

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 19 december 2012 (*)

”Beskattning – Mervärdesskatt – Andra direktivet 67/228/EEG – Artikel 8 a – Sjätte direktivet 77/388/EEG – Leverans av varor – Beskattningsunderlag – Provision som ett postorderförsäljningsbolag betalar till sin agent – Tredjepartskunders köp – Nedsättning av priset efter skattskyldighetens inträde – Direkt effekt”

I mål C-310/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förenade kungariket) genom beslut av den 26 maj 2011, som inkom till domstolen den 20 juni 2011, i målet

Grattan plc

mot

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av A. Rosas, tillförordnad ordförande på andra avdelningen, samt domarna U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev (referent), och C.G. Fernlund,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 12 juli 2012,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Grattan plc, genom H. Stone, solicitor, P. Lasok, QC, och R. Haynes, barrister,
- Förenade kungarikets regering, genom C. Murrell, E. Jenkinson och L. Seeboruth, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och C. Soulay, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 13 september 2012 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 8 a och punkt 13 i bilaga A till rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – struktur och tillämpningsföreskrifter för det gemensamma

systemet för mervärdesskatt (EGT 71, s. 1303) (nedan kallat andra direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Grattan plc (nedan kallat Grattan) och Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (nedan kallat Commissioners) avseende återbetalning av mervärdesskatt på provision till så kallade agenter för varor som beställts via dem från år 1973 till år 1977.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3 I artikel 5 i andra direktivet föreskrevs följande:

"1. Med 'leverans av varor' avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.

2. Som leverans i den betydelse som avses i punkt 1 anses vidare:

...

c) Överföring av varor i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning,

...

5. Skattskyldighet inträder då leveransen utförs. ..."

4 I punkt 8 i bilaga A till andra direktivet preciserades att "med 'skattskyldighetens inträde' avses skatteskuldens uppkomst".

5 I artikel 8 a i andra direktivet föreskrevs följande:

"Beskattningsunderlaget utgörs

a) vid leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, av allt som utgör motvärdet för leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster, inklusive kostnader och avgifter med undantag för själva mervärdesskatten".

6 Uttrycket motvärde definierades i punkt 13 i bilaga A till detta direktiv såsom:

"... allt som mottas i gengäld mot leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, inklusive bikostnader (emballage-, transport-, försäkringskostnader, etc.), alltså inte enbart beloppet av de summor som erhållits utan även av exempelvis värdet på varor som erhållits i utbyte ..."

7 I artikel 11 A 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) (nedan kallat sjätte direktivet), som ersatte andra direktivet från år 1978, föreskrevs följande:

"1. Beskattningsunderlaget skall vara följande:

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

...

3. Beskattningsunderlaget får inte innefatta följande:

- a) Prisnedsättningar i form av kassarabatt.
- b) Rabatter som ges till kunden och bokförs vid tidpunkten för tillhandahållandet.

..."

8 I artikel 11 C.1 i sjätte direktivet föreskrevs 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.

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

Förenade kungarikets lagstiftning

9 Den nationella bestämmelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet är artikel 10.2 i 1972 års finanslag (Finance Act 1972), som innehöll följande bestämmelse:

"Om leveransen sker mot vederlag i pengar motsvarar dess värde det belopp som utgetts i vederlag, med tillägg för den mervärdesskatt som ska tas ut."

10 First-tier Tribunal (Tax Chamber) har påpekat att den nationella lagstiftningen inte innehöll några bestämmelser om nedsättning i efterhand av värdet på leveranser till följd av prissänkningar eller rabatter som inte inträdde förrän leveransen genomförts.

11 Medlemsstaterna hade att per den 1 januari 1978 "ändra sina nuvarande mervärdesskattesystem" i enlighet med bestämmelserna i sjätte direktivet.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

12 Grattan tillhör en grupp av skattskyldiga bolag som det företräder. Gruppen består av bolag som under den aktuella perioden bedrev postorderförsäljning (nedan kallade bolagen). Dessa anlätade tjänster av agenter som erhöll provision, bland annat på inköp som gjordes av tredjepartskunder (nedan kallade tredjepartskunders köp), vilka var slutkonsumenter (nedan kallade indirekta kunder), till vilka de skickade kataloger från något av de involverade bolagen. Agenten vidarebefordrade de indirekta kundernas beställningar antingen per telefon till det berörda bolagets telefoncentral eller medelst ett beställningsformulär. De varor som beställts levererades normalt till agenten för vidare distribution till de indirekta kunderna. Betalningen för varorna erhöles av agenten från de indirekta kunderna och fördes därefter regelbundet vidare till postorderbolaget.

