att utfärdande av rabattkuponger utgör ett system som används av tillverkare för att marknadsföra sina varor. Systemet innebär att detaljhandlarna sänker priset för slutkonsumenterna i utbyte mot rabattkuponger som utfärdats av tillverkaren. Detaljhandlarna kan sedan lösa in kupongerna hos tillverkaren mot deras nominella värde.
- 23 Det skall även noteras att kommissionens talan avser det fall som beskrivs genom räkneexemplen i punkterna 29—39 i generaladvokatens förslag till avgörande. I detta fall förekommer flera grossister i distributionskedjan mellan tillverkaren och detaljhandlarna. Vidare erlägger tillverkaren, mot företeende av kupongerna, återbetalning direkt till detaljhandlarna, utan inblandning från grossisterna.
- 24 Det är utrett att det enligt de tyska bestämmelserna inte är tillåtet att dra av kupongbeloppet från tillverkarens beskattningsunderlag i detta fall. Enligt dessa bestämmelser får en minskning av beskattningsunderlaget endast ske om tillverkaren har levererat den berörda produkten direkt till den detaljhandlare som har redovisat kupongen för tillverkaren. I ett sådant fall kan nämligen tillverkarens återbetalning ses som en återbetalning av en del av det försäljningspris som hans direkta kund har erlagt.
- 25 Principen att en leverantörs mervärdesskatt skall överensstämma med den ingående mervärdesskatt som redovisats av dennes kund innebär vidare följande

enligt den tyska regeringen. Minskningen av tillverkarens beskattningsunderlag skall motsvaras av en lika stor justering av det avdrag för ingående mervärdesskatt som görs av tillverkarens direkta kund och av de övriga parter som förekommer i distributionskedjan, liksom av den detaljhandlare som redovisar kupongen för tillverkaren.

- 26 Kommissionen har däremot gjort gällande att det följer av sjätte direktivet, såsom det tolkats av domstolen i domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs, att för det fall en tillverkare gjort en återbetalning på priset för en av sina varor skall dennes beskattningsunderlag minskas med ett belopp motsvarande denna återbetalning efter avdrag för mervärdesskatt. Det saknar härvidlag betydelse om tillverkaren gjort återbetalningen till en skattskyldig eller en slutkonsument. Inte heller är antalet parter i distributionskedjan av betydelse.
- 27 Kommissionen anser vidare att följande slutsatser kan dras av principerna i sjätte direktivet, såsom de utvecklats av domstolen i domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs. Tillverkarens beskattningsunderlag får minskas utan att detta påverkar det belopp med vilket detaljhandlaren har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Det är följaktligen inte nödvändigt att justera beskattningsunderlaget beträffande mellanliggande transaktioner.
- 28 Domstolen erinrar om att den ovannämnda domen särskilt rörde beräkningen av beskattningsunderlaget för en tillverkare som hade utfärdat rabattkuponger. Efter slutkonsumentens köp löste tillverkaren in kupongerna från en detaljhandlare med vilken tillverkaren inte hade någon direkt förbindelse i distributionskedjan. Domstolen fastställde att tillverkarens beskattningsunderlag skall vara detsamma som tillverkarens försäljningspris minskat med det belopp som angivits på kupongen och som återbetalats (domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs, punkt 34).
- 29 I punkterna 19, 22 och 23 i domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs erinrade domstolen om grundprincipen i mervärdesskattesystemet. Enligt denna princip är mervärdesskatten enbart avsedd att belasta slutkonsumenten. Den är fullständigt

neutral i förhållande till de skattskyldiga som befinner sig i den produktions- och distributionsprocess som föregår det slutliga beskattningsskedet, oavsett hur många transaktioner som skett. Med anledning härav drog domstolen, i punkt 24 i samma dom, slutsatsen att beskattningsunderlaget för den mervärdesskatt som skattemyndigheterna skall uppbära inte kan vara högre än det vederlag som slutkonsumenten faktiskt betalar.

