

61995C0330

Forslag til afgørelse fra generaladvokat La Pergola fremsat den 27. februar 1997. - Goldsmiths (Jewellers) Ltd mod Commissioners of Customs & Excise. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Value Added Tax Tribunal, Manchester - Forenede Kongerige. - Moms - Sjette direktiv - Fravigelsesbemyndigelsen i artikel 11, punkt C, stk. 1 - Udelukkelse af tilbagebetaling i tilfælde af manglende opfyldelse af byttehandler. - Sag C-330/95.

Samling af Afgørelser 1997 side I-03801

Generaladvokatens forslag til afgørelse

1 Ved denne praejudicielle anmodning oensker Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre, at Domstolen fortolker fravigelsesbemyndigelsen i artikel 11, punkt C, stk. 1, i sjette momsdirektiv (1) (herefter »direktivet« eller »sjette direktiv«) om nedsaettelse af beskatningsgrundlaget - i tilfaelde af hel eller delvis manglende betaling af en momspligtig ydelse. Domstolen anmodes mere praecist om at udtale sig om foreneligheden af en ordning til gennemfoerelse af naevnte bestemmelse, saaledes som den, der er vedtaget af Det Forenede Kongerige, og som tillader en afgiftsnedsaettelse for salgstransaktioner, hvor modydelsen er penge, men derimod udelukker transaktioner, hvor modydelsen bestaar af andet end penge.

Faktiske omstaendigheder

2 Sagens faktiske omstaendigheder vedroerer to selskaber: selskabet Goldsmiths (Jewellers) Ltd (herefter »Goldsmiths«), som fremstiller og forhandler smykker, og selskabet RRI Ltd (herefter »RRI«), som har specialiseret sig i byttehandler. Disse to selskaber indgik en aftale, hvorved Goldsmiths forpligtede sig til at levere de smykker, selskabet ikke havde kunnet saelge, til RRI, der som modydelse forpligtede sig til at levere visse reklametjenesteydelser.

3 I henhold til denne aftale leverede Goldsmiths smykker til en vaerdi af 202 809,47 UKL til RRI (hvoraf 30 205,67 UKL repraesenterede moms, som Goldsmiths havde anfoert i momsangivelsen for den paagaeldende periode og som selskabet havde betalt). RRI havde som modydelse forpligtet sig til at levere reklametjenesteydelser repraesenterende samme vaerdi til Goldsmiths.

4 Efter at RRI havde leveret foerste del af reklametjenesteydelserne - til en vaerdi af 68 678,03 UKL (hvoraf 9 335 UKL repraesenterede moms) - blev selskabet erklaret insolvent og afviklet. Vaerdien af de ikke-leverede reklametjenesteydelser androg 135 162,12 UKL, hvoraf 20 130,53 UKL udgjorde moms.

5 Som foelge af denne insolvens antog Goldsmiths, at de udestaaende reklametjenesteydelser ikke ville blive leveret, hvorfor selskabet berigtigede sin momsangivelse for perioden indtil den 28. februar 1993. Selskabet nedsatte saaledes nettobeløbet for den skyldige moms med et beløb svarende til det momsbeløb, der svarede til de tjenesteydelser, som RRI ikke havde leveret, og

som nu var uerholdelige.

6 Commissioners of Customs and Excise afslog at tilkende Goldsmiths den saaledes udregnede afgiftsnedsaettelse. Den 1. juni 1993 modtog Goldsmiths saaledes en momsansaaettelse paa 20 130 UKL med tillæg af renter.

7 Denne afgøerelse blev truffet paa grundlag af section 11, stk. 1, i Finance Act 1990. Som anført af den nationale ret (2) begrænser denne nationale bestemmelse retten til tilbagebetaling af moms i tilfælde af hel eller delvis manglende betaling til overdragelser af goder eller tjenesteydelser, hvor modydelsen består af »penge«. Som bestemmelsen er formuleret kunne den ikke omfatte en saadan naturalydelse, som RRI har forpligtet sig til at yde (3).

8 Eftersom Goldsmiths ikke desto mindre mente at have ret til en afgiftsnedsaettelse for den del af modydelsen, selskabet ikke havde modtaget, anlagde selskabet sag ved den nationale ret med paastand om, at den nationale lovgivning var i strid med sjette direktiv og i særdeleshed med direktivets artikel 11, punkt C, stk. 1, som lyder saaledes:

»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 paa betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.

For saa vidt angaar ikke eller kun delvis betaling kan medlemsstaterne dog fravige denne bestemmelse« (min fremhævelse).

