

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. KOKOTT

fremsat den 13. september 2012 (1)

Sag C-310/11

Grattan plc

mod

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af First-Tier Tribunal, Tax Chamber (Det Forenede Kongerige))

»Skattelovgivning – merværdiafgift – artikel 8, litra a), i andet direktiv 67/228/EØF – beskatningsgrundlag ved tilbagebetaling af en del af modydelsen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted«

I – Indledning

1. Britiske virksomheder er opfindsomme. Deres idérigdom med hensyn til komplekse salgsmetoder har Domstolen gentagne gange beskæftiget sig med i momsmæssig henseende, og det har ført til vigtige afgørelser med klingende navne som f.eks. »Naturally Yours«, »Elida Gibbs« eller senest »Loyalty Management« (2).

2. Den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse vedrører også en differentieret distributionsmetode, der anvendes af britiske virksomheder, men som imidlertid blev opfundet allerede for nogle årtier siden. Alligevel er konsekvenserne af denne distributionsmetode for beskatningsgrundlaget for moms i årene 1973-1977 endnu ikke afklaret i hovedsagen. I den foreliggende sag vil Domstolen derfor igen skulle vende tilbage til Unionens tidlige momslovgivning og behandle fortolkningen af retsregler, som var gældende for over 30 år siden.

II – Retsforskrifter

A – EU-ret

1. Andet momsdirektiv 67/228/EØF

3. I den periode, der er relevant i hovedsagen, blev moms reguleret i EU-retten ved bl.a. direktiv 67/228/EØF (3) (herefter »andet direktiv«).

4. I henhold til andet direktivs artikel 2, litra a), pålægges merværdiafgiften »levering af ting og tjenesteydelser, som en afgiftspligtig foretager i indlandet mod vederlag«.
5. I andet direktivs artikel 5 forklares afgiftspligtens indtræden nærmere på følgende måde:
- »1. Som »levering af en ting« anses overdragelse af retten til som ejer at råde over en fysisk genstand.
2. Som levering efter stk. 1 anses endvidere:
- [...]
- c) overdragelse af en ting ifølge en aftale om indkøbs- eller salgskommission
- [...]
- [...]
5. Afgiftspligten indtræder på det tidspunkt, på hvilket leveringen finder sted. [...]«
6. Andet direktivs artikel 8 indeholder bestemmelser vedrørende beskatningsgrundlaget og har bl.a. følgende indhold:
- »Beskatningsgrundlaget er:
- a) ved leverancer og tjenesteydelser alt, hvad der udgør modværdi for levering af tingen eller tjenesteydelsen, indbefattet omkostninger og afgifter med undtagelse af selve merværdiafgiften
- [...]«
7. Med hensyn til artikel 8, litra a), indeholder bilag A til andet direktiv, som i henhold til artikel 20 udgør en integrerende del af direktivet, under nr. 13), første afsnit, bl.a. følgende forklaring:
- »Ved begrebet »modværdi« skal forstås alt, hvad der modtages som modydelser for levering af en ting eller for en tjenesteydelse [...]«
8. Endelig regulerer andet direktivs artikel 9 anvendelsen af afgiftssatsen på beskatningsgrundlaget bl.a. på følgende måde:
- »1. Merværdiafgiftens normalsats fastsættes af hver enkelt medlemsstat som en procentsats af beskatningsgrundlaget ens for leveringer af ting og tjenesteydelser.
- [...]«
2. Sjette momsdirektiv 77/388/EØF
9. Direktiv 77/388/EØF (4) (herefter »sjette direktiv«) erstattede andet direktiv i Det Forenede Kongerige den 1. januar 1978 (5).
10. Med hensyn til beskatningsgrundlaget indeholder sjette direktiv mere detaljerede bestemmelser end andet direktivs artikel 8. I niende betragtning gives følgende begrundelse:

»[B]eskatningsgrundlaget bør harmoniseres, for at anvendelsen af fællesskabssatsen på afgiftspligtige transaktioner fører til sammenlignelige resultater i samtlige medlemsstater.«

11. I sjette direktivs artikel 11, punkt A, fastsættes bl.a. i denne henseende:

»1. Beskatningsgrundlaget er:

a) ved levering af goder og tjenesteydelser [...] den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, [...]

[...]«

12. I sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, findes desuden en bestemmelse, der regulerer de tilfælde, hvor beskatningsgrundlaget reduceres efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted:

»I tilfælde af annulation, afbestilling, ophævelse, ikke eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsættes beskatningsgrundlaget tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.

For så vidt angår ikke eller kun delvis betaling kan medlemsstaterne dog fravige denne bestemmelse.«

B – *Nationale bestemmelser*

13. I den i hovedsagen relevante periode indeholdt Section 10(2) i Finance Act 1972 følgende bestemmelse for fastsættelsen af beskatningsgrundlaget:

»Hvis leveringen sker mod et vederlag i penge, skal værdien heraf anses for at være det beløb, som med tillæg af den afgift, der skal pålægges, svarer til vederlaget.«

14. Den nationale lovgivning indeholdt derimod ingen bestemmelse i tilfælde af, at beskatningsgrundlaget reduceres efter det tidspunkt, hvor leveringen har fundet sted.

III – **Hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål**

15. Sagsøgeren i hovedsagen er selskabet Grattan plc (herefter »Grattan«). I hovedsagen har selskabet over for den britiske afgiftsmyndighed gjort krav gældende på tilbagebetaling af moms på grundlag af egne og overdragne rettigheder. Disse krav vedrører moms, der blev betalt for årene 1973-1977 på grundlag af flere selskabers virksomhed inden for postordrehandel (herefter »postordrevirksomheder«).

16. Postordrevirksomhederne anvendte et specielt distributionssystem. Dette system omfattede personer, der blev betegnet som »agenter«, og som havde en speciel konto hos den pågældende postordrevirksomhed. På denne konto modtog agenterne en kredit på 10% af det overførte beløb som »kommission« både af deres egne køb af varer fra postordrekataloget (herefter »egne køb«) og af køb foretaget af tredjepart gennem dem (herefter »tredjepartskunders køb«).

17. En agent havde sædvanligvis et begrænset antal personer som »tredjepartskunder« og afviklede tredjepartskunders køb ved at give kataloger til tredjepartskunderne, afgive deres ordrer til postordrevirksomhederne, videresende de bestilte varer til tredjepartskunderne og opkræve den katalogpris, som tredjepartskunderne skulle betale.

18. De beløb, der blev krediteret agentens konto på grundlag af egne og tredjepartskunders køb, kunne denne bl.a. kræve udbetalt på en check eller modregne i sin gæld til postordrevirksomhederne.

19. De beløb, der blev krediteret for tredjepartskunders køb, og som blev anvendt på denne måde, behandlede den britiske afgiftsmyndighed som vederlag for agentens tjenesteydelser i forbindelse med tredjepartskunderne.

20. Grattan har i hovedsagen anfægtet denne behandling. Kreditterne til fordel for agenterne reducerer nemlig kun den købspris, som agenten har betalt for køb af varer. Dette gælder ikke kun for egne køb, hvor dette er ubestridt, men også for tredjepartskundernes køb. »Kommissionen« reducerer derfor efterfølgende modydelsen og dermed beskatningsgrundlaget for postordrevirksomhedernes levering af varer til agenterne, så snart disse modtager de krediterede beløb. I dette omfang har postordrevirksomhederne derfor indbetalt for meget moms i årene 1973-1977.

21. First-Tier Tribunal (Tax Chamber), der behandler kravet om tilbagebetaling, skal fortolke det på daværende tidspunkt gældende andet direktiv og betvivler, om en efterfølgende nedsættelse af beskatningsgrundlaget i henhold til dette direktiv var EU-retligt påkrævet. På denne baggrund har den forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

»Har en afgiftspligtig person for perioden før den 1. januar 1978 en ret, der har direkte virkning, i henhold til andet direktivs artikel 8, litra a), og/eller principperne om afgiftsneutralitet og ligebehandling til at behandle beskatningsgrundlaget for en levering af varer som nedsat med tilbagevirkende kraft, når leveringsens modtager efter varernes leveringstidspunkt modtog en kredit fra leverandøren, som modtageren derefter valgte enten at modtage som en betaling af penge eller som en kredit for beløb, der skyldtes leverandøren for leveringer af varer, der allerede havde fundet sted, til modtageren?«

IV – Retlig vurdering

22. Da den forelæggende ret i forelæggelsesafgørelsen har forklaret, at kun tilbagebetalingen af moms med hensyn til de beløb, der er krediteret for tredjepartskunders køb, er omtvistet i hovedsagen, skal det præjudicielle spørgsmål fortolkes indskrænkende i den henseende. Nedenfor vil jeg derfor ikke undersøge de momsmæssige konsekvenser af betalingen af »kommission« med hensyn til agenternes egne køb.

23. Herefter skal det undersøges, om de beløb, som i årene 1973-1977 først blev krediteret agenterne for tredjepartskunders køb og dernæst udbetalt på en check eller gennem modregning, i henhold til EU-retten reducerede beskatningsgrundlaget for den moms, som postordrevirksomhederne skulle betale, og om postordrevirksomhederne i den henseende har en ret, der har direkte virkning.

24. Fastsættelsen af beskatningsgrundlaget var i denne periode reguleret i andet direktivs artikel 8. I henhold til artikel 8, litra a), sammenholdt med bilag A, nr. 13), til direktivet er beskatningsgrundlaget ved den i hovedsagen omtvistede levering af ting alt, hvad der modtages som modydelse for leveringen.

25. I den foreliggende sag modtog postordrevirksomhederne først betaling af købsprisen. Efter leveringen af varerne foretog de imidlertid selv betalinger til agenterne, nemlig de beløb, der blev krediteret agenterne og senere udbetalt til dem. Den foreliggende sag vedrører nu spørgsmålet, om disse betalinger fra postordrevirksomhederne i henhold til andet direktiv nedsætter beskatningsgrundlaget for deres leveringer af varer, fordi postordrevirksomhederne i sidste instans modtog mindre.

26. Som det fremgår af forelæggelsesafgårelsen, er det efter den forelæggende rets opfattelse kun nødvendigt at afklare spørgsmålet, om en nedsættelse af beskatningsgrundlaget i henhold til andet direktivs artikel 8, litra a), også er mulig efter leveringstidspunktet. Den første betingelse for en nedsættelse af beskatningsgrundlaget i henhold til denne bestemmelse er imidlertid, at postordrevirksomhedernes beskrevne betalinger faktisk er tilbagebetalinger af dele af modydelsen, der nedsætter beskatningsgrundlaget. Dette spørgsmål skal derfor behandles først (under A), inden jeg undersøger, om andet direktiv foreskriver en reduktion af beskatningsgrundlaget, efter at leveringen har fundet sted (under B).

A – Den afgiftspligtige persons tilbagebetaling af modydelsen

27. I henhold til andet direktivs artikel 8, litra a), kan beskatningsgrundlaget på forhånd kun nedsættes på grundlag af en betaling fra den afgiftspligtige person, hvis denne betaling faktisk udgør tilbagebetaling af en modydelse fra betalingsmodtageren. Ikke enhver betaling fra en afgiftspligtig person til en person, der har betalt en modydelse, kan nemlig betragtes som tilbagebetaling af denne modydelse.

28. Det påhviler den forelæggende ret på grundlag af de faktiske omstændigheder, som den har fastslået i hovedsagen, at undersøge, om postordrevirksomhedernes betalinger til agenterne udgør tilbagebetalinger af modbytter. De faktiske omstændigheder, der er beskrevet i forelæggelsesafgårelsen, og parternes indlæg har imidlertid rejst en vis tvivl med hensyn til, om de beskrevne betalinger skal betragtes som tilbagebetalinger af modbytter. Navnlig synes rets- og ydelsesforholdet mellem postordrevirksomhederne, agenterne og tredjepartskunderne ikke at være tilstrækkeligt afklaret og er åbenbart omtvistet mellem parterne i hovedsagen.

29. På denne baggrund finder jeg det nødvendigt at fremsætte et par bemærkninger til Domstolens praksis, som skal tages i betragtning for at gøre det muligt for den forelæggende ret at træffe en afgørelse i hovedsagen, der er i overensstemmelse med Unionens momslovgivning. For så vidt som den retspraksis, der er anført nedenfor, ikke vedrører andet direktiv, kan den efter min opfattelse også finde anvendelse på andet direktiv, da de bestemmelser i sjette direktiv, der er fortolket deri, er sammenlignelige (6).

30. Den forelæggende ret skal i hovedsagen først afklare, om postordrevirksomhederne solgte direkte til tredjepartskunderne i forbindelse med tredjepartskundernes køb, eller om der var en leveringskæde, hvor agenterne selv var købere i forbindelse med tredjepartskundernes køb og videresolgte varerne til tredjepartskunderne, enten selvstændigt eller på grundlag af en kommissionsaftale med henblik på salg. Betingelserne for at antage, at der er tale om en tilbagebetaling af modydelsen, er forskellige i disse to situationer.

1. Postordrevirksomhedernes salg af varer direkte til tredjepartskunderne

31. Hvis postordrevirksomhederne solgte direkte til tredjepartskunderne, som Det Forenede Kongeriges regering har anført, ville det indledningsvis være klart, at den »kommission«, der var ydet agenten for tredjepartskundernes køb, ikke kan udgøre en tilbagebetaling af modydelsen med hensyn til postordrevirksomhedernes salg af varer til tredjepartskunderne. Det ville i dette tilfælde være irrelevant, at postordrevirksomhederne i sidste instans kun modtog den katalogpris, som tredjepartskunden skal betale, minus den »kommission«, der blev betalt til agenterne. Domstolen har nemlig flere gange fastslået, at i en situation, hvor en tredjepart er involveret i betalingsprocessen og på grundlag heraf beholder en del af den købspris, som køberen har betalt, udgør den fulde købspris alligevel beskatningsgrundlaget for sælgerens ydelse til køberen (7). Det samme må være tilfældet i den foreliggende sag, når agenten ganske vist ikke direkte beholdt en del af den købspris, som tredjepartskunden betalte, men fik den udbetalt efterfølgende.

32. Hvis postordrevirksomhederne solgte direkte til tredjepartskunderne, er det også tvivlsomt, at en del af modydelsen for en anden transaktion, nemlig agentens egne køb, blev tilbagebetalt via den »kommission«, der var ydet agenten for tredjepartskundernes køb. Principielt syntes dette nemlig at kræve en bestemmelse herom i det retsforhold, der fastsætter modydelsen for egne køb. Domstolen fastslog ganske vist for første gang i Elida Gibbs-sagen, at en reduktion af beskatningsgrundlaget i givet fald også er mulig, selv om den kontraktligt fastsatte modydelse slet ikke ændres (8). Ifølge denne retspraksis er imidlertid i det mindste den afgiftspligtige persons betaling betinget af, at betalingsmodtageren modtager en vis ydelse. I hovedsagen er det imidlertid tvivlsomt, om denne betingelse er opfyldt med hensyn til beskatningsgrundlaget for agenternes egne køb, da de krediterede beløb ikke syntes at være afhængige af et bestemt eget køb, da navnlig også en checkudbetaling, som var uafhængig heraf, var mulig.

33. Hvis der alligevel kunne fastslås en tilbagebetaling af modydelsen for agenternes egne køb, vil den forelæggende ret derpå skulle undersøge, om en nedsættelse af beskatningsgrundlaget ikke er udelukket, fordi »kommissionen« udgør vederlaget for en ydelse fra agenternes side til postordrevirksomhederne. Hvis tilbagebetalingen nemlig selv er en modydelse, kan beskatningsgrundlaget i sidste instans ikke nedsættes. Med henblik på at fastsætte beskatningsgrundlaget erstattes den tilbagebetalte del af modydelsen nemlig af værdien af den udførte ydelse. I forbindelse med en rabat har Domstolen allerede truffet en sådan afgørelse i sagen Naturally Yours Cosmetics (9).

34. For at »kommissionen« kunne udgøre vederlaget for en ydelse fra agenternes side, forudsættes det ifølge fast retspraksis for det første, at der mellem agenten og postordrevirksomhederne bestod et retsforhold, der vedrørte en gensidig udveksling af ydelser (10). For det andet skal der bestå en direkte sammenhæng mellem tjenesteydelsen og den modtagne modværdi (11). Denne sammenhæng skal ifølge Domstolens praksis forstås som en gensidig betingelse for ydelse og modydelse inden for rammerne af retsforholdet (12). I den foreliggende sag skulle der således have eksisteret en aftale mellem postordrevirksomheder og agenter, hvorved betalingen af »kommission« blev betinget af en ydelse fra agenternes side. Det er derimod ikke muligt at udlede yderligere betingelser – f.eks. en forpligtelse for agenterne til at handle (13) – af retspraksis.

2. Leveringskæde

35. Hvis der derimod forelå en leveringskæde, skulle egne køb og tredjepartskunders køb principielt behandles ens. En leveringskæde kan antages at foreligge, hvis modtagerne af alle postordrevirksomhedernes varesalg udelukkende var agenterne, som på deres side selvstændigt videresolgte varerne til tredjepartskunderne, som Grattans har anført. En leveringskæde kunne

desuden antages at foreligge i henhold til andet direktivs artikel 5, stk. 2, litra c) (14), hvis agenterne handlede på vegne af postordrevirksomhederne på grundlag af en aftale om salgskommission, hvilket Kommissionen med rette har peget på.

36. På grund af ligebehandlingen mellem egne køb og tredjepartskunders køb ville der i forbindelse med en leveringskæde ikke rejse sig spørgsmål med hensyn til, om kreditterne skulle henføres til tredjepartskunders køb eller egne køb. I dette tilfælde kunne »kommissionen« kun være en misvisende betegnet generel prisnedsættelse, som imidlertid kun blev realiseret indirekte via kredit og checkudbetaling eller modregning med andre køb.

37. Alligevel skal det også undersøges i denne situation, om »kommissionen« udgjorde vederlaget for en ydelse fra agenternes side til postordrevirksomhederne. Som jeg allerede har anført (15), kan i dette tilfælde selv tilbagebetalingen af en modydelse i sidste instans ikke føre til en nedsættelse af beskatningsgrundlaget.

3. Foreløbig konklusion

38. Såfremt de beskrevne principper fra retspraksis ikke skulle gøre det muligt for den forelæggende ret at vurdere spørgsmålet, om der i hovedsagen kan antages at foreligge en effektiv tilbagebetaling af en modydelse, ville der om nødvendigt være mulighed for at stille endnu et præjudicielt spørgsmål i denne henseende. Til besvarelse af det foreliggende spørgsmål vil jeg imidlertid nedenfor antage, at den »kommission«, som postordrevirksomhederne har betalt til agenterne for tredjepartskunders køb, skal betragtes som tilbagebetaling af modydelsen for agenternes køb af varer, og at denne tilbagebetaling på sin side ikke udgjorde et vederlag for en ydelse til postordrevirksomhederne.

B – *Reduktion af beskatningsgrundlaget efter leveringen*

39. Den forelæggende ret ønsker oplyst, om en afgiftspligtig person i den beskrevne situation har en ret, der har direkte virkning, i henhold til andet direktivs artikel 8, litra a), eller principperne om afgiftsneutralitet og ligebehandling til at behandle beskatningsgrundlaget for en levering af varer som nedsat med tilbagevirkende kraft. En sådan nedsættelse af beskatningsgrundlaget med tilbagevirkende kraft på grundlag af den udbetalte »kommission« ville så medføre et nedsat afgiftstilsvær, hvilket ville begrunde Grattans tilbagebetalingskrav, der er omtvistet i hovedsagen.

1. Fortolkning af andet direktiv

40. En afgiftspligtig persons afgiftstilsvær er en følge af, at en afgiftspligt indtræder. I den foreliggende sag vedrører dette andet direktivs artikel 2, litra a), i henhold til hvilken leveringen af ting mod vederlag pålægges moms. Afgiftstilsværets størrelse fremkommer ved, at afgiftssatsen anvendes på beskatningsgrundlaget, som andet direktivs artikel 9, stk. 1, viser. Afgiftspligten indtræder i henhold til andet direktivs artikel 5, stk. 5, på det tidspunkt, hvor leveringen finder sted.

41. Det Forenede Kongeriges regering har med rette anført, at beskatningsgrundlaget på denne baggrund skal beregnes på det tidspunkt, hvor leveringen finder sted. Domstolen har ligeledes fastslået dette i forbindelse med den tilsvarende bestemmelse i sjette direktivs artikel 10, stk. 2, første afsnit (16). I henhold til andet direktiv afgøres størrelsen af en afgiftspligtig persons afgiftstilsvær dermed af det beskatningsgrundlag, der kan fastslås på leveringstidspunktet.

42. Fastsættelsen af beskatningsgrundlaget reguleres i andet direktivs artikel 8, litra a). I henhold hertil er beskatningsgrundlaget i forbindelse med den i hovedsagen omhandlede levering af varer »alt, hvad der udgør modværdi for levering af tingen«. Den således afgørende »modværdi« er i henhold til bilag A, nr. 13), stk. 1, til andet direktiv »alt, hvad der modtages som modbytter for

levering af en ting«.

43. Der rejser sig dermed først det spørgsmål, om der ved fastsættelsen af beskatningsgrundlaget på leveringstidspunktet til modydelsen skal henregnes beløb, som den afgiftspligtige person ganske vist har modtaget, men senere skal tilbagebetale på sin kontrahents anmodning.

44. Ordlyden af de anførte bestemmelser til fastsættelse af beskatningsgrundlaget giver ingen oplysninger i denne henseende. Som Kommissionen imidlertid med rette har anført, kan Domstolens retspraksis vedrørende sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), anvendes til at fortolke andet direktivs artikel 8, litra a). Begge bestemmelser er sammenlignelige med hensyn til ordlyd og funktion.

45. Vedrørende sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), fastslog Domstolen allerede i Freemans-dommen med hensyn til en lignende situation som den foreliggende, at der ved fastsættelsen af beskatningsgrundlaget ikke skal tages hensyn til tilbagebetalinger af modydelsen, der allerede er aftalt, men endnu ikke foretaget (17). Ifølge retspraksis skal noget andet kun gælde for det særlige tilfælde (18), at der foreligger en *lovbestemt* forpligtelse til at tilbagebetale dele af modydelsen i forbindelse med en præmiekonkurrence (19).

46. Domstolen begrundede sin afgørelse i Freemans-sagen med det princip, der er gentaget i Domstolens faste praksis vedrørende andet og sjette direktiv (20), hvorefter beskatningsgrundlaget er den »modværdi, der faktisk modtages« (21). På denne baggrund er det ikke overbevisende, når Kommissionen anfører, at det følger af overholdelsen af dette princip, at senere tilbagebetalinger af modydelsen skal nedsætte beskatningsgrundlaget. Betydningen af dette princip, der er udviklet i retspraksis, afhænger nemlig af det tidspunkt, hvor beskatningsgrundlaget fastsættes. Det er med andre ord afgørende, hvor meget den afgiftspligtige person »faktisk har modtaget« på det tidspunkt, hvor beskatningsgrundlaget skal fastsættes. Som det præciseres mere klart i ordlyden af sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), er dette det beløb, som den afgiftspligtige person »modtager eller vil modtage« på dette tidspunkt, dvs. det beløb, der skal betales til denne. Det gør derfor en forskel, om en køber på forhånd skal betale en reduceret købspris, eller om denne først skal betale den fulde købspris, men senere på visse betingelser kan få en del af pengene tilbage. Som Domstolen nemlig understregede i Freemans-dommen, er det uvist, om en del af modydelsen faktisk bliver tilbagebetalt senere (22).

47. Den omstændighed, at tilbagebetaling af dele af modydelsen er mulig efter leveringstidspunktet, har dermed i henhold til andet direktivs artikel 8, litra a), ingen indflydelse på fastsættelsen af beskatningsgrundlaget og dermed størrelsen af det afgiftstilsvær, der opstår.

48. Andet direktiv indeholder derudover heller ingen bestemmelse, som foreskriver ændringen af et afgiftstilsvær, som én gang er opstået. Anderledes forholder dette sig i forbindelse med fradrag for indgående moms, hvor der er fastsat en berigtigelsesprocedure i henhold til andet direktivs artikel 11, stk. 3, andet og tredje afsnit. Anderledes forholder det sig også i henhold til sjette direktiv, hvor der i artikel 11, punkt C, stk. 1, for årene fra 1978 er fastsat en procedure for den efterfølgende nedsættelse af beskatningsgrundlaget og dermed det afgiftstilsvær, der opstår på grund af, at en afgiftspligt indtræder.

49. I modsætning til det, Grattan og Kommissionen har anført, kan der i andet direktivs artikel 8, litra a), ikke indfortolkes et krav om en efterfølgende berigtigelsesprocedure. Det kan ikke udledes af den senere regulering af en sådan procedure i sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, at den allerede var gældende i henhold til andet direktiv. Harmoniseringsgraden af andet og sjette direktiv er nemlig ikke sammenlignelig.

50. Andet direktiv skulle sammen med første direktiv 67/227/EØF (23) erstatte de forskellige omsætningsafgiftssystemer i medlemsstaterne med et fælles merværdiafgiftssystem, som følger fælles grundlæggende regler. I syvende betragtning til første direktiv er det understreget, at en »gennemførelse i etaper« er nødvendig. Det fremgår af tredje betragtning til andet direktiv, at der i en overgangsperiode kan tillades »visse forskelle i de nærmere regler for medlemsstaternes anvendelse af afgiften«. Det merværdiafgiftssystem, der dermed først blev indført, indeholdt derfor i mange henseender endnu ingen endelige bestemmelser og navnlig heller ingen fastsættelse af et ensartet beregningsgrundlag, som sjette direktiv senere ville henvise til i sin titel. Først ved sjette direktiv blev beskatningsgrundlaget derfor harmoniseret i vidt omfang, hvilket også fremgår af dets niende betragtning.

51. Det kan derfor fastslås, at andet direktiv ikke fastsætter en nedsættelse af beskatningsgrundlaget med tilbagevirkende kraft og en deraf følgende reduktion af afgiftstilsvaret som følge af, at modydelsen tilbagebetales efter det leveringstidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder. Det kan derfor for så vidt heller ikke udledes af andet direktiv, at den afgiftspligtige person har en ret, der har direkte virkning.

2. Princippet om afgiftsneutralitet

52. Overholdelsen af princippet om afgiftsneutralitet fører i øvrigt ikke til et andet resultat.

53. Dette princip er ganske vist ikke, som Det Forenede Kongeriges regering har anført, kun et udtryk for lighedsprincippet. Foruden denne betydning anvender Domstolen også neutralitetsprincippet i form af en beskatningsneutralitet, der beskytter den afgiftspligtige person, da formålet med det fælles merværdiafgiftssystem alene er at beskatte den endelige forbruger (24).

54. I denne betydningsvariant har neutralitetsprincippet imidlertid ingen autoritet, der rangerer højere end lovgivningen (25). Det kan derfor anvendes til fortolkning i tvivlsspørgsmål, men ikke udvide eller begrænse bestemmelserne i det momsdirektiv, der finder anvendelse (26). Det kan således navnlig ikke kompensere for den omstændighed, at andet direktiv ikke indeholder en tilsvarende bestemmelse som sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1.

3. Princippet om ligebehandling

55. Endelig har den forelæggende ret i sit præjudicielle spørgsmål også henvist til princippet om ligebehandling. Det fremgår imidlertid ikke af den præjudicielle anmodning, hvorvidt princippet om ligebehandling er relevant i den foreliggende sag.

56. Dette princip kræver under ingen omstændigheder ligebehandling over tid. Den forskellige harmoniseringsintensitet af det fælles merværdiafgiftssystem før og efter den 1. januar 1978 kan sagtens medføre, at beskatningsgrundlag fastsættes forskelligt før og efter dette tidspunkt. Princippet om ligebehandling kræver nemlig ikke, at de mere vidtgående harmoniseringstiltag, der blev indført ved sjette direktiv i form af dets artikel 11, punkt C, stk. 1, skal finde anvendelse med tilbagevirkende kraft.

V – Forslag til afgørelse

57. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg, at det af First-Tier Tribunal (Tax Chamber) forelagte spørgsmål besvares på følgende måde:

»Artikel 8, litra a), i andet direktiv 67/228/EØF skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person ikke har en ret, der har direkte virkning, til at behandle beskatningsgrundlaget for en levering af

varer som nedsat med tilbagevirkende kraft, når leveringsens modtager efter varernes leveringstidspunkt modtog en kredit fra leverandøren, som modtageren derefter valgte enten at modtage som en betaling af penge eller som en kredit for beløb, der skyldtes leverandøren for leveringer af varer, der allerede havde fundet sted, til modtageren.«

1 – Originalsprog: tysk.

2 – Jf. dom af 23.11.1988, sag 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Sml. s. 6365, af 24.10.1996, sag C-317/94, Elida Gibbs, Sml. I, s. 5339, og af 7.10.2010, forenede sager C-53/09 og C-55/09, Loyalty Management UK, Sml. I, s. 9187.

3 – Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14).

4 – Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: Ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

5 – Jf. sjette direktivs artikel 37 og artikel 1, stk. 2. Forlængelsen af gennemførelsesfristen ved Rådets niende direktiv 78/583/EØF af 26.6.1978 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT L 194, s. 16) vedrørte ikke Det Forenede Kongerige.

6 – Jf. i den henseende også dom af 8.3.1988, sag 102/86, Apple and Pear Development Council, Sml. s. 1443, præmis 10, og dommen i sagen Naturally Yours Cosmetics, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 10.

7 – Jf. dom af 25.5.1993, sag C-18/92, Bally, Sml. I, s. 2871, præmis 14, og af 15.5.2001, sag C-34/99, Primback, Sml. I, s. 3833, præmis 28 ff.

8 – Jf. dommen nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 31.

9 – Jf. dommen nævnt ovenfor i fodnote 2. Heri antog Domstolen nemlig, at en rabat, som er betinget af en tjenesteydelse, der udføres af aftageren, som dermed selv udfører en tjenesteydelse mod betaling, i forbindelse med en levering af varer medfører, at beskatningsgrundlaget for leveringen af varer består af den reducerede pengeydelse plus tjenesteydelsens værdi. Pengeværdien af denne tjenesteydelse skal i den forbindelse fastsættes til rabatbeløbet. Beskatningsgrundlaget for leveringen af varer svarer derfor til købsprisen uden hensyntagen til rabatten.

10 – Jf. bl.a. dom af 3.3.1994, sag C-16/93, Tolsma, Sml. I, s. 743, præmis 14, af 27.4.1999, sag C-48/97, Kuwait Petroleum, Sml. I, s. 2323, præmis 26, og af 3.5.2012, sag C-520/10, Lebara, præmis 27.

11 – Jf. bl.a. dom af 5.2.1981, sag 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Sml. s. 445, præmis 12, dommen i sagen Naturally Yours Cosmetics, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 11 f., og Lebara-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 27.

12 – Jf. generaladvokat Stix-Hackls forslag til afgørelse af 6.3.2001 i sag C-380/99, Bertelsmann, Sml. 2001 I, s. 5163, punkt 32.

13 – Jf. Court of Appeal, dom af 26.10.2001, [2001] EWCA Civ 1542, præmis 72.

14 – Jf. i denne henseende mit forslag til afgørelse af 24.2.2005 i sag C-305/03, Kommissionen

mod Det Forenede Kongerige, Sml. 2006 I, s. 1213, punkt 67, med hensyn til sjette direktivs enslydende artikel 5, stk. 4, litra c).

15 – Jf. ovenfor, punkt 33.

16 – Jf. dom af 27.10.1993, sag C-281/91, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, Sml. I, s. 5405, præmis 16.

17 – Jf. dom af 29.5.2001, sag C-86/99, Freemans, Sml. I, s. 4167, præmis 27-29.

18 – Jf. Freemans-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 30.

19 – Jf. dom af 19.7.2012, sag C-377/11, International Bingo Technology, præmis 26-29 og den deri nævnte retspraksis.

20 – Jf. bl.a. dommen i sagen Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 13, dom af 2.6.1994, sag C-33/93, Empire Stores, Sml. I, s. 2329, præmis 18, og dommen i sagen International Bingo Technology, nævnt ovenfor i fodnote 19, præmis 25.

21 – Jf. Freemans-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 27.

22 – Jf. Freemans-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 28.

23 – Rådets første direktiv af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12).

24 – Jf. bl.a. Elida Gibbs-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 19 og 23.

25 – Jf. generaladvokat Bots forslag til afgørelse af 18.6.2009 i sag C-174/08, NCC Construction Danmark, Sml. 2009 I, s. 10567, punkt 84-86.

26 – Jf. dom af 19.7.2012, sag C-44/11, Deutsche Bank, præmis 45, vedrørende neutralitetsprincippet, som det kommer til udtryk ved lighedsprincippet.