30 Domstolen fastställde därefter att med begreppet vederlag i artikel 11 A 1.a i sjätte direktivet skall enligt fast rättspraxis förstås det "subjektiva" värdet, det vill säga vad som verkligen har uppburits i varje konkret fall, och inte ett värde som uppskattas enligt objektiva kriterier. Domstolen konstaterade vidare att det således inte står i överensstämmelse med direktivet att underlaget för beräkningen av den mervärdesskatt som tillverkaren, i egenskap av skattskyldig, är skyldig att erlagga 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, nämligen inte följas (domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs, punkterna 26—28).

31 Domstolen fastställde följaktligen att beskattningsunderlaget för den skattskyldige tillverkaren skall utgöras av ett belopp som motsvarar det pris till vilket han har sålt varorna till grossister eller till detaljhandlare minskat med kupongernas värde. Domstolen tillade att den tolkningen stöds av artikel 11 C 1 i sjätte direktivet som syftar till att säkerställa neutralitet i fråga om den skattskyldiges ställning (domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs, punkterna 29—31).

32 I punkt 32 i domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs avfärdade domstolen vidare uttryckligen argumenten från bland andra den tyska och den brittiska regeringen att ett avdrag från beskattningsunderlaget för rabatter eller återbetalningar till konsumenten som beviljas eller verkställs direkt av den ursprungliga leverantören, efter det att varorna har levererats till en grossist eller till en detaljhandlare, riskerar att störa mervärdesskattemekanismens funktion och göra

systemet ogenomförbart, eftersom det skulle tvinga alla grossister och detaljhandlare i distributionskedjan att retroaktivt justera priset och följaktligen det mervärdesskattebelopp som de har betalat till sin egen leverantör och innebära att den sistnämnde blev tvungen att utfärda kreditfakturor.

- 33 Domstolen påpekade särskilt att mervärdesskattesystemet inte störs av detta avdrag, eftersom det inte är nödvändigt att justera beskattningsunderlaget vad beträffar mellanliggande transaktioner. I fråga om dessa transaktioner säkerställs tillämpningen av principen om mervärdesskattens neutralitet enligt domstolen genom att avdragssystemet i avdelning XI i sjätte direktivet genomförs (domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs, punkt 33).
- 34 Den tyska regeringen har emellertid gjort gällande att domstolens synsätt, vad gäller den skattemässiga bedömningen av rabattkuponger, i domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs är oförenligt med de principer som ligger till grund för mervärdesskattesystemet. Detta är enligt nämnda regering anledningen till att den inte har anpassat de tillämpliga nationella bestämmelserna på området.
- 35 Den brittiska regeringen har gjort gällande att den har anpassat sin nationella lagstiftning till utgången i domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs. Domstolens tolkning i domen måste emellertid ses över, eftersom den enligt den nämnda regeringen är oförenligt med mervärdesskattesystemets natur.
- 36 Dessa båda regeringar anser nämligen att varje minskning av tillverkarens beskattningsunderlag strider mot principen om mervärdesskattens neutralitet för det fall tillverkaren och den som slutligen erhåller återbetalningen inte har ett direkt avtalsförhållande. Nämnda regeringar har gjort gällande att denna princip

även har åsidosatts om det inte krävs någon formell justering av tillverkarens beskattningsunderlag som även påverkar detaljhandlaren avdrag. Ett system i vilket tillverkarens skatteskuld motsvarar kundens avdragsbelopp är nämligen det enda system som gör det möjligt för de skattskyldiga att slippa stå för mervärdesskatten.

- 37 Till stöd för sitt påstående har den tyska och den brittiska regeringen framfört argument för att styrka de negativa konsekvenser som domstolens synsätt i domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs riskerar att få för mervärdesskattesystemet. Domstolens synsätt ger enligt de nämnda regeringarna framför allt upphov till följande tre problem, nämligen för det första praktiska problem beträffande administreringen av mervärdesskattesystemet, för det andra minskade skatteintäkter och för det tredje åsidosättande av principen om att mervärdesskatten skall vara konkurrensneutral.

