

Mål C-419/02

BUPA Hospitals Ltd

och

Goldsborough Developments Ltd

mot

Commissioners of Customs & Excise

(begäran om förhandsavgörande från High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 10.2 – Uttag av skatt – Betalning a conto –
Förskottsbetalningar för framtida leveranser av läkemedelsprodukter och proteser”

Förslag till avgörande av generaladvokat M. Poiares Maduro föredraget den 7 april 2005

Domstolens dom (stora avdelningen) av den 21 februari 2006

Sammanfattning av domen

Skattebestämmelser – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Skattskyldighetens inträde och tidpunkten för skatteuttaget (Rådets direktiv 77/388, artikel 10. 2 andra stycket)

Artikel 10.2 andra stycket i rådets sjätte direktiv 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7, innebär i egenskap av undantag från den regel som fastställs i artikelns första stycke att skatt kan tas ut vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet då en betalning skall ske a conto innan varorna har levererats eller tjänsterna är utförda. Denna bestämmelse är inte tillämplig på förskottsbetalningar vilka avser ett schablonbelopp som betalats för varor som angetts på ett allmänt hållet sätt i en förteckning som när som helst kan ändras genom ett avtal mellan köparen och säljaren och från vilken köparen kommer att ha möjlighet att välja produkter, på grundval av ett avtal som köparen ensidigt och när som helst får säga upp med följden att denna återfår hela den icke använda förskottsbetalningen.

För att skatt skall kunna tas ut utan att varorna ännu har levererats eller tjänsterna har utförts då en betalning skall ske a conto måste nämligen samtliga omständigheter avseende skattskyldighetens inträde, det vill säga avseende den framtida leveransen av varor eller det framtida utförandet av tjänster, redan vara kända och varorna och tjänsterna således ha angetts med precision vid tidpunkten för betalningen a conto.

(se punkterna 45, 48 och 51 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 21 februari 2006 (*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 10.2 – Uttag av skatt – Betalning a conto – Förskottsbetalningar för framtida leveranser av läkemedelsprodukter och proteser”

I mål C-419/02,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Förenade kungariket), genom beslut av den 8 november 2002 som inkom till domstolen den 20 november 2002, i målet

BUPA Hospitals Ltd,

Goldsborough Developments Ltd

mot

Commissioners of Customs & Excise,

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, avdelningsordförandena P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann och J. Makarczyk samt domarna S. von Bahr (referent), J.N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. K?ris, E. Juhász och G. Arestis,

generaladvokat: M. Poiares Maduro,

justitiesekreterare: byrådirektören K. Sztranc,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 23 november 2004,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- BUPA Hospitals Ltd och Goldsborough Developments Ltd, genom R. Venables, QC, biträdd av T. Lyons, barrister, befullmäktigad av D. Garcia, solicitor,
- Förenade kungarikets regering, genom R. Caudwell, i egenskap av ombud, biträdd av C. Vajda, QC,
- Irland, genom D.J. O’Hagan, i egenskap av ombud, biträdd av A.M. Collins, SC,
- Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster, i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal, i egenskap av ombud,

och efter att den 7 april 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2.1, 4.1, 4.2, 5.1, 10.2 och 17 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 (EGT L 102, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan de två bolagen BUPA Hospitals Ltd (nedan kallat BUPA Hospitals) och Goldsbrough Developments Ltd (nedan kallat Goldsbrough Developments), som ingår i BUPA-koncernen, och å andra sidan Commissioners of Customs & Excise (nedan kallad Commissioners) angående Commissioners beslut att neka BUPA Hospitals och Goldsbrough Developments avdrag för ingående mervärdesskatt uppgående till 17,5 miljoner GBP (ungefär 26,2 miljoner euro), som betalats för framtida leveranser från två andra bolag inom BUPA-koncernen.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

4 I artikel 4.1 i ovannämnda direktiv anges att med skattskyldig person avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2 i samma artikel. Begreppet "ekonomisk verksamhet" definieras i artikel 4.2 som alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, bland annat utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav.

5 I artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet preciseras följande:

"Med förbehåll för sådant samråd som föreskrivs i artikel 29, kan varje medlemsstat anse såsom en enda skattskyldig sådana personer som är etablerade inom landets territorium och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band."