Henset til denne bestemmelse kunne den nationale bestemmelse ikke, efter Goldsmiths' opfattelse, begrænses til alene at omfatte en afgiftsfritagelse i tilfælde af manglende betaling af en i koebsaftalen indeholdt modydelse i form af penge, men burde ligeledes omfatte en fritagelse af aftaler, hvor modydelsen bestod af naturalydelser. Ifølge Goldsmiths har fællesskabslovgiver indroemmet medlemsstaterne en »alt eller intet«-bemyndigelse. Dette er ifølge selskabet til hinder for et selektivt eller partielt valg med hensyn til en afgiftsnedsaettelse. Det forhold, at Det Forenede Kongerige anvender grundbestemmelsen paa salgstransaktioner, medfører ifølge sagsoegeren, at det ikke er beføjet til at fravige bestemmelsen ved andre former for transaktioner (4).

9 Med henblik paa en løsnings af dette fortolkningsproblem har Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre, forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal den regel om fravigelse, der er indeholdt i artikel 11, punkt C, stk. 1, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag ('det sjette direktiv'), fortolkes saaledes, at en medlemsstat, der indfører bestemmelser om tilbagebetaling af afgift i forbindelse med uerholdelige fordringer, kan udelukke tilbagebetaling i tilfælde, hvor den ikke-erlagte modydelse består af andet end penge?»

Retlig vurdering

10 Det af Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre, stillede spørgsmål angaar i det væsentlige medlemsstaternes mulighed for ifølge direktivet at fravige princippet om, at det afgiftspligtige beløb skal »nedsættes tilsvarende«, som fastsat i artikel 11, punkt C, stk. 1, i denne fællesskabslovgivning.

11 Vi staar over for et regelsæt, der er indeholdt i den britiske Finance Act, som ifølge den nationale ret tillader den i direktivet fastsatte afgiftsnedsaettelse for visse kategorier af transaktioner, dvs. salg, hvor modydelsen består af penge, men ikke for visse andre, hvor modydelsen består af naturalydelser. Fra et fællesskabsretligt synspunkt rejser det to

sammenhørende problemer, som jeg skal forelægge Domstolen i logisk rækkefølge: Hvorvidt det andet problem skal løses afhænger af løsningen på det første, hvilket fremgår af nedenstående forklaring.

Det sjette direktiv foreskriver en nedsættelse af beskatningsgrundlaget i en række deri nævnte tilfælde: 1) annullation, 2) afbestilling, 3) ophævelse, 4) ikke eller kun delvis betaling, 5) afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted. I hvert tilfælde gives der fritagelse på de af medlemsstaterne i disses retsorden fastsatte betingelser. Fravigelsesbemyndigelsen er ifølge direktivet - kun indrømmet den nationale lovgiver i de under 4) nævnte tilfælde, nemlig »ikke eller kun delvis betaling« (5). I dette tilfælde kan medlemsstaten beslutte ikke at bevilge afgiftsnedsættelse, hvilken nedsættelse den, efter de af den fastsatte regler, derimod skal respektere og anvende i de andre i direktivet fastsatte tilfælde.

12 Det første spørgsmål, som Domstolen skal behandle, er, hvilket formål fællesskabslovgiver har haft med hensyn til anvendelsen af den omtvistede fravigelsesbemyndigelse. Dette indebærer mere præcist, at det må undersøges, om den medlemsstat, der benytter sig af denne bemyndigelse, uden forskel skal udelukke nedsættelsen af beskatningsgrundlaget i alle tilfælde af manglende betaling, eller om den kan handle anderledes, hvilket den britiske lovgiver netop har gjort. I det første tilfælde vil bemyndigelsen eller retten til fravigelse, ifølge ordlyden af den fællesskabsbestemmelse, der skal fortolkes, blive opfattet »absolut«, og derfor inden for dens anvendelsesområde nødvendigvis og uden undtagelse udelukke anvendelsen af de ensartede fællesskabsbestemmelser. Efter den anden løsning er fravigelsesbemyndigelsen derimod skønsmaessig i to henseender: Den nationale lovgiver kan ikke blot beslutte, om fravigelsen skal anvendes eller ej, hvilket ikke bestrides, men kan tillige frit sondre mellem indholdet af fravigelsesreglerne i overensstemmelse med de krav, som lovgiver selv fastsætter.

13 Den første opfattelse støttes af Goldsmiths' anbringender og den anden, med forskellige argumenter, af den tyske regering og Det Forenede Kongerige. Jeg skal allerede nu præcisere, at saafremt den første af disse modstridende opfattelser antages, har sagen uden videre fundet sin løsning. Den i den britiske retsorden vedtagne løsning svarer nemlig hverken til opbygningen eller til indholdet af den i fællesskabslovgivningen fastsatte fravigelse. Hvilke konsekvenser får derimod antagelsen af den anden opfattelse? Fravigelsen vil som sagt ligeledes kunne begrænses skønsmaessigt. Dette medfører imidlertid ikke, at der i de i national ret fastsatte fravigelsesbestemmelser kan ses bort fra forpligtelsen til at respektere principperne og reglerne i fællesskabsretten, herunder dem, som Domstolen kan uddrage fra indholdet af sjette direktiv, og saaledes fra de deri fastsatte regler og deres formål. Dette udgør det andet problem, som jeg tidligere henviste til, da jeg nævnte den logiske rækkefølge af de problemer, som det for Domstolen stillede præjudicielle spørgsmål rejser.

14 For saa vidt angår det første spørgsmål er udøvelsen af fravigelsesbemyndigelsen efter min mening ikke underlagt den betingelse, som ifølge Goldsmiths skulle være indeholdt i, eller som i det mindste er forudsat i direktivet, nemlig at den nationale lovgiver er forpligtet til at fravige samtlige de regler, som det er muligt at fravige, eller at anvende nedsættelsen af det afgiftspligtige beløb uden nogen form for fravigelse. Jeg mener ikke, at en saadan automatik, der består i, at ethvert område, for hvilket en fravigelse er mulig, skal omfattes af direktivet, har nogen logisk eller indholdsmaessig begrundelse.

15 Den paagældende fællesskabsbestemmelse er klar og udtoemmende: Den fastsætter, at medlemsstaterne kan fravige en afgiftsnedsættelse, og præciserer, i hvilke tilfælde en fravigelse er mulig. Den bemyndigelse - eller ret om man vil - der saaledes er tildelt medlemsstaten, skal forstås saaledes, at fravigelsesbemyndigelsen henhører under lovgivers kompetenceområde. Det er en bemyndigelse til, inden for et givet område, at vedtage regler, der erstatter andre regler, som dog bevarer et residualt anvendelsesområde. Fravigelsesreglen ophæver ikke den

regel, som den fraviger. Saaframt det var tilfaeldet, ville der vaere tale om ophaevelse og ikke blot fravigelse. Under alle omstaendigheder bestemmer lovgiveren, i kraft af fravigelsesbemyndigelsen, i hvilket omfang den regel eller det princip, som lovgiver har kompetence til at indskraenke, skal anvendes. Fravigelsesbemyndigelsen medfoerer saaledes en skoensmaessig adgang til at differentiere indholdet og virkningen af de regler, som udoevelsen af denne bemyndigelse resulterer i (6). Den juridiske fortolkning af denne bemyndigelse vil ikke vaere anderledes, saaframt det blev fastslaaet - som i den spanske oversaettelse i direktivets anden saetning i artikel 11, punkt C, stk. 1 - at medlemsstaten kan beslutte ikke at anvende reglen om afgiftsfravigelse i stedet for, at den kan fravige den (7). En manglende anvendelse af denne regel kan kun vaere resultatet af en fravigelse, og fravigelsesbemyndigelsen forbliver uaendret. Ud over disse betragtninger skal jeg, som allerede naevnt, tilfoeje, at nedsaettelsen af beskatningsgrundlaget sker paa de af medlemsstaten fastsatte betingelser. Efter min mening betyder dette, at direktivet anerkender - det er endnu ubestemt i hvilket omfang - den nationale lovgivers skoensbefoejelse, baade med hensyn til at fastsaette anvendelsesbetingelserne for en afgiftsfritagelse og for at naegte de paagaeldende personer en saadan tilladelse (8).

16 Det er derfor vigtigt at fastlaegge forholdet mellem den faellesskabsretlige regel, som udtrykt i sjette momsdirektiv, der hjemler fravigelse, og den nationale regel, som fraviger denne.

Det sjette direktiv har til formaal at harmonisere afgiftslovene. Forpligtelsen til at nedsaette beskatningsgrundlaget i de angivne tilfaelde udgoer en harmoniseringsregel, som er knyttet til de oevrige i direktivet fastsatte regler med henblik paa dette maal. Den af Det Forenede Kongerige vedtagne fravigelsesforanstaltning udgoer en undtagelse i forhold til reglerne i artikel 11, der skal harmonisere kriterierne for at fastsaette det afgiftspligtige beloeb. I denne henseende udgoer fravigelsen fra faellesskabsreglen en undtagelse fra et generelt princip, som fastsat i artikel 11, punkt A, stk. 1, i sjette direktiv, hvori bestemmes [litra a)], at beskatningsgrundlaget er, »ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d), omhandlede, den samlede modvaerdi, som leverandoeren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af koeberen, aftageren eller tredjemand for de paagaeldende transaktioner« (min fremhaevelse).

17 Netop derfor skal fravigelsen begrundes. Efter min mening vil den imidlertid kun vaere begrundet, saaframt den indfoeres i overensstemmelse med principperne i den faellesskabslovgivning, der er relevant for det paagaeldende omraade. Da det drejer sig om at fastslaa omfanget af en fravigelse, skal jeg erindre om, at det ved fortolkningen af en faellesskabsforskrift ifoelge fast retspraksis er noedvendigt ikke blot at tage hensyn til dennes ordlyd, men ligeledes til dens sammenhaeng og det formaal, der tilstraebes med de regler, hvori den indgaar (9).

18 Det drejer sig om et generelt fællesskabsretligt princip, som kommer særligt til udtryk i denne sag. Fravigelsen - og mere generelt enhver skoensbeføjelse, som medlemsstaterne ifølge direktivet er indrømmet - skal under alle omstændigheder udøves inden for de grænser og på de betingelser, som udspringer af fællesskabsrettens principper (10). Denne regel følger af Domstolens praksis, først og fremmest af Profant-dommen (11). I denne dom blev det fastslået, at medlemsstaternes ret til at fastsætte grænser og anvendelsesmåder for de i artikel 14 i sjette direktiv fastsatte fritagelser »ikke fuldt ud er overladt til medlemsstaternes myndigheders skøn, idet disse skal respektere de grundlæggende formål, der forfølges som led i bestræbelserne på at harmonisere bestemmelserne om merværdiafgift« (præmis 25). I Kuehne-dommen har Domstolen endvidere fastslået, at den pågældende medlemsstats anvendelse af den i anden sætning i artikel 6, stk. 2, indeholdte fritagelse var i strid med princippet om afgiftsmaessig neutralitet (12). På tilsvarende vis fastslog Domstolen i dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, hvori den skulle udtale sig om den i direktivets artikel 27 indeholdte fritagelse, at sagsoegte havde undladt at opfylde sine forpligtelser, idet den udtalte, at: »de omtvistede [nationale] foranstaltninger står i et urimeligt forhold til det tilsigtede mål, for så vidt de generelt og systematisk fraviger reglerne efter artikel 11« (13).

19 Hvor forskellige de nævnte sager end måtte være fra denne sag, har de i det mindste det til fælles med denne, at medlemsstaterne i disse som i denne sag har fået tildelt en skoensbeføjelse, der skal udøves inden for grænserne af, det vil sige under iagttagelse af, det sjette direktiv. Det fremgår tydeligt af retspraksis, at medlemsstaterne skal anvende den tildelte beføjelse under overholdelse af harmoniseringsformålet med ordningen og de til grund herfor liggende principper.

20 Jeg skal nu undersøge dette andet forhold, som er afgørende for sagens løsning. Jeg finder det relevant i lyset af proportionalitetsprincippet nærmere at behandle spørgsmålet om, hvorvidt den i britisk lovgivning indførte fritagelse, som med henblik på afgiftsfritagelse sonderer mellem en transaktion, hvor modydelsen består af penge, og en transaktion, hvor modydelsen består af naturalydelser, er begrundet.

21 For det første, hvorledes defineres en naturalydelse i sjette direktiv? Domstolen har i Aardappelenbewaarplaats-dommen udtalt, at »en tjenesteydelse således [kan] beskattes ... når tjenesteydelsen er foretaget mod vederlag, hvorved beskatningsgrundlaget for en sådan ydelse udgøres af alt, hvad der modtages som modydelse for tjenesteydelsen; der skal altså foreligge en direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi« (14). Udtrykket »alt, hvad der«, som ligeledes forekommer i artikel 11, punkt A, stk. 1, som allerede nævnt, præciseres i Naturally Yours Cosmetics-dommen. I den pågældende sag skulle Domstolen tage stilling til en situation, hvor den angivne pris mellem sælger og køber blev forhojet med værdien af sidstnævntes marketingtjenesteydelse, således at den oprindelige tjenesteydelse, der ikke kunne opgores i penge, blev ændret til en tjenesteydelse, der kunne opgores i penge (15).

22 Hvis vi vender tilbage til Domstolens fortolkningsbidrag i denne som i andre sager, kan det udledes, at den paagaeldende transaktion, hvori der er en direkte og aabenbar forbindelse mellem den ydede tjeneste og dennes modvaerdi, noedvendigvis indebaerer udveksling af to afgiftspligtige ydelser i sjette direktivs forstand (16). Et andet resultat ville de af generaladvokat Cruz Vilaça naevnte foelger faa: »Hvis man fra begrebet modvaerdi skulle udelukke en form for betaling, som f.eks. tjenesteydelser, der udfoeres til gengæld for det leverede gode, ville doeren vaere aaben for en afgiftsunddragelse, som ville forhindre, at sjette direktivs formaal naas, og som ville betyde, at en del af afgiftsgrundlaget ville forