

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

föredraget den 13 september 2012(1)

Mål C-310/11

Grattan plc

mot

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

(begäran om förhandsavgörande från First-Tier Tribunal, Tax Chamber (Förenade kungariket))

”Skatterätt – Mervärdesskatt – Artikel 8 a i rådets andra direktiv 67/228/EEG –
Beskattningsunderlag vid återbetalning av en del av vederlaget efter det att transaktionen ägt rum”

I – Inledning

1. Brittiska företag är uppfinningsrika. Deras uppfinningsrikedom i fråga om komplexa försäljningsmetoder har vid flera tillfällen sysselsatt EU-domstolen i mervärdesskatterättsligt hänseende och lett till avgöranden med klingande namn som till exempel ”Naturally Yours”, ”Elida Gibbs” och senast ”Loyalty Management”.(2)

2. Brittiska företags skilda försäljningsmetoder är också föremålet för den aktuella begäran om förhandsavgörande, men metoderna uppfanns redan för några decennier sedan. I det nationella målet har denna försäljningsmetods konsekvenser för beskattningsunderlaget för mervärdesskatt åren 1973–1977 fortfarande inte klarlagts. I det aktuella förfarandet måste EU-domstolen därför gå tillbaka till unionens tidiga mervärdesskatterättsliga lagstiftning och behandla tolkningen av rättsregler som gällde för mer än 30 år sedan.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – De unionsrättsliga bestämmelserna

1. Andra mervärdesskattedirektivet 67/228/EEG

3. Under den period som är aktuell i det nationella målet var det bland annat direktiv 67/228/EEG(3) (nedan kallat andra direktivet) som reglerade mervärdesskatten i unionslagstiftningen.

4. Enligt artikel 2 a i andra direktivet ska mervärdesskatt betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person".

5. I artikel 5 i andra direktivet förklaras denna skattskyldighet närmare enligt 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) Skattskyldigheten inträder när leveransen utförs. ..."

6. I artikel 8 i andra mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser om beskattningsunderlaget. Den har följande lydelse i utdrag:

"Beskattningsunderlaget utgörs

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

..."

7. Under punkt 13 första stycket i bilaga A till andra direktivet, vilken enligt artikel 20 i denna bilaga ingår i direktivet, förklaras artikel 8 a i utdrag enligt följande:

"Med vederlag avses allt som mottages i gengäld mot leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster"

8. I artikel 9 i andra direktivet regleras slutligen tillämpningen av skattesatsen på beskattningsunderlaget enligt följande i utdrag:

"1) Grundskattesatsen för mervärdesskatt skall fastställas av varje medlemsstat som en procentsats av beskattningsunderlaget och skall vara densamma för varor och tjänster.

..."

2. Sjätte mervärdesskattedirektivet 77/388/EEG

9. Direktiv 77/388/EEG(4) (nedan kallat sjätte direktivet) ersatte andra direktivet i Förenade kungariket med verkan från den 1 januari 1978.(5)

10. I sjätte direktivet finns mer detaljerade bestämmelser om beskattningsunderlaget än i artikel 8 i andra direktivet. I nionde skälet ges följande motivering:

"Beskattningsunderlaget måste harmoniseras, så att tillämpningen av gemenskapens skattesats

på skattepliktiga transaktioner leder till jämförbara resultat i alla medlemsstater.”

11. I artikel 11 A i sjätte direktivet föreskrivs följande i utdrag i detta avseende:

”1. Beskattningsunderlaget skall vara följande:

a) När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster ...: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, ...

...”

12. I artikel 11 C 1 i sjätte direktivet finns det dessutom en bestämmelse som reglerar de fall då beskattningsunderlaget minskar efter det att transaktionen ägt rum:

”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.”

B – *Den nationella lagstiftningen*

13. För den period som är aktuell i det nationella målet fanns följande regler i artikel 10.2 i 1972 års skattelag (Finance Act 1972) för att fastställa beskattningsunderlaget:

”Om leveransen sker mot vederlag i pengar ska dess värde beaktas till ett belopp som motsvarar vederlaget, med tillägg för den mervärdesskatt som skall tas ut.”