De praktiska problemen beträffande administreringen av mervärdesskattesystemet

- 38 Den tyska regeringen har i första hand gjort gällande följande. Om det, i enlighet med kommissionens synsätt, inte är nödvändigt att göra någon formell justering av tillverkarens beskattningsunderlag som även påverkar detaljhandlaren avdrag, förblir tillverkaren i enlighet med artikel 21.1 c i sjätte direktivet betalningsskyldig för hela det skattebelopp som anges på fakturan.
- 39 Den tyska regeringen har vidare anfört att det föreskrivs i artikel 11 C 1 i sjätte direktivet — som avser fall när priset har nedsatts efter det att transaktionen ägt rum — att beskattningsunderlaget skall nedsättas på de ”villkor som medlemsstaterna bestämmer”. Härav drar nämnda regering följande slutsats. För det fall tillverkaren återbetalar det belopp som anges på kupongen efter det att varorna

har förmedlats genom hela distributionskedjan är det enligt denna bestämmelse tillåtet för medlemsstaterna att, som villkor för minskning av tillverkarens beskattningsunderlag, föreskriva att den ingående och den utgående mervärdesskatten skall justeras i överensstämmelse härmed i de mellanliggande leden i distributionskedjan.

40 Dessa argument kan inte godtas.

41 Vad inledningsvis gäller artikel 21.1 c i sjätte direktivet erinrar domstolen om att syftet med denna bestämmelse är att förebygga risken för skattebortfall till följd av felaktiga eller fiktiva fakturor. En tillverkares återbetalning till detaljhandlare av ett belopp motsvarande rabattkupongernas värde påverkar emellertid inte de övriga transaktionerna i distributionskedjan. Den faktura som tillverkaren lämnar till sin direkta kund kan nämligen varken betraktas som felaktig eller fiktiv. Mot bakgrund härav finner domstolen att domstolens synsätt i domen i det ovannämnda målet *Elida Gibbs* inte strider mot den nämnda bestämmelsen.

42 Det skall vidare påpekas att principen om mervärdesskattens neutralitet säkerställs genom det avdragssystem som föreskrivs i avdelning XI i sjätte direktivet. Enligt detta system får mellanliggande länkar i distributionskedjan göra avdrag från sitt eget beskattningsunderlag med de belopp som var och en har betalat till sin egen leverantör avseende mervärdesskatt för motsvarande transaktion och således till skatteförvaltningen återställa den del av mervärdesskatten som motsvarar skillnaden mellan det pris som var och en har betalat sin leverantör och det pris till vilket han har tillhandahållit köparen varan (se domen i det ovannämnda målet *Elida Gibbs*, punkt 33).

43 Mot bakgrund härav kan minskningen av tillverkarens beskattningsunderlag inte vara beroende av att det görs en efterföljande justering av de transaktioner som

genomförts i mellanliggande led i distributionskedjan eller av motsvarande fakturor. Dessa transaktioner berörs inte på något sätt av prisnedsättningen eller återbetalningen av kupongvärdet. Artikel 11 C 1 i sjätte direktivet skall följaktligen inte tolkas så, att den strider mot domstolens synsätt i domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs.

- 44 Den tyska och den brittiska regeringen har vidare gjort gällande att tillverkarens återbetalning av kupongen till en detaljhandlare till vilken han inte har levererat varor direkt utgör ett vederlag som erlagts av en tredje part inom ramen för transaktionen mellan detaljhandlaren och slutkonsumenten. Det finns således inget skäl att justera det vederlag som tillverkaren erhållit vid den ursprungliga leveransen efter en sådan återbetalning.
- 45 I detta avseende är det tillräckligt att konstatera att även om en tillverkare verkligen skulle kunna betraktas som en tredje part vad avser transaktionen mellan den detaljhandlare som mottagit återbetalningen av kupongvärdet och slutkonsumenten, förhåller det sig likväl så att denna återbetalning innebär en motsvarande minskning av det belopp som tillverkaren slutligen erhåller som vederlag för sin leverans. Detta vederlag utgör vidare, i enlighet med principen om mervärdesskattens neutralitet, beräkningsunderlaget för den mervärdesskatt som tillverkaren är skyldig att erlagga (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs, punkt 28).
- 46 Vad vidare gäller den leverans som utförts av den detaljhandlare som mottagit återbetalningen kan följande påpekas. Den omständigheten att en del av vederlaget för denna leverans rent praktiskt inte lämnats av slutkonsumenten själv, utan ställts till detaljhandlaren förfogande för slutkonsumentens räkning av en tredje part, som står utanför denna transaktion, saknar betydelse när det gäller att fastställa beskattningsunderlaget för denna detaljhandlare (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 maj 1993 i mål C-18/92, Bally, REG 1993, s. I-2871, punkt 17).