6 I artikel 5.1 i samma direktiv anges att "[m]ed 'leverans av varor' avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom".

7 Artikel 10.1 och 10.2 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"1.a) Med skattskyldighetens inträde avses den omständighet som enligt lagen innebär att skatt kan tas ut.

b) Uttag av skatt kan göras när skattemyndigheten enligt lag får rätt att i ett givet ögonblick göra anspråk på skatt från den skattskyldige; detta hindrar inte att tidpunkten för betalning får skjutas upp.

2. Skattskyldigheten inträder och skatt kan tas ut när varorna levereras eller tjänsterna utförs. Leveranser av andra varor än sådana som avses i artikel 5.4 b och tillhandahållande av tjänster som leder till flera successiva avräkningar eller betalningar skall anses ha genomförts vid utgången av de perioder som dessa avräkningar eller betalningar hänför sig till.

Då en betalning skall ske a conto innan varorna har levererats eller tjänsterna är utförda, kan skatt tas ut vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet.

Med avsteg från ovanstående bestämmelser får medlemsstater föreskriva att skatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av skattskyldiga personer kan tas ut antingen

- senast när fakturan eller annan jämförlig handling utfärdas,
- senast vid mottagandet av köpeskillingen, eller
- om någon faktura eller annan jämförlig handling inte har utfärdats, eller utfärdas för sent, inom en angiven period från dagen för skattskyldighetens inträde.”

8 I artikel 13 A.1 b–e i direktivet föreskrivs att medlemsstaterna skall undanta vissa verksamheter på sjukvårdsområdet från skatteplikt.

9 I artikel 17.1 i samma direktiv preciseras att ”[a]vdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet”.

10 Artikel 17.2 a lyder enligt 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 skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.”

11 I artikel 28.2 a första stycket i sjätte direktivet anges att ”[u]ndantag med återbetalning av skatt som erlagts i föregående led, och reducerade skattesatser som är lägre än den minimiskattesats som lagts fast i artikel 12.3 vad gäller de reducerade skattesatser som var i kraft den 1 januari 1991 och som står i överensstämmelse med gemenskapslagstiftningen och uppfyller de villkor som stadgas i artikel 17 sista strecksatsen i rådets andra direktiv av den 11 april 1967, får bibehållas” under den övergångsperiod som nämns i artikel 28I.

Den nationella lagstiftningen

12 I artikel 6.4 i 1994 års lag om mervärdesskatt (Value Added Tax Act 1994) föreskrivs följande:

”Om leverantören, före den tidpunkt som är tillämplig enligt andra eller tredje punkten ovan, utfärdar en mervärdesskattefaktura avseende leveransen eller om han, före den tidpunkt som är tillämplig enligt andra punkten a) eller b) eller tredje punkten ovan, mottar betalning för leveransen, skall denna, i den utsträckning den omfattas av fakturan eller betalningen, anses äga rum vid den tidpunkt då fakturan utfärdas eller betalningen mottas”.

13 Artikel 30.1 i samma lag hade före den 1 januari 1998 följande lydelse:

”När en skattskyldig person levererar varor eller tjänster på vilka en nollskattesats är tillämplig skall, oavsett om leveransen omfattas av mervärdesskatteplikt enligt någon annan bestämmelse,

ingen mervärdesskatt tas ut för leveransen, samtidigt som

den i alla andra avseenden skall betraktas som skattepliktig,

vilket innebär att mervärdesskattesatsen för leveransen skall anses vara noll.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

14 Det framgår av beslutet om hänskjutande att BUPA Hospitals och BUPA Gatwick Park Hospital Ltd (nedan kallat BUPA Gatwick Park) ingår i BUPA-koncernen och, vad beträffar artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, i BUPA:s mervärdesskattegrupp.

15 BUPA Hospitals drev under många år, och närmare bestämt fram till utgången av år 1997, ett stort antal privata sjukhus. Court of Appeal fastslog i ett avgörande i en tvist som hade pågått mellan BUPA Hospitals och Commissioners sedan år 1993 att en nollskattesats var tillämplig på BUPA Hospitals leveranser av läkemedel och proteser till patienter, vilket gjorde det möjligt för bolaget att återfå den ingående mervärdesskatt som det hade betalat vid inköp av dessa produkter från sina leverantörer.

16 Efter att House of Lords den 24 juli 1997 hade nekat Commissioners prövningstillstånd tillkännagav Förenade kungarikets regering den 13 augusti 1997 att den hade för avsikt att inom kort ändra lagstiftningen för att komma till rätta med verkningarna av avgörandet från Court of Appeal.

17 Den hänskjutande domstolen har konstaterat att BUPA-koncernen, efter tillkännagivandet om ny lagstiftning, beslutade att genomföra ett arrangemang med förskottsbetalningar. Tanken var att ett företag, på vars leveranser en nollskattesats var tillämplig och som således kunde återfå ingående mervärdesskatt på leveranser av läkemedel och proteser i den mån som de användes eller skulle användas inom ramen för skattepliktiga leveranser, skulle ingå avtal om köp av varor och tjänster före nämnda lagändring. Företaget skulle sedan begära avdrag för den ingående mervärdesskatt som hade erlagts med avseende på den period då betalningen erlades eller när en faktura utfärdades, även om leveransen äger rum vid en senare redovisningsperiod.

18 Vid genomförandet av ovannämnda arrangemang beslutade man att låta ett bolag inom BUPA-koncernen inta rollen som leverantör för att se till att förskottsbetalningen stannade inom koncernen. Det rörde sig om bolaget BUPA Medical Supplies Ltd (som vid denna tidpunkt fortfarande hade firman Goldsborough Retirement Property Services Ltd, nedan kallat BUPA Medical), som tillhörde Goldsboroughkoncernen och som hade förvärvats av BUPA-koncernen i början av augusti 1997 och därefter blivit ett skalbolag. Detta bolag tillhörde visserligen BUPA-koncernen, men tillhör inte samma mervärdesskattegrupp som BUPA Hospitals.

19 Det framgår av beslutet om hänskjutande att det bestämdes att man för att skydda sig mot risken för att Commissioners skulle finna en anledning att försena återbetalningen av mervärdesskatten skulle låta ett annat bolag inom Goldsboroughkoncernen, nämligen Goldsborough Developments, som drev fyra privata sjukhus och också ingick i en annan mervärdesskattegrupp än BUPA Hospitals, ingå ett avtal om förskottsbetalning med en leverantör som ingick i BUPA:s mervärdesskattegrupp avseende samma belopp och under samma redovisningsperiod som BUPA Hospitals. Bolaget BUPA Gatwick Park, som vid denna tidpunkt var ett skalbolag, utsågs till andre leverantör inom ramen för arrangemanget med förskottsbetalning.

20 Den 5 september 1997 ägde styrelsemöten rum i de fyra berörda bolagen. Styrelserna i BUPA Hospitals och BUPA Medical beslutade att ingå två avtal beträffande inköp och leveranser av läkemedel och proteser.

21 Under BUPA Hospitals styrelsemöte beslutades det att en förskottsbetalning skulle göras på 60 miljoner GBP samt mervärdesskatt för inköp av läkemedel och en annan på 40 miljoner GBP samt mervärdesskatt för inköp av proteser från BUPA Medical.

22 Samma dag tillkännagavs i en särskild förklaring att firman Goldsborough Retirement Property Services Ltd ändrades till BUPA Medical och att bolagets verksamhetsföremål ändrades till att omfatta handel med läkemedelsprodukter och proteser.

23 Samma dag, den 5 september 1997, översände BUPA Medical fakturor till BUPA Hospitals avseende leverans av läkemedel för 60 miljoner GBP samt 10,5 miljoner GBP i mervärdesskatt, och proteser för 40 miljoner GBP samt 7 miljoner GBP i mervärdesskatt.

24 Styrelserna i Goldsborough Developments och BUPA Gatwick Park beslutade samma dag att ingå två avtal beträffande inköp och leveranser av läkemedel och proteser.

25 Styrelsen i Goldsborough Developments beslutade att omedelbart till BUPA Gatwick Park erlagga 50 miljoner GBP samt mervärdesskatt för köp av läkemedel och 50 miljoner GBP samt mervärdesskatt för köp av proteser.

26 Samma dag översände BUPA Gatwick Park till Goldsborough Developments två fakturor avseende leverans av läkemedel för 50 miljoner GBP samt 8,75 miljoner GBP i mervärdesskatt, och proteser för 50 miljoner GBP samt 8,75 miljoner GBP i mervärdesskatt.

27 Det framgår av beslutet om hänskjutande att de avtal som låg till grund för förskottsbetalningarna liknande varandra. I dessa avtal preciserades att

- köparen skulle betala det avtalade priset till säljaren den dag avtalet var daterat,
- avtalet omfattade de produkter som nämndes i bilagan, vilken kunde ändras genom avtal mellan parterna,
- säljaren skulle leverera ovannämnda produkter eller en del av dessa i enlighet med köparens instruktioner till dess att det totala leveransvärdet uppgick till det avtalade priset,
- vardera parten kunde säga upp avtalet med en uppsägningstid på sju dagar, och
- säljaren vid uppsägning till köparen skulle betala det avtalade priset minskat med det totala leveransvärdet den dag avtalet upphörde att gälla.

Enligt den hänskjutande domstolen var bilagan densamma för de olika avtalen och innehöll en oenhetlig uppräkningslista av flera hundra läkemedel, proteser och andra produkter. Den hänskjutande domstolen har påpekat att det är uppenbart att ingen av cheferna för de fyra bolagen fäste någon uppmärksamhet på innehållet i denna handling.

28 I beslutet om hänskjutande anges att dessa arrangemang, om de fullföljdes, skulle möjliggöra för BUPA-koncernen att undvika en förlust av cash flow och att undvika att betala mervärdesskatt till Commissioners. BUPA:s mervärdesskattegrupp kunde nämligen i sin skattedeklaration för perioden som avslutades i november 1997 redovisa ingående mervärdesskatt på 17,5 miljoner GBP för BUPA Hospitals inköp från BUPA Medical, som uppvägdes av en utgående mervärdesskatt på 17,5 miljoner GBP för BUPA Gatwick Parks försäljning till Goldsborough Developments. Goldsboroughkoncernen, som inte ingick i mervärdesskattegruppen BUPA, kunde agera på samma sätt. Dess skattedeklaration innefattade ingående mervärdesskatt på 17,5 miljoner GBP, avseende Goldsborough Developments inköp

från BUPA Gatwick Park, och utgående mervärdesskatt på 17,5 miljoner GBP, avseende BUPA Medicals försäljning till BUPA Hospitals.

29 Den 8 september 1997 fick Midland Bank instruktioner om att från BUPA Investments Ltd, ett annat bolag inom BUPA-koncernen (nedan kallat BIL), överföra ett belopp på 235,5 miljoner GBP och att gottskriva BUPA Hospitals och Goldsbrough Developments konton 118 miljoner GBP respektive 117,5 miljoner GBP. Räntan som påfördes var rörlig och beräknades på grundval av den genomsnittliga räntan varje månad.

30 Samma dag fick Midland Bank instruktioner om att överföra 117,5 miljoner GBP från BUPA Hospitals till BUPA Medical och från Goldsbrough Developments till BUPA Gatwick Park, och att därefter vidarebefordra dessa belopp till BIL. BUPA Medical och BUPA Gatwick Park gottskrevs också ränta på de belopp de hade deponerat hos BIL.

31 Den 18 november 1997 lämnades ett lagförslag om mervärdesskatt på apoteksvaror, läkemedel och hjälpmedel för handikappade (VAT (Drugs, Medicines and Aids for the Handicapped) Order (SI 1997/2744)) till parlamentet. Lagändringen trädde i kraft den 1 januari 1998 och innebar en ändring av grupp 12 i bilaga 8 till 1994 års lag om mervärdesskatt på så sätt att sjukvårdsprodukter som levereras av privata leverantörer i Förenade kungariket ströks från förteckningen över de produkter på vilka en nollskattesats är tillämplig. Dessa leveranser är sedan dess undantagna från mervärdesskatt. Det innebär i princip att ingående mervärdesskatt på dessa produkter inte längre kan dras av.

32 Åtgärderna för att genomföra avtalen om förskottsbetalning som ingått mellan BUPA Hospitals och BUPA Medical vidtogs i september 1998. Det framgår av beslutet om hänskjutande att tillståndet för grossistförsäljning av läkemedel beviljades BUPA Medical den 19 augusti 1998 och att samtliga sjukhus som drevs av BUPA Hospitals gjorde beställningar hos BUPA Medical kring början av december 1998. Av samma beslut framgår att BUPA Hospitals har valt en sådan betalningstakt för sina förskottsbetalningar att en nollskattesats kommer att kunna bibehållas ytterligare sex till sju år räknat från och med september 1998.

33 Vad beträffar avtalen om förskottsbetalning mellan Goldsbrough Developments och BUPA Gatwick Park genomfördes arrangemangen avseende leveranserna av proteser i mitten av år 2001 och arrangemangen avseende läkemedel genomfördes i november 2001. Det framgår av beslutet om hänskjutande att allvarliga problem hade uppstått efter förvärvet av Goldsbroughkoncernen och att dessa problem behövde lösas före införandet av orderhanteringssystemet. Av denna anledning erhöll BUPA Gatwick Park tillstånd för försäljning av läkemedel först den 8 juni 2001.

34 I beslutet om hänskjutande anges också att Goldsbrough Developments för att kunna delta i arrangemanget med köp i förväg var tvunget att låna 117,5 miljoner GBP från BIL. Detta var i storleksordningen sju gånger dess omsättning för år 1997, och det medförde att bolagets skulder ökade med omkring 270 procent. Commissioners bedömde att det skulle ta mellan 50 och 100 år för Goldsbrough Developments att utnyttja sin förskottsbetalning.

35 Genom beslut av den 14 september 2000 nekade Commissioners BUPA Hospitals och Goldsbrough Developments avdrag för ingående mervärdesskatt som dessa hade betalat genom förskottsbetalningar i september 1997 för leveranserna från BUPA Medical och BUPA Gatwick Park.

36 VAT and Duties Tribunal i London ogillade den 25 februari 2002 klagandenas överklagande av Commissioners beslut, med motiveringen att BUPA Medical och BUPA Gatwick Park inte bedrev någon ekonomisk verksamhet och inte utförde några leveranser i den mening som avses i

det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Domstolen slog fast att samtliga åtgärder som vidtagits inom ramen för arrangemangen med köp i förväg under september 1997 enbart syftade till att undvika mervärdesskatt. BUPA Medicals och BUPA Gatwick Parks roll i dessa arrangemang bestod endast i att möjliggöra uppnåendet av detta syfte.

37 VAT and Duties Tribunal underkände dock Commissioners argument att principen om rättsmissbruk innebar att BUPA Hospitals och Goldsborough Developments inte hade rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.

38 BUPA Hospitals och Goldsborough Developments överklagade till High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, och Commissioners inlämnade ett anslutningsöverklagande.

39 High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, har konstaterat att såväl avgörandet från VAT and Duties Tribunal som överklagandet till High Court ger upphov till ett antal gemenskapsrättsliga frågor, och den har därför beslutat att vilandeförklara målet och hänskjuta följande frågor till EG-domstolen för ett förhandsavgörande:

"1) Mot bakgrund av ifrågavarande omständigheter, ifrågavarande transaktioner och säljbolagens ställning, hur skall uttrycket 'ekonomisk verksamhet' i den mening som avses i artikel 4.1 och 4.2 i [sjätte direktivet] tolkas?

2) Mot bakgrund av ifrågavarande omständigheter, ifrågavarande transaktioner och säljbolagens ställning, hur skall uttrycket 'leverans av varor' i artikel 5.1 i [sjätte] direktivet tolkas?

3) a) Finns det en princip om rättsmissbruk som (oberoende av hur [sjätte] direktivet tolkas) kan medföra att rätten till avdrag för ingående skatt upphör?

b) Om så är fallet, under vilka omständigheter kan den tillämpas?

c) Skulle den kunna tillämpas under sådana faktiska omständigheter som fastställts av VAT and Duties Tribunal?

4) Gör det någon skillnad för svaren på frågorna 1–3 ovan om betalningen för de ifrågavarande transaktionerna har skett vid en tidpunkt då varje leverans av varor i senare led skulle ha varit en undantagen leverans som gav rätt till återbetalning av mervärdesskatt i föregående led, vilket är tillåtet enligt artikel 28.2 a i [sjätte] direktivet?

5) Hur skall [sjätte] direktivet tolkas mot bakgrund särskilt av följande frågor? Under sådana omständigheter som de ifrågavarande omständigheterna och med beaktande av transaktioner som de ifrågavarande transaktionerna,

a) skall leveranser anses ha genomförts av de utomstående leverantörerna till inköpsbolagen och inga leveranser anses ha skett till eller av säljbolagen

eller

b) skall leveranser anses ha genomförts av de utomstående leverantörerna till säljbolagen och inga leveranser anses ha skett av säljbolagen till inköpsbolagen?

6) När varje säljbolag i sin ekonomiska verksamhet levererar till ett inköpsbolag och

a) inköpsbolagen har ingått avtal med säljbolagen om leverans av varor,

- b) varorna är fakturerade och betalade innan leverans,
- c) mervärdesskatt har påförts förskottsbetalningen i överensstämmelse med artikel 10.2 andra stycket i [sjätte] direktivet,
- d) varorna skall användas av inköpsbolagen vid leveranser som, om de utfördes vid tidpunkten för betalningen, skulle ha varit undantagna leveranser med rätt till återbetalning av skatt i föregående led, men
- e) varje inköpsbolag avser att ta emot leveranser av varor enligt avtalet endast om lagen ändras på så sätt att inköpsbolagens användning av varorna betraktas som undantagna leveranser utan rätt till återbetalning,

hur skall artikel 17 i direktivet och avdragsbestämmelserna tolkas? (Med hänvisning till punkt e, om lagen inte ändras på det sätt som har beskrivits, har inköpsbolagen rätt att säga upp sina avtal med säljbolagen och återkräva erlagda betalningar. Inom ramen för ifrågavarande transaktioner innehåller avtalen mellan inköpsbolagen och säljbolagen bestämmelser som tillåter sådan uppsägning.)

7) VAT and Duties Tribunal fann (i punkt 89 i avgörandet) att 'ingen av de personer som var behöriga att fatta beslut för [BUPA Medical och BUPA Gatwick Park] ... hade något annat motiv eller syfte av betydelse än att genomdriva ett system för undvikande av mervärdesskatt.' Klagandena har i sitt överklagande till High Court bestritt denna bedömning av de faktiska omständigheterna. Om denna bedömning underkändes inom ramen för överklagandet, vilken betydelse, om någon, skulle detta få för svaren på frågorna 1–6 ovan?"

Inledande synpunkter

40 Den hänskjutande domstolen har ställt frågorna för att få klarhet i dels huruvida sådana transaktioner som de förevarande, som genomförts för att uppnå en skattemässig fördel, utgör leverans av varor och ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artiklarna 2.1, 4.1, 4.2 och 5.1 i sjätte direktivet, dels huruvida detta direktiv skall tolkas så, att det utgör hinder för en rätt för den skattskyldige att göra avdrag för ingående mervärdesskatt när de transaktioner som ligger till grund för denna rätt utgör missbruk.

41 Av beslutet om hänskjutande, och framför allt av de faktiska omständigheter som beskrivs i den fjärde och den sjätte tolkningsfrågan, framgår dock att hörnstenen i de arrangemang som BUPA-koncernen genomförde utgjordes av utfärdandet av fakturor för mervärdesskatt avseende förskottsbetalning i enlighet med artikel 10.2 andra stycket i sjätte direktivet.

42 För att kunna ge den domstol som har begärt ett förhandsavgörande ett användbart svar kan EG-domstolen behöva ta hänsyn till gemenskapsrättsliga normer som den nationella domstolen inte har hänvisat till i sin begäran (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 12 oktober 2004 i mål C-60/03, Wolff & Müller, REG 2004, s. I-9553, punkt 24, och av den 7 juli 2005 i mål C-153/03, Weide, REG 2005, s. I-0000, punkt 25).

43 I samband med besvarandet av den fjärde och den sjätte frågan, som skall undersökas tillsammans och före övriga frågor, skall domstolen således undersöka huruvida artikel 10.2 andra stycket i sjätte direktivet är tillämplig på sådana förskottsbetalningar som de förevarande.

Den fjärde och den sjätte frågan

44 Domstolen erinrar inledningsvis om att det i artikel 10.2 första stycket i sjätte direktivet anges

att skattskyldigheten inträder och skatt kan tas ut när varorna levereras eller tjänsterna utförs.

45 Det andra stycket i artikel 10.2 i sjätte direktivet, enligt vilket skatt kan tas ut vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet då en betalning skall ske a conto innan varorna har levererats eller tjänsterna är utförda, utgör ett undantag från den regel som fastställs i artikelns första stycke och skall därför tolkas restriktivt.

46 Det skall vidare erinras om att "skattskyldighetens inträde" i artikel 10.1 a i sjätte direktivet definieras som den omständighet som enligt lagen innebär att skatt kan tas ut. Det innebär att möjligheten att ta ut skatt kan uppstå samtidigt med eller efter skattskyldighetens inträde, men inte dessförinnan, om inget annat föreskrivs.

47 I artikel 10.2 tredje stycket i sjätte direktivet ges medlemsstaterna möjlighet att föreskriva att skatten kan tas ut vid en tidpunkt som infaller efter skattskyldighetens inträde i tre typfall, nämligen senast när fakturan utfärdas, senast vid mottagandet av köpeskillingen eller, om någon faktura inte har utfärdats eller utfärdas för sent, inom en angiven period från dagen för skattskyldighetens inträde.

48 I artikel 10.2 andra stycket frångås denna kronologiska ordning. Där anges nämligen att då en betalning skall ske a conto kan skatt tas ut utan att varorna ännu har levererats eller tjänsterna har utförts. För att skatten skall kunna tas ut i ett sådant fall måste samtliga omständigheter avseende skattskyldighetens inträde, det vill säga avseende den framtida leveransen av varor eller det framtida utförandet av tjänster, redan vara kända och, såsom generaladvokaten konstaterade i punkt 100 sitt förslag till avgörande, varorna och tjänsterna således ha angetts med precision vid tidpunkten för betalningen a conto.

49 Denna slutsats stöds för övrigt av motiveringen till förslaget till sjätte direktivet (*Europeiska gemenskapernas bulletin*, tillägg 11/73, s. 13), i vilken kommissionen påpekar att "när betalning a conto mottas före skattskyldighetens inträde gör mottagandet av denna betalning att skatt kan tas ut, eftersom avtalsparterna på detta sätt uttrycker sin avsikt att i förväg utlösa alla de ekonomiska konsekvenserna av skattskyldighetens inträde".

50 Det skall härvid också erinras om att det är leveranserna av varor och tillhandahållandena av tjänster som är mervärdesskattepliktiga och inte de ersättningar som utbetalats som vederlag för desamma (se dom av den 9 oktober 2001 i mål C-108/99, Cantor Fitzgerald International, REG 2001, s. I-7257, punkt 17). Betalning a conto för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som ännu inte tydligt har identifierats kan i än mindre omfattning vara mervärdesskattepliktig.

51 Således skall den fjärde och den sjätte frågan besvaras så, att artikel 10.2 andra stycket i sjätte direktivet inte är tillämplig på sådana förskottsbetalningar som de som är föremål för prövning i målet vid den nationella domstolen, vilka avser ett schablonbelopp som betalats för varor som angetts på ett allmänt hållet sätt i en förteckning som när som helst kan ändras genom ett avtal mellan köparen och säljaren och från vilken köparen kommer att ha möjlighet att välja produkter, på grundval av ett avtal som köparen ensidigt och när som helst får säga upp med följden att denne återfår hela den icke använda förskottsbetalningen.

Den första, den andra, den tredje, den femte och den sjunde frågan

52 Med hänsyn till svaret på den fjärde och den sjätte frågan saknas skäl att besvara den första, den andra, den tredje, den femte och den sjunde frågan.

Rättegångskostnader

53 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 (stora avdelningen) följande:

Artikel 10.2 andra stycket 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, är inte tillämplig på sådana förskottsbetalningar som de som är föremål för prövning i målet vid den nationella domstolen, vilka avser ett schablonbelopp som betalats för varor som angetts på ett allmänt håll sätt i en förteckning som när som helst kan ändras genom ett avtal mellan köparen och säljaren och från vilken köparen kommer att ha möjlighet att välja produkter, på grundval av ett avtal som köparen ensidigt och när som helst får säga upp med följden att denna återfår hela den icke använda förskottsbetalningen.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: engelska.