14. I den nationella lagstiftningen fanns det däremot ingen bestämmelse avseende nedsättning av beskattningsunderlaget efter det att leveransen utförts.

III – **Bakgrund och tolkningsfrågorna**

15. Klaganden i det nationella målet är bolaget Grattan plc (nedan kallat Grattan). I det nationella målet har bolaget krävt att den brittiska skattemyndigheten ska återbetala mervärdesskatt på grund av egna och överlåtna rättigheter. Kravet gäller mervärdesskatt som betalats för åren 1973–1977 på grund av den verksamhet som bedrevs av flera bolag inom postorderhandel (nedan kallade postorderföretagen).

16. Postorderföretagen tillämpade ett speciellt försäljningssystem. Systemet omfattade personer som kallades ”agenter” och hade ett speciellt konto hos respektive postorderföretag. Detta konto krediterades med 10 procent av det överförda beloppet som ”provision” både för agenternas egna varuköp ur postorderkatalogen (nedan kallade egna inköp) och för tredje mans inköp, vilka genomfördes via dessa (nedan kallade tredjepartskundernas köp).

17. En agent hade i regel ett begränsat antal personer som ”tredjepartskunder” och hanterade tredjepartskundernas köp genom att han lämnade kataloger vidare till tredjepartskunderna, vidarebefordrade deras beställningar till postorderföretagen, skickade de beställda varorna vidare till tredjepartskunderna och tog betalt av tredjepartskunderna enligt priset i katalogen.

18. De belopp som krediterats agentens konto för egna och tredjepartskunders inköp kunde denne bland annat få ut som checkutbetalning alternativt kvitta mot sina skulder till

postorderföretagen.

19. De belopp som krediterats för tredjepartskunders inköp och som användes på detta sätt behandlade den brittiska skatteförvaltningen som ersättning för agentens tjänster för att betjäna tredjepartskunderna.

20. Grattan har i det nationella målet ifrågasatt denna behandling. Genom krediteringarna till fördel för agenterna sattes nämligen bara det pris ned som agenten betalade för varuköpen. Detta gällde enligt Grattan inte bara för de egna inköpen, där detta är obestridligt, utan också för tredjepartskundernas köp. "Provisionen" minskade därför i efterhand vederlaget och därmed beskattningsunderlaget för postorderföretagens leveranser av varor till agenterna så snart som dessa disponerade de krediterade beloppen. I motsvarande omfattning hade därför postorderföretagen betalat in för mycket mervärdesskatt för åren 1973–1977.

21. First-Tier Tribunal (Tax Chamber), som behandlar kravet på återbetalning, har att tolka det då gällande andra direktivet och betvivlar att en nedsättning av beskattningsunderlaget i efterhand föreskrevs i unionslagstiftningen. Mot denna bakgrund har den hänskjutit följande fråga till EU-domstolen:

"Har en beskattningsbar person, vad avser perioden före den 1 januari 1978, en direkt tillämplig rätt, enligt artikel 8 a i rådets andra direktiv och/eller principen om skatteneutralitet och principen om likabehandling, att med retroaktiv verkan anse att beskattningsunderlaget för en leverans av varor har minskat när mottagaren av leveransen, efter det att denna har ägt rum, erhåller ett tillgodohavande hos leverantören vilket mottagaren kan välja att utnyttja antingen som kontant betalning, eller som ett tillgodohavande som kan kvittas mot det belopp som mottagaren är skyldig leverantören för en till den förra redan utförd leverans av varor?"

IV – Bedömning

22. Eftersom den hänskjutande domstolen i beslutet om förhandsavgörande förklarade att det enbart är återbetalningen av mervärdesskatt avseende de belopp som krediterats för tredjepartskunders köp som ifrågasatts, måste tolkningsfrågan i det avseendet tolkas restriktivt. Jag ska i det följande således inte undersöka de mervärdesskatterättsliga konsekvenserna av betalningen av "provision" avseende agenternas egna inköp.

23. Det återstår därmed att undersöka huruvida de belopp som åren 1973–1977 till att börja med krediterades agenternas konton för tredjepartskunders köp och därefter betalades ut med check eller genom kvittning ledde till nedsättning av beskattningsunderlaget för den mervärdesskatt som postorderföretagen skulle betala och huruvida postorderföretagen har en direkt gällande rättighet enligt unionslagstiftningen i detta avseende.

24. Hur beskattningsunderlaget skulle bestämmas reglerades för denna period genom artikel 8 i andra direktivet. Enligt artikel 8 a i, i förening med bilaga A 13 till, direktivet utgörs beskattningsunderlaget för de leveranser av varor som är i fråga i det nationella målet av allt som erhålls som vederlag för leveransen.

25. I det aktuella fallet erhöll postorderföretagen till att börja med betalningen av köpesumman. När varorna hade levererats betalade de emellertid själva till agenterna, närmare bestämt de belopp som hade krediterats agenternas konton och senare betalats ut. Förevarande mål gäller nu frågan huruvida dessa betalningar som postorderföretagen gjorde i enlighet med andra direktivet innebar en nedsättning av beskattningsunderlaget för deras leveranser av varor, då postorderföretagen slutligen fick mindre betalt.

26. Såsom framgår av beslutet om förhandsavgörande anser den hänskjutande domstolen dock att den enda frågan som behöver klargöras är huruvida en nedsättning av beskattningsunderlaget enligt artikel 8 a i andra direktivet är möjlig också efter leveransen. Det första villkoret för att beskattningsunderlaget ska kunna minskas enligt denna bestämmelse är visserligen att postorderföretagens beskrivna betalningar över huvud taget utgör sådana återbetalningar av delar av vederlaget som leder till att beskattningsunderlaget minskar. Jag ska därför först behandla denna fråga (under A) innan jag undersöker huruvida det i andra direktivet föreskrivs att beskattningsunderlaget ska sättas ned när leveransen har utförts (under B).

A – Den skattskyldiga personens återbetalning av vederlaget

27. Enligt artikel 8 a i andra direktivet kan beskattningsunderlaget endast *a priori* sättas ned på grund av den skattskyldiga personens betalning, om denna betalning faktiskt utgör en återbetalning av betalningsmottagarens vederlag. Inte alla betalningar som görs av en skattskyldig person till en person som har betalat vederlag kan nämligen anses utgöra en återbetalning av detta vederlag.

28. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att med ledning av de faktiska omständigheter som den har fastställt i det nationella målet pröva huruvida postorderföretagens betalningar till agenterna utgör återbetalning av vederlag. De faktiska omständigheter som beskrivs i beslutet om förhandsavgörande och det som parterna har anfört ger dock viss anledning att betvivla att de beskrivna betalningarna ska anses utgöra återbetalning av vederlag. I synnerhet tycks inte de rättsliga förhållandena och transaktionsförhållandena mellan postorderföretagen, agenterna och tredjepartskunderna vara tillräckligt klarlagda, och de är uppenbarligen omtvistade mellan parterna i det nationella målet.

29. Mot denna bakgrund finner jag det nödvändigt att göra vissa hänvisningar till EU-domstolens praxis, så att den hänskjutande domstolen ska kunna meddela ett beslut som står i överensstämmelse med unionens lagstiftning om mervärdesskatt. Om den rättspraxis som anförs i det följande inte har fastställts med stöd av andra direktivet anser jag ändå att den kan tillämpas också i samband med andra direktivet, eftersom de regler i sjätte direktivet som har tolkats är jämförbara.(6)

30. Den hänskjutande domstolen ska till att börja med klargöra huruvida postorderföretagen sålde direkt till tredjepartskunderna i samband med tredjepartskundernas köp eller huruvida det fanns en leveranskedja i vilken agenterna själva var köpare i samband med tredjepartskundernas köp och antingen sålde varorna vidare till tredjepartskunderna på egen hand eller i enlighet med ett kommissionsavtal om försäljning. Villkoren för att vederlaget ska återbetalas skiljer sig åt i dessa båda situationer.

1. Postorderföretagens försäljning av varor direkt till tredjepartskunderna

31. Om postorderföretagen sålde direkt till tredjepartskunderna, vilket Förenade kungarikets regering har hävdat, skulle det till att börja med stå klart att den "provision" som beviljades agenten för tredjepartskundernas köp inte kan utgöra återbetalning av vederlaget avseende postorderföretagens försäljning av varor till tredjepartskunderna. Det skulle i detta fall sakna betydelse att postorderföretagen slutligen bara fick det katalogpris som skulle betalas av tredjepartskunden med avdrag för den "provision" som betalades till agenterna. EU-domstolen har nämligen vid flera tillfällen fastslagit att den totala köpesumman ändå utgör beskattningsunderlag för säljarens leverans till köparen i en situation där en tredje part är inkopplad i betalningsprocessen och på grundval av denna håller inne en del av det pris som köparen har betalat.(7) Något annat kan inte gälla i det aktuella fallet, när agenten inte omedelbart höll inne en

del av det belopp som tredjepartskunden betalade, utan fick det utbetalt i efterhand.

32. Om postorderföretagen sålde direkt till tredjepartskunderna är det också diskutabelt att en del av vederlaget för en annan försäljning, nämligen agentens egna inköp, betalades tillbaka genom den "provision" som beviljades agenten för tredjepartskundernas köp. För detta torde det nämligen i princip krävas att vederlaget för egna inköp regleras i det rättsliga förhållandet genom en motsvarande bestämmelse. I målet Elida Gibbs fastslog domstolen visserligen för första gången att en nedsättning av beskattningsunderlaget eventuellt också är möjlig när det avtalade vederlaget alls inte ändras.(8) Enligt denna rättspraxis är emellertid den skattskyldiga personens betalning beroende av att betalningsmottagaren erhåller en viss tjänst. I det nationella målet är det emellertid tveksamt huruvida detta villkor är uppfyllt vad gäller beskattningsunderlaget för agenternas egna inköp, då de krediterade beloppen inte tycks vara beroende av ett bestämt eget inköp, eftersom i synnerhet också en checkutbetalning som var oberoende av detta var möjlig.

33. Om en återbetalning av vederlaget för agenternas egna inköp ändå skulle fastställas skulle den hänskjutande domstolen sedan tvingas pröva huruvida en nedsättning av beskattningsunderlaget inte är utesluten, eftersom "provisionen" utgör ersättning för agenternas tjänst till postorderföretagen. Om återbetalningen nämligen i sig utgör ett vederlag kan beskattningsunderlaget slutligen inte minskas. För att bestämma beskattningsunderlaget används nämligen värdet av vederlaget för den tjänst som tillhandahållits för detta i stället för den återbetalda delen. När det gäller rabatt har EU-domstolen redan meddelat ett sådant beslut i målet Naturally Yours Cosmetics.(9)

34. För att "provisionen" ska utgöra vederlag för agenternas tjänst är det för det första enligt fast rättspraxis ett villkor att det har förelegat ett rättsligt förhållande mellan agenten och postorderföretagen inom ramen för vilket inbördes tjänster har utbytt.(10) För det andra måste det föreligga en direkt koppling mellan den tillhandahållna tjänsten och det mottagna vederlaget.(11) Denna koppling ska enligt domstolens praxis förstås som ett ömsesidigt villkor avseende prestation och motprestation inom ramen för det rättsliga förhållandet.(12) I det aktuella fallet måste det alltså ha funnits en överenskommelse mellan postorderföretag och agenter genom vilken betalningen av "provision" gjordes beroende av en tjänst från agenternas sida. Några ytterligare villkor – som till exempel att agenten är skyldig att agera(13) – följer däremot inte av rättspraxis.

2. Leveranskedja

35. Om det däremot förelåg en leveranskedja skulle egna inköp och tredjepartskunders köp i princip behandlas lika. En leveranskedja kan antas föreligga antingen om köparna vid postorderföretagens alla försäljningar av varor enbart utgjordes av agenterna, som i sin tur på egen hand sålde vidare till tredjepartskunderna, i likhet med vad Grattan har anfört. En leveranskedja kunde enligt artikel 5.2 c i andra direktivet dessutom antas föreligga(14) om agenterna agerade för postorderföretagens räkning i enlighet med ett kommissionsavtal om försäljning, vilket kommissionen helt riktigt har påpekat.

36. Eftersom egna inköp och tredjepartskunders köp behandlades lika, uppkom det i samband med leveranskedjan inga frågor om vart krediteringarna av tredjepartskunders köp eller egna inköp skulle hänföras. I det aktuella fallet kunde "provisionen" bara vara en allmän prisnedsättning som hade en missvisande benämning och visserligen genomfördes på omvägar via kreditering och checkutbetalning eller kvittning med ytterligare köp.

37. Även i denna situation ska det ändå undersökas huruvida "provisionen" utgjorde vederlag för en tjänst från agenternas sida till postorderföretagen. Såsom jag har förklarat ovan(15) kan följaktligen inte ens återbetalningen av vederlag i det aktuella fallet leda till en minskning av

beskattningsunderlaget.

3. Slutsats i denna del

38. Om den hänskjutande domstolen mot bakgrund av de ovan redovisade principerna i rättspraxis inte skulle kunna pröva frågan huruvida det har skett en giltig återbetalning av vederlag, skulle det i förekommande fall vara möjligt att hänskjuta ytterligare en tolkningsfråga. För att besvara den aktuella frågan kommer jag dock i det följande att utgå från att den "provision" som postorderföretagen betalade till agenterna för tredjepartskunders köp ska anses utgöra en återbetalning av vederlaget för agenternas varuköp och att denna återbetalning å sin sida inte utgjorde ersättning för en tjänst som tillhandahållits postorderföretagen.

B – Nedsättning av beskattningsunderlaget efter leveransen

39. Den hänskjutande domstolen har ställt frågan huruvida en beskattningsbar person i den beskrivna situationen tillerkänns en direkt tillämplig rätt, enligt artikel 8 a i rådets andra direktiv eller enligt principen om skatteneutralitet, att med retroaktiv verkan minska beskattningsunderlaget för en leverans av varor. En sådan retroaktiv minskning av beskattningsunderlaget på grund av den utbetalda "provisionen" skulle då få en minskad skatteskuld till följd, vilket skulle motivera Grattans omtvistade återbetalningskrav i det nationella målet.

1. Tolkning av andra direktivet

40. En skattskyldig persons skatteskuld är en följd av skattskyldighetens inträde. Detta avgörs i det aktuella fallet av artikel 2 a i andra direktivet, enligt vilken leverans av varor mot vederlag omfattas av mervärdesskatt. Skatteskuldens omfattning avgörs genom att skattesatsen tillämpas på beskattningsunderlaget, vilket framgår av artikel 9.1 i andra direktivet. Skattskyldigheten inträder enligt artikel 5.5 i andra direktivet när leveransen utförs.

41. Förenade kungarikets regering har med rätta gjort gällande att beskattningsunderlaget mot denna bakgrund ska beräknas när leveransen utförs. EU-domstolen har också fastslagit detta med stöd av den jämförbara bestämmelsen i artikel 10.2 första stycket i sjätte direktivet.⁽¹⁶⁾ Enligt andra direktivet avgörs en skattskyldig persons skatteskuld av beskattningsunderlaget, vilket ska fastställas vid tidpunkten för leveransen.

42. Hur beskattningsunderlaget ska bestämmas regleras i artikel 8 a i andra direktivet. När det gäller de leveranser som är i fråga i det nationella målet utgörs enligt denna artikel beskattningsunderlaget av allt som utgör vederlag för leveransen av varan. Det vederlag som således är avgörande är enligt punkt 13 första stycket i bilaga A i andra direktivet "allt som utgör vederlaget för leveransen av varor".

43. Därmed uppkommer till att börja med frågan huruvida sådana belopp som den skattskyldiga personen visserligen har erhållit men senare ska betala tillbaka på begäran av sin avtalspart, ska räknas till vederlaget i samband med fastställandet av beskattningsunderlaget vid tidpunkten för leveransen.

44. Ordalydelsen i de citerade reglerna om hur beskattningsunderlaget ska bestämmas ger ingen vägledning i detta avseende. Kommissionen gjorde emellertid en riktig tolkning när den förklarade att EU-domstolens praxis beträffande artikel 11 A 1 a i sjätte direktivet kan användas för att tolka artikel 8 a i andra direktivet. De båda bestämmelserna är jämförbara i fråga om ordalydelsen och funktionen.

45. Beträffande artikel 11 A 1 a i sjätte direktivet fastslog domstolen redan i domen i målet

Freemans, med avseende på omständigheter som kan jämföras med omständigheterna i förevarande mål, att redan avtalade men ännu inte genomförda återbetalningar av vederlaget inte måste beaktas när beskattningsunderlaget beräknas.(17) Något annat ska enligt rättspraxis bara gälla för särskilda fall(18) där det föreligger en skyldighet *enligt lag* att återbetala delar av vederlaget i samband med hasardspel.(19)

46. Domstolen motiverade sitt avgörande i målet Freemans med den princip(20) som vid upprepade tillfällen har anförts i rättspraxis beträffande andra och sjätte direktivet, nämligen att beskattningsunderlaget utgörs av det "vederlag som faktiskt erhålls".(21) Kommissionen har mot denna bakgrund inte lämnat någon övertygande förklaring när den anförde att iakttagande av denna princip innebär att senare återbetalningar av vederlaget måste minska beskattningsunderlaget. Vilken betydelse denna i rättspraxis utvecklade princip ska tillmätas är nämligen beroende av den tidpunkt då beskattningsunderlaget bestäms. Det är med andra ord avgörande hur mycket den skattskyldiga personen "faktiskt har erhållit" när beskattningsunderlaget ska bestämmas. Av artikel 11 A 1 a i sjätte direktivet framgår det tydligare att med detta avses det belopp som den skattskyldiga personen "har erhållit" eller "kommer att erhålla" vid denna tidpunkt, alltså det belopp som ska betalas till denne. Det är därför skillnad på om en köpare redan från början ska betala ett reducerat pris eller om han först ska betala hela köpesumman, men senare kan få tillbaka en del av pengarna på vissa villkor. Såsom domstolen betonade i domen i målet Freemans är det nämligen osäkert huruvida en del av vederlaget faktiskt kommer att återbetalas senare.(22)

47. Den omständigheten att delar av vederlaget kan återbetalas efter det att leveransen har utförts påverkar därmed enligt artikel 8 a i andra direktivet inte fastställandet av beskattningsunderlaget och därmed inte den uppkommande skatteskuldens omfattning.

48. I andra direktivet finns det inte heller någon bestämmelse i vilken det föreskrivs att en skatteskuld som en gång har uppkommit ska ändras. Annat är det med avdrag för mervärdesskatt, för vilket det finns ett jämningsförfarande enligt artikel 11.3 andra och tredje styckena i andra direktivet. Annat gäller också enligt sjätte direktivet, i vilket det i artikel 11 C 1 föreskrivs ett förfarande för retroaktiv nedsättning av beskattningsunderlaget och därmed av den skatteskuld som uppkommer genom skattskyldighetens inträde.

49. Till skillnad från vad Grattan och kommissionen har hävdade kan artikel 8 a i andra direktivet inte tolkas så, att den föreskriver ett jämningsförfarande i efterhand. Det går inte att hävda att ett sådant förfarande föreskrivs i andra direktivet bara för att det har reglerats senare, i artikel 11 C 1 i sjätte direktivet. Andra och sjätte direktivet har nämligen inte samma harmoniseringsnivå.

50. Andra direktivet skulle i förening med rådets första direktiv 67/227/EEG(23) ersätta de olika mervärdesskattesystemen i medlemsstaterna med ett gemensamt mervärdesskattesystem som följer enhetliga grundregler. I sjunde skälet i första direktivet betonas nödvändigheten av ett "successivt tillvägagångssätt". I tredje skälet i andra direktivet förklaras det att vissa skillnader kan tillåtas i medlemsstaterna när det gäller tillämpningen av skatten. Det mervärdesskattesystem som därmed först infördes innehöll därför i många hänseenden ännu inga uttömmande bestämmelser, och i synnerhet fastställdes ännu ingen enhetlig beräkningsgrund. Först genom sjätte direktivet harmoniserades således beräkningsgrunden i stor utsträckning, vilket också framgår av nionde skälet.

51. Det kan därmed fastslås att det i andra direktivet inte föreskrivs någon retroaktiv nedsättning av beskattningsunderlaget och en därav härledd minskning av skatteskulden till följd av att vederlaget betalas tillbaka efter tidpunkten för leveransen, då skattskyldigheten inträder. Följaktligen går det inte heller att av andra direktivet härleda en direkt tillämplig rätt för den skattskyldiga personen.

2. Principen om skatteneutralitet

52. Om hänsyn tas till principen om skatteneutralitet blir resultatet för övrigt detsamma.

53. Denna princip är dock, vilket Förenade kungarikets regering har förklarat, inte bara ett uttryck för likhetsprincipen. Förutom denna betydelse använder EU-domstolen neutralitetsprincipen också i form av en neutralitet vad gäller beskattning, som skyddar den skattskyldiga personen, eftersom mervärdesskattesystemet endast är avsett att belasta den slutliga konsumenten.(24)

54. I denna betydelse har neutralitetsprincipen dock inte högre rang än lagstiftning i normhierarkin.(25) När det råder tveksamhet kan den därför tillämpas för tolkningen, men inte utsträcka eller inskränka giltigheten av de bestämmelser i mervärdesskattedirektivet som är tillämpliga.(26) Den kan till exempel i synnerhet inte kompensera den omständigheten att det inte finns någon bestämmelse i andra direktivet som kan jämföras med artikel 11 C 1 i sjätte direktivet.

3. Likabehandlingsprincipen

55. Den hänskjutande domstolen har i tolkningsfrågan slutligen hänvisat till likabehandlingsprincipen. Det framgår dock inte av begäran om förhandsavgörande på vilket sätt likabehandlingsprincipen skulle vara relevant i det aktuella fallet.

56. Denna princip kräver i vart fall inte någon likabehandling över tiden. Den varierande graden av harmonisering av det gemensamma mervärdesskattesystemet före och efter den 1 januari 1978 kan mycket väl leda till att beskattningsunderlaget ska bestämmas på olika sätt före och efter detta datum. Likabehandlingsprincipen kräver nämligen inte att den ytterligare harmonisering som genomfördes till följd av artikel 11 C 1 i sjätte direktivet måste tillämpas retroaktivt.

V – Förslag till avgörande

57. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att First-Tier Tribunal (Tax Chamber) ska besvara tolkningsfrågan på följande sätt:

Artikel 8 a i rådets andra direktiv 67/228/EEG ska tolkas så, att en beskattningsbar person inte har någon direkt tillämplig rätt att med retroaktiv verkan anse att beskattningsunderlaget för en leverans av varor har minskat när mottagaren av leveransen, efter det att denna har ägt rum, erhåller ett tillgodohavande hos leverantören, vilket mottagaren kan välja att utnyttja antingen som kontant betalning, eller som ett tillgodohavande som kan kvittas mot det belopp som mottagaren är skyldig leverantören för en till den förre redan utförd leverans av varor.

1 – Originalspråk: tyska.

2 – Se dom av den 23 november 1988 i mål 230/87, Naturally Yours Cosmetics (REG 1988, s. 6365), av den 24 oktober 1996 i mål C-317/94, Elida Gibbs (REG 1996, s. I-5339), och av den 7 oktober 2010 i de förenade målen C-53/09 och C-55/09, Loyalty Management UK (REU 2010, s. I-9187).

3 – Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Struktur och tillämpningsföreskrifter för det gemensamma mervärdesskattesystemet (EGT L 71, s. 1303).

4 – 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).

5 – Se artikel 37 och artikel 1 andra stycket i sjätte direktivet. Förlängningen av införlivandefristen genom rådets nionde direktiv 78/583/EEG av den 26 juni 1978 om harmonisering av medlemsstaternas lagar rörande omsättningsskatter (EGT L 194, s. 16; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 71) gällde inte Förenade kungariket.

6 – Se, i detta avseende, också dom av den 8 mars 1988 i mål 102/86, Apple and Pear Development Council (REG 1988, s. 1443), punkt 10, och domen i målet Naturally Yours Cosmetics (ovan fotnot 2), punkt 10.

7 – Se dom av den 25 maj 1993 i mål C-18/92, Bally (REG 1993, s. I-2871), punkt 14, och av den 15 maj 2001 i mål C-34/99, Primback (REG 2001, s. I-3833), punkt 28 och följande punkter.

8 – Se domen i målet Elida Gibbs (ovan fotnot 2), punkt 31.

9 – Se domen i målet Naturally Yours Cosmetics (ovan fotnot 2). Där utgick domstolen nämligen från att en rabatt som är beroende av en tjänst som utförs av mottagaren av tjänsten och mottagaren således själv tillhandahåller en tjänst mot vederlag får till följd att beskattningsunderlaget för varuleveransen består av det nedsatta vederlaget och tjänstens värde. Det ekonomiska värdet av denna tjänst ska anses vara detsamma som rabatten. Beskattningsunderlaget för varuleveransen motsvarar följaktligen försäljningspriset utan hänsyn till rabatten.

10 – Se, bland annat, dom av den 3 mars 1994 i mål C-16/93, Tolsma (REG 1994, s. I-743), punkt 14, av den 27 april 1999 i mål C-48/97, Kuwait Petroleum (REG 1999, s. I-2323), punkt 26, och av den 3 maj 2012 i mål C-520/10, Lebara, punkt 27.

11 – Se, bland annat, dom av den 5 februari 1981 i mål 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (REG 1981, s. 445; svensk specialutgåva, s. 23), punkt 12, domen i målet Naturally Yours Cosmetics (ovan fotnot 2), punkterna 11 och 12, och domen i målet Lebara (ovan fotnot 10), punkt 27.

12 – Se generaladvokaten Stix-Hackls förslag till avgörande av den 6 mars 2001 i mål C-380/99, Bertelsmann (REG 2001, s. I-5163), punkt 32.

13 – Se Court of Appeal, dom av den 26 oktober 2001, [2001] EWCA Civ 1542, punkt 72.

14 – Se, i detta avseende, mitt förslag till avgörande av den 24 februari 2005 i mål C-305/03, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 2006, s. I-1213), punkt 67, beträffande artikel 5.4 c i sjätte direktivet, vilken har samma lydelse.

15 – Se punkt 33 ovan.

16 – Dom av den 27 oktober 1993 i mål C-281/91, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (REG 1993, s. I-5405), punkt 16.

17 – Se dom av den 29 maj 2001 i mål C-86/99, Freemans (REG 2001, s. I-4167), punkterna 27–29.

18 – Se domen i målet Freemans (ovan fotnot 17), punkt 30.

19 – Se dom av den 19 juli 2012 i mål C-377/11, International Bingo Technology, punkterna 26–29 och där angiven rättspraxis.

20 – Se, bland annat, domen i målet Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (ovan fotnot 11), punkt 13, dom av den 2 juni 1994 i mål C-33/93, Empire Stores (REG 1994, s. I-2329), punkt 18, och domen i målet International Bingo Technology (ovan fotnot 19), punkt 25.

21 – Se domen i målet Freemans (ovan fotnot 17), punkt 27.

22 – Se domen i målet Freemans (ovan fotnot 17), punkt 28.

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

24 – Se domen i målet Elida Gibbs (ovan fotnot 2), punkterna 19 och 23.

25 – Se generaladvokaten Bots förslag till avgörande av den 18 juni 2009 i mål C-174/08, NCC Construction Danmark (REG 2009, s. I-10567), punkterna 84–86.

26 – Se, beträffande neutralitetsprincipen som ett uttryck för likabehandlingsprincipen, dom av den 19 juli 2012 i mål C-44/11, Deutsche Bank, punkt 45.