47 Följaktligen kan inte heller detta argument godtas.

De minskade skatteintäkterna

48 Den tyska regeringen har gjort gällande att kommissionens synsätt vad gäller minskningen av tillverkarens beskattningsunderlag kommer att medföra minskade intäkter för skattemyndigheterna. Detta synsätt innebär nämligen att beskattningsunderlaget minskas två gånger med ett belopp motsvarande kupongens nettovärde. Detta resonemang bygger på antagandet att kupongens nettovärde skall dras av från detaljhandlaren beskattningsunderlag på grund av att det inte är fråga om ett vederlag från slutkonsumenten i den mening som avses i artikel 11 A 1.a i sjätte direktivet.

49 Den tyska regeringen har särskilt gjort gällande att påståendet att detaljhandlaren beskattningsunderlag avseende försäljningen till slutkonsumenten skall omfatta rabattkupongens nominella värde strider mot domen av den 27 mars 1990 i mål C-126/88, Boots Company (REG 1990, s. I-1235) och mot domen i det ovannämnda målet Argos Distributors. Enligt den nämnda regeringen fastställde domstolen i domen i det nämnda målet Boots Company att detaljhandlaren beskattningsunderlag utgörs av varans pris minskat med kupongens nominella värde. I domen i det nämnda målet Argos fastställde domstolen även att detaljhandlaren beskattningsunderlag enbart utgjordes av det penningbelopp som denne faktiskt hade erhållit för varan. Av dessa domar följer att de kuponger som företes i samband med köpet av en vara inte skall betraktas vare sig som pengar eller som en kostnad för köparen. Kupongerna kan följaktligen inte anses utgöra en del av vederlaget till detaljhandlaren.

- 50 Den tyska regeringen har gjort gällande att om man däremot låter kupongvärdet ingå i detaljhandlaren's beskattningsunderlag, kan det endast anses vara fråga om ett vederlag från en tredje part, nämligen från tillverkaren. I ett sådant fall kan tillverkarens betalning inte anses utgöra en återbetalning till förmån för detaljhandlaren i form av en rabatt. Betalningen kan följaktligen inte medföra en minskning av tillverkarens beskattningsunderlag.
- 51 Den brittiska regeringen delar den tyska regeringens bedömning. Den brittiska regeringen har tillagt att den skattskyldige enligt artikel 17 i sjätte direktivet har rätt att från den mervärdesskatt som han är skyldig att erlägga beträffande sin leverans har rätt att dra av den mervärdesskatt som redan erlagts avseende de varor som levererats till honom. Den mervärdesskatt som den skattskyldige får dra av skall följaktligen överensstämma med den mervärdesskatt som hans leverantör var skyldig att erlägga. Kommissionens bedömning leder emellertid ofrånkomligen till att balansen mellan ingående och utgående mervärdesskatt går förlorad, eftersom bedömningen innebär att tillverkaren får minska sitt beskattningsunderlag när han återbetalar kupongvärdet till en detaljhandlare som inte är hans direkta kund, även om det belopp som erlagts av tillverkarens direkta kund inte på något sätt påverkas av denna återbetalning.
- 52 Domstolen konstaterar inledningsvis att det, som kommissionen med rätta har uppgivit, inte föreligger någon motsättning mellan att låta rabattkupongens värde ingå i det vederlag som slutkonsumenten erlägger till detaljhandlaren å ena sidan, och att minska tillverkarens beskattningsunderlag å andra sidan. Om det belopp som anges på kupongen skall ingå i detaljhandlaren's beskattningsunderlag fordras tvärtom att tillverkarens beskattningsunderlag minskas i motsvarande mån, med samma belopp. Detta för att säkerställa att kupongvärdet inte blir föremål för mervärdesskatt mer än en gång, nämligen vid detaljhandlaren's leverans.
- 53 Enligt regeln om överensstämmelse mellan den mervärdesskatt som slutkonsumenten erlägger och den mervärdesskatt som belastar transaktionerna på de olika nivåerna i distributionskedjan är vidare varje aktör skattskyldig gentemot

skattemyndigheterna med avseende på det värde som han har tillfört. Minskningen av tillverkarens beskattningsunderlag kan emellertid inte påverka den mervärdesskatt som detaljhandlaren är skyldig att erlagga, eftersom denna minskning inte påverkar det värde som detaljhandlaren tillfört. Om den återbetalning som detaljhandlaren erhållit från tillverkaren däremot inte ingår i tillverkarens beskattningsunderlag, finns emellertid risk för att principen om mervärdesskattens neutralitet åsidosätts.

54 Detta vederläggs inte av domarna i de ovannämnda målen Boots Company respektive Argos Distributors, vilka för övrigt inte är relevanta i förevarande mål, eftersom de handlar om transaktioner som enbart berör detaljhandelsföretag och deras direkta kunder.

55 Domstolen erinrar om att det ovannämnda målet Boots Company rörde rabattkuponger som ett företag hade utfärdat till sina kunder gratis i samband med köp av vissa produkter. Kupongerna ingick i en marknadsföringskampanj som finansierades av företaget. Domstolen fastställde att eftersom en sådan prisnedsättning omfattades av begreppet "rabatter som ges till kunden" i den mening som avses i artikel 11 A 3.b i sjätte direktivet, skulle kupongernas nominella värde inte ingå i detta bolags beskattningsunderlag (domen i det ovannämnda målet Boots Company, punkterna 13, 21 och 22).

56 I det ovannämnda målet Argos Distributors utfärdades kupongerna av ett företag, som också sålde dem för det nominella värdet eller till ett rabatterat pris. Kupongerna användes därefter som betalningsmedel till sitt nominella värde i företagets butiker av andra personer än dem som hade förvärvat kupongerna. Vad avser beräkningen av den mervärdesskatt som Argos Distributors Ltd skulle erlagga beträffande inkomsterna från försäljningen av de produkter som hade betalats med kupongerna fastställde domstolen att det subjektiva vederlag som

företaget faktiskt hade uppburit utgjordes av kupongernas nominella värde med avdrag för eventuella rabatter (se domen i det ovannämnda målet Argos Distributors, punkterna 18 och 20).

- 57 Av domarna i de ovannämnda målen Boots Company och Argos Distributors följer att bedömningen av rabattkuponger i fråga om beräkning av mervärdes-skatt beror på kupongernas juridiska och ekonomiska innebörd. Av de nämnda domarna följer även att beskattningsunderlaget för den som tar emot dessa kuponger inte får vara lägre än det kapitalbelopp som denne faktiskt erhåller för sin leverans (se domarna i de ovannämnda målen Boots Company, punkterna 21 och 22, och Argos Distributors, punkterna 19—23).
- 58 Av det anförda följer att det subjektiva vederlag — i den mening som avses i artikel 11 A 1.a i sjätte direktivet — som erhållits av detaljhandlaren i fall som det förevarande utgörs av varans totala pris. Slutkonsumenten och tillverkaren har betalat en viss del var av detta pris. För detaljhandlaren utgör kupongerna nämligen en rätt till återbetalning från tillverkaren motsvarande den prisnedsättning som slutkonsumenten erhållit. Härav följer att kupongernas nominella värde utgör en tillgång för detaljhandlaren som realiserar vid återbetalningen och att kupongerna skall betraktas som betalningsmedel som motsvarar detta värde.
- 59 Detaljhandlarens beskattningsunderlag för försäljningen till slutkonsumenten utgörs följaktligen av det totala detaljhandelspriset, nämligen det pris som slutkonsumenten har betalat med tillägg för det belopp som tillverkaren återbetalar till detaljhandlaren.

- 60 Argumentet att rabattkupongens nettovärde inte kan ingå i detaljhandlarens beskattningsunderlag kan följaktligen inte godtas.
- 61 Den tyska och den brittiska regeringen har vidare gjort gällande att minskningen av tillverkarens mervärdesskatt — utan att någon motsvarande justering görs av det avdrag för ingående mervärdesskatt som görs av tillverkarens direkta kund eller av övriga mellanliggande transaktioner — medför systematiska skattebortfall vid gränsöverskridande användning av rabattkupongerna och vid transaktioner till förmån för skattskyldiga som agerar i egenskap av slutkonsumenter.
- 62 Den tyska och den brittiska regeringen har särskilt hänvisat till situationen där detaljhandlarens leverans till slutkonsumenten utgör en export undantagen från skatteplikt eller en leverans mellan medlemsstaterna som även den är undantagen från skatteplikt. De nämnda regeringarna har även åberopat situationen att den slutkonsument som köper varan från detaljhandlaren är en näringsidkare som använder varan för skattepliktiga transaktioner och som har rätt att dra av ett belopp motsvarande den mervärdesskatt som detaljhandlaren betalat. Att låta rabattkupongen ingå i detaljhandlarens beskattningsunderlag resulterar i dessa fall, enligt dessa båda regeringar, i ett avdragsöverskott, vilket i sin tur leder till förlorade intäkter för skattemyndigheterna motsvarande den mervärdesskatt som ingår i kupongens nominella värde.
- 63 Det kan konstateras att minskningen av tillverkarens beskattningsunderlag utan motsvarande justering av avdragen för övriga aktörer i distributionskedjan i de fall som beskrivs i den föregående punkten inte med nödvändighet leder till en obalans mellan ingående och utgående mervärdesskatt, och därmed till en menlig inverkan på mervärdesskattesystemet. I samtliga dessa fall kan nämligen överensstämmelsen mellan ingående och utgående mervärdesskatt upprätthållas genom åtgärder som föreskrivs i sjätte direktivet.

- 64 Vad gäller ordinära transaktioner inom gemenskapen skall särskilt följande påpekas. En tillverkare får minska beskattningsunderlaget i efterhand om han använder sig av sådana marknadsföringssystem som de system som är aktuella i förevarande fall. Anledningen härtill är att det pris som slutkonsumenten betalar innefattar mervärdesskatt, vilket följaktligen även är fallet med det belopp som detta pris nedsätts med. I de fall då kupongvärdet på grund av ett undantag från skatteplikt inte kan beskattas i den medlemsstat från vilken varorna avsänts innehåller däremot de fakturerade priserna i detta led i distributionskedjan — eller senare led — inte någon mervärdesskatt. Detta innebär att en minskning eller en delåterbetalning av detta pris inte heller kan innehålla någon mervärdesskatt som kan leda till en minskning av tillverkarens mervärdesskatt.
- 65 Vad gäller leveranser för export eller inom gemenskapen som är undantagna från skatteplikt får skattemyndigheterna således — genom att utnyttja sina möjligheter enligt artikel 11 C 1 i sjätte direktivet — hindra tillverkaren från att från sin utgående mervärdesskatt dra av det som skulle vara ett fiktivt belopp mervärdesskatt. Att avdraget för mervärdesskatt blir för stort kan undvikas genom kontroller av tillverkarens bokföring.
- 66 För det fall slutkonsumenten är en näringsidkare med avdragsrätt och denne använder varorna i sin verksamhet kan ett för stort avdrag, till följd av en återbetalning i efterhand avseende en kupong, undvikas genom en justering av avdraget för ingående mervärdesskatt vad beträffar denne slutkonsument, i enlighet med artikel 20.1 b i sjätte direktivet. Enligt denna bestämmelse är det nämligen möjligt att jämka det ursprungliga avdraget när det, efter det att deklARATIONEN är gjord, inträffar någon förändring i de faktorer som använts för att bestämma avdragsbeloppet. Att skyldigheten att jämka avdragen fullgörs kan även i detta fall säkerställas genom kontroller av bokföringen, såväl hos slutkonsumenten som hos tillverkaren.

- 67 Det finns således anledning att fastställa att i de fall där avdraget för ingående mervärdesskatt riskerar att bli för stort, som de fall som den tyska och den brittiska regeringen åberopat, kan lämpliga åtgärder vidtas enligt sjätte direktivet för att förhindra eventuella oberättigade krav på avdrag, och därmed eventuella skattebortfall.

Åsidosättande av principen att mervärdesskatten skall vara konkurrensneutral

- 68 Den tyska regeringen har gjort gällande följande. Kommissionens synsätt strider mot principen att mervärdesskatten skall vara konkurrensneutral. Enligt detta synsätt får tillverkaren under alla omständigheter minska sitt beskattningsunderlag med ett belopp motsvarande värdet av den kupong som tillverkaren återbetalar ersättning för. En sådan minskning ger upphov till snedvridning av konkurrensen, eftersom rabattkupongssystem i så fall behandlas förmånligare skattemässigt än andra marknadsföringsåtgärder.
- 69 I detta hänseende har den tyska regeringen påpekat att det är tillverkaren själv som beslutar om en marknadsföringskampanj med rabattkuponger. Tillverkaren bestämmer hur omfattande kampanjen skall vara och står även för de kostnader som den medför. Minskningen av tillverkarens kostnadsbörda med den mervärdesskatt som ingår i kupongernas nominella värde bidrar emellertid i slutändan till att finansiera marknadsföringskostnader. En sådan minskning kan följaktligen ge upphov till diskriminering av andra slag av marknadsföringsåtgärder, såsom reklamkampanjer eller reklamgåvor.
- 70 Den tyska regeringen har i detta avseende gjort gällande att en tillverkare som vill öka försäljningen av sina varor får ett incitament till att inte anlita reklambyråer,

eftersom tillverkarens driftskostnader blir lägre om han använder systemet med rabattkuponger. Minskningen av tillverkarens skatteskuld med den mervärdesskatt som ingår i kupongernas nominella värde får till följd att de företag som eventuellt hade kunnat tillhandahålla tjänster förlorar potentiella uppdrag.

- 71 Den tyska regeringen har anfört att en minskning av tillverkarens beskattningsunderlag med kupongernas nettovärde även ger upphov till en snedvridning av konkurrensen i förhållande till marknadsföringsåtgärder med reklamgåvor, som den kampanj som var föremål för domen av den 27 april 1999 i mål C-48/97, Kuwait Petroleum (REG 1999, s. I-2323). I denna dom fastställde domstolen att överlämnandet till slutkonsumenten av en gåva är en mervärdesskattepliktig transaktion enligt artikel 5.6 i sjätte direktivet, eftersom gåvan inte utgör en rabatt på den vara som marknadsförs.
- 72 Vid en jämförelse mellan systemen med reklamgåvor respektive rabattkuponger har den tyska regeringen gjort gällande att tillverkaren i det första systemet är skyldig att erlägga mervärdesskatt beträffande gåvan. Tillverkaren har emellertid likväl rätt till avdrag med samma belopp för anskaffningen av gåvan. Om tillverkaren däremot väljer att ersätta gåvan med en kupong vars nominella värde är detsamma som gåvans nettoanskaffningspris, kan tillverkaren minska sina driftskostnader med den mervärdesskatt som ingår i detta nominella värde. Den skattemässiga behandlingen av tillverkarens överlämnande av gåvor är således neutral medan utfärdandet av rabattkuponger åtnjuter särskilt förmånlig behandling i mervärdesskattehänseende.
- 73 Domstolen erinrar inledningsvis om att mervärdesskatten är neutral och att den därför i princip inte utgör någon kostnad. Den skall således inte inverka på det val av metod för att främja försäljningen av deras varor som tillverkarna gör. I förevarande fall har den tyska regeringen inte kunnat visa att systemet med rabattkuponger behandlas skattemässigt gynnsammare än andra marknadsföringsåtgärder, och följaktligen inte heller att det förekommer någon snedvridning av konkurrensen.

- 74 Den tyska regeringen har inte förklarat vari den påstådda snedvridningen av konkurrensvillkoren till skada för reklambyråerna verkligen består. Det finns nämligen ingen anledning att anta att det skulle bli dyrare för en tillverkare att ge en reklambyrå i uppdrag att marknadsföra dess varor än att utfärda kuponger till slutkonsumenterna. Den tjänst som reklambyrån tillhandahåller ger nämligen upphov till en avdragsrätt för tillverkaren, vilket medför att dennes skatteskuld minskar.
- 75 Det skall vidare erinras om att det ovannämnda målet Kuwait Petroleum rörde kuponger som ett oljebolag hade utfärdat till konsumenter vid köp av en viss volym bensin. Konsumenterna kunde, utan att betala någon ersättning, lösa in dessa kuponger mot gåvor som valdes ur en särskild katalog. Domstolen fastställde att överlämnandet av dessa gåvor inte kunde anses utgöra en rabatt enligt artikel 11 A 3.b i sjätte direktivet, utan skulle betraktas som en leverans mot vederlag enligt artikel 5.6 i sjätte direktivet och följaktligen som en skattepliktig transaktion (se domen i det ovannämnda målet Kuwait Petroleum, punkterna 16, 17 och 31). I den senare bestämmelsen föreskrivs bland annat att uttag som en skattskyldig person gör av varor i rörelsen för eget eller personalens privata bruk, eller överlåtelse därav utan ersättning, skall behandlas som leverans mot vederlag om mervärdesskatten på varorna i fråga varit helt eller delvis avdragsgill.
- 76 Domstolen påpekade emellertid även att en skattskyldig som ger bort sådana gåvor har rätt, enligt artikel 17.2 a i sjätte direktivet, att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som erlagts i samband med förvärvet av dessa varor (se domen i det ovannämnda målet Kuwait Petroleum, punkt 19).
- 77 De två typerna av marknadsföringssystem — rabattkuponger respektive reklamgåvor — omfattas visserligen av två olika regelsystem, men denna skillnad i

skattemässig behandling är en naturlig del av sjätte direktivets systematik och kan inte ge upphov till snedvridning av konkurrensen av det slag som den tyska regeringen har påstått.

78 Härav följer att inte heller argumentet att principen att mervärdesskatten skall vara konkurrensneutral har åsidosatts kan godtas.

79 Med hänsyn till det ovan anförda fastställer domstolen att Förbundsrepubliken Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 11 i sjätte direktivet genom att inte anta bestämmelser enligt vilka beskattningsunderlaget kan justeras för en skattskyldig som har utgivit återbetalning i samband med inlösen av rabattkuponger.

Rättegångskostnader

80 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Förbundsrepubliken Tyskland skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom nämnda medlemsstat har tappat målet, skall den förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

- 81 Enligt artikel 69.4 i rättegångsreglerna skall Förenade kungariket Storbritannien bära sin egen rättegångskostnad.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

följande dom:

- 1) Förbundsrepubliken Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 11 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, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388 och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt — tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet, genom att inte anta bestämmelser enligt vilka beskattningsunderlaget kan justeras för en skattskyldig som har utgivit återbetalning i samband med inlösen av rabattkuponger.
- 2) Förbundsrepubliken Tyskland skall ersätta rättegångskostnaderna.

- 3) Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland skall bära sin egen rättegångskostnad.

Rodríguez Iglesias	Puissochet	Schintgen
Timmermans	Gulmann	Edward
Skouris	Macken	Colneric
von Bahr	Cunha Rodrigues	

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 15 oktober 2002.

R. Grass

Justitiesekreterare

G.C. Rodríguez Iglesias

Ordförande