13 Agenterna erhöles provision med 10 procent på de belopp som de betalade till berört bolag, såväl avseende deras egna inköp av varor i postorderkatalogen som avseende tredjepartskunders inköp. Agenten gottskrevs provisionen som ett tillgodohavande på ett öppet konto i bolagets bokföring och kunde därefter ta ut sin provision på följande sätt:

- Agenten kunde begära att få provisionen utbetald med check.
- Agenten kunde kvitta skulden på sitt konto mot tillgodohavandet och därigenom minska sin

skuld till bolaget för de varor som agenten köpt av bolaget.

– Agenten kunde även använda tillgodohavandet för att helt eller delvis betala inköp av nya varor.

14 När provisionen erhöles i form av checkbetalning eller ett tillgodohavande att kvittas mot agentens skuld, antecknades den som uttagen i form av "kontanter". När provisionen användes för inköp av nya varor antecknades den som uttag "i form av varor". Målet vid den hänskjutande domstolen rör endast de situationer där provisionen togs ut "i kontanter".

15 Bolagen redovisade mervärdesskatt på hela katalogpriset, inklusive den provision som betalats till agenterna. Grattan yrkade att Commissioners skulle återbetala den å denna provision belöpande mervärdesskatten, då den utgjorde en rabatt som minskade vederlaget eller beskattningsunderlaget för varuleveranser från bolagen till agenterna. Commissioners beslutade att återbetala mervärdesskatten på dessa provisioner med undantag för dem som tagits ut i kontanter för tredjepartskunders köp, under perioden från år 1973 till och med den 1 januari 1978.

16 Grattan överklagade detta beslut till den hänskjutande domstolen och åberopade att de provisioner på tredjepartskunders köp som uppburits i kontanter utgjorde sänkningar av priset på varor som agenten köpt i det aktuella bolaget (om dessa provisioner uppbars vid leveranstidpunkten) eller rabatter (om provisionerna uppbars efter leveransen). Vederlaget, eller beskattningsunderlaget, måste därför sättas ned. Detta framgick enligt Grattan av artikel 11 C.1 i sjätte direktivet och, före år 1978, av artikel 8 a och punkt 13 i bilaga A till andra direktivet eller, åtminstone, av principen om skatteneutralitet vilken existerade före år 1978.

17 Commissioners gjorde gällande att andra direktivet inte innehöll något krav på att medlemsstaterna skulle införa bestämmelser om nedsättning i efterhand av beskattningsunderlaget efter leverans, i likhet med vad som föreskrivs i artikel 11 C.1 i sjätte direktivet. Artikel 8 a i andra direktivet var inte heller tillräckligt precis för att ha direkt effekt. Commissioners ansåg att det förelåg relevanta skillnader mellan provisionerna för tredjepartskunders köp och för agenternas egna köp av varor ur postorderkatalogen.

18 Under dessa förhållanden beslutade First-tier Tribunal (Tax Chamber) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

"Har en skattskyldig person, vad avser perioden före den 1 januari 1978, rätt att – med stöd av den direkta effekten hos artikel 8 a i [andra direktivet] och/eller enligt principen om skatteneutralitet och principen om likabehandling – i efterhand anse att beskattningsunderlaget för en varuleverans har minskat, när mottagaren av leveransen, efter det att denna varuleverans har skett, gottskrivits ett tillgodohavande av leverantören som mottagaren valt att ta ut antingen i form av kontanter eller i form av ett tillgodohavande som vederbörande får kvitta mot sin skuld till leverantören för redan utförda varuleveranser?"

Prövning av tolkningsfrågan

19 Den hänskjutande domstolen har ställt sin tolkningsfråga för att få klarhet i huruvida artikel 8 a i andra direktivet ska tolkas så, att den ger en skattskyldig person rätt att i efterhand anse att beskattningsunderlaget för en varuleverans har minskat, när en agent, efter det att denna varuleverans har skett, gottskrivits ett tillgodohavande av leverantören som agenten valt att ta ut antingen i form av kontanter eller i form av ett tillgodohavande som vederbörande får kvitta mot sin skuld till leverantören för redan utförda varuleveranser.

20 Det ska för besvarandet av denna fråga erinras om att artikel 8 a i andra direktivet innehöll

bestämmelsen att beskattningsunderlaget "vid leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, [utgörs] av allt som utgör motvärdet för leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster, inklusive kostnader och avgifter med undantag för själva mervärdesskatten".

21 Uttrycket motvärde i artikel 8 a i detta direktiv definierades i punkt 13 i bilaga A så, att det omfattade "allt som mottas i gengäld mot leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, inklusive bikostnader (emballage-, transport-, försäkringskostnader, etc.), alltså inte enbart beloppet av de summor som erhållits utan även av exempelvis värdet på varor som erhållits i utbyte".

22 Begreppet motvärde förekommer i en unionsrättslig bestämmelse utan hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar för fastställandet av dess betydelse och räckvidd. Härav följer att tolkningen av det aktuella begreppet i dess allmänna betydelse inte kan överlåtas till varje enskild medlemsstats skönsmässiga bedömning. Detta motvärde är ett subjektivt värde eftersom beskattningsunderlaget för tillhandahållandet av tjänster utgörs av det vederlag som verkligen erhållits och inte av ett uppskattat värde som fastställs enligt objektiva kriterier (dom av den 5 februari 1981 i mål 154/80, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, REG 1981, s. 445, punkterna 9 och 13 ; svensk specialutgåva, volym 7, s. 23).

23 För att avgöra om artikel 8 a i andra direktivet innebar en skyldighet för medlemsstaterna att tillåta ändringar av nämnda motvärde och således en justering av beskattningsunderlaget efter skattskyldighetens inträde, ska även bestämmelserna i detta direktiv om beräkning, deklaration och betalning av mervärdesskatten prövas. Fastställandet av beskattningsunderlaget förutsätter nämligen att det finns ett motvärde och att skattskyldighet inträtt.

24 Det ska i det avseendet påpekas att artikel 5.5 i andra direktivet innehöll bestämmelsen att "[s]kattskyldighet inträder då leveransen utförs". Uttrycket skattskyldighetens inträde i denna bestämmelse definierades i punkt 8 i bilaga A till det direktivet som "skatteskuldens uppkomst".

25 Det ska konstateras att andra direktivet inte innehåller någon bestämmelse om att skatten ska bestämmas vid en senare tidpunkt än då skattskyldighet inträder och ej heller om att skattskyldighetens inträde ska skjutas upp. Detta direktiv innehåller inte heller någon bestämmelse innebärande att en uppkommen skatteskuld kan ändras.

26 Under dessa förhållanden gäller att, i likhet med vad generaladvokaten har konstaterat i punkt 41 i sitt förslag till avgörande, enligt bland annat artikel 5.5 i andra direktivet, skatteskulden för en skattskyldig person uppkom vid samma nivå som det belopp som följer av det vid leveranstidpunkten fastställda beskattningsunderlaget.

27 Varken artikel 8 a eller någon annan artikel i andra direktivet kan alltså tolkas så, att den medförde en skyldighet att tillåta en justering av beskattningsunderlaget, eller av den utgående mervärdesskatten, efter det att leverans skett, vilket är den tidpunkt då skattskyldighet inträder.

28 Vad därefter gäller principen om skatteneutralitet utgör den, såsom utgörande en grundläggande princip för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, en mervärdesskatterättslig motsvarighet till likabehandlingsprincipen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 april 2008 i mål C-309/06, *Marks & Spencer*, REG 2008, s. I-2283, punkt 47). Denna princip leder bland annat till att de skattskyldiga personerna inte får behandlas olika för likartade konkurrerande tillhandahållanden av tjänster respektive varuleveranser (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 april 2006 i de förenade målen C-443/04 och C-444/04, *Solleveld och van den Hout-van Eijnsbergen*, REG 2006, s. I-3617, punkt 39 och där angiven rättspraxis).

29 Principen om skatteneutralitet utgör inte någon primärrättslig bestämmelse som i sig gör det möjligt att fastställa beskattningsunderlaget i den mening som avses i artikel 8 a i andra direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 november 2012 i mål C-174/11, Zimmermann, punkt 50 och där angiven rättspraxis). Den förmår heller inte kompensera för den omständigheten att andra direktivet saknar bestämmelser som motsvarar den i artikel 11 C.1 i sjätte direktivet.

30 Enligt det andra synsättet avseende denna princip ska den mervärdesskatt som skatteförvaltningen påför exakt motsvara det mervärdesskattebelopp som anges på fakturan och som slutkonsumenten har betalat till den skattskyldige (dom av den 10 juli 2008 i mål C-484/06, Koninklijke Ahold, REG 2008, s. I-5097, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

31 Det framgår av de handlingar som getts in till domstolen att den indirekta kunden i egenskap av slutkonsument av varorna hade att betala det pris som angavs i katalogen för de varor som vederbörande köpte. Nämnad kund erhöll inte någon provision från bolaget. Det var nämligen avtalat att denna provision skulle överföras till agenten och inte till den indirekta kunden. Under dessa förhållanden och enligt de i föregående punkt nämnda principerna ska det anses att motvärdet för leveransen motsvarade hela det pris som angavs oreducerat i katalogen, och att beskattningsunderlaget alltså utgjordes av detta pris.

32 Vidare ska domstolen pröva Grattans argument att det är fel att skilja mellan situationen före den 1 januari 1978 och situationen efter denna tidpunkt, eftersom mervärdesskattesystemets kontinuitet inte beaktas om en sådan åtskillnad görs.

33 Det ska i det hänseendet – i likhet med vad generaladvokaten har anfört i punkterna 49 och 50 i sitt förslag till avgörande – påpekas att graderna av harmonisering enligt andra och sjätte direktivet inte är jämförbara. Framför allt saknade det gemensamma mervärdesskattesystem som infördes genom 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) ännu i flera avseenden en uttömmande reglering, och bland annat fastställdes inte något enhetligt beskattningsunderlag.

34 Som domstolen påpekade i punkt 12 i sin dom av den 5 maj 1982 i mål 15/81, Schul Douane Expeditur (REG 1982, s. 1409, svensk specialutgåva, volym 6, s. 369), medförde sjätte direktivet en harmonisering av begreppen skattskyldighetens inträde och uttag av skatt samt en harmonisering av beskattningsunderlaget.

35 Det var i denna kontext som unionslagstiftaren införde artikel 11 C.1 i sjätte direktivet, enligt vilken medlemsstaterna är skyldiga att fastställa villkoren för nedsättning i efterhand av beskattningsunderlaget. Genom denna bestämmelse tvingas nämligen medlemsstaterna i princip att nedsätta beskattningsunderlaget varje gång, efter ett avtals ingående, som den skattskyldige inte har erhållit en del av eller hela vederlaget (se dom av den 3 juli 1997 i mål C-330/95, Goldsmiths, REG 1997, s. I-3801, punkterna 16–18, och av den 29 maj 2001 i mål C-86/99, Freemans, REG 2001, s. I-4167, punkt 33).

36 Som framgår av punkterna 25–27 i förevarande dom saknades en motsvarande bestämmelse i andra direktivet. Den omständigheten att Europeiska unionens råd införde artikel 11 C.1 i sjätte direktivet, utöver artikel 11 A däri, ger dessutom stöd för tolkningen att nämnda artikel 11 C inte var oupplösligt förenad med artikel 11 A i sjätte direktivet eller med dess föregångare, det vill säga artikel 8 a i andra direktivet.

37 Mot bakgrund av det ovan redovisade ska den fråga som ställts besvaras enligt följande. Artikel 8 a i andra direktivet ska tolkas så, att den inte ger en skattskyldig person rätt att i efterhand

anse att beskattningsunderlaget för en varuleverans har minskat, när en agent, efter det att denna varuleverans har skett, gottskrivits ett tillgodohavande av leverantören som agenten valt att ta ut antingen i form av kontanter eller i form av ett tillgodohavande som vederbörande får kvitta mot sin skuld till leverantören för redan utförda varuleveranser.

Rättegångskostnader

38 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

Artikel 8 a i rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – struktur och tillämpningsföreskrifter för det gemensamma systemet för mervärdesskatt ska tolkas så, att den inte ger en skattskyldig person rätt att i efterhand anse att beskattningsunderlaget för en varuleverans har minskat, när en agent, efter det att denna varuleverans har skett, gottskrivits ett tillgodohavande av leverantören som agenten valt att ta ut antingen i form av kontanter eller i form av ett tillgodohavande som vederbörande får kvitta mot sin skuld till leverantören för redan utförda varuleveranser.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: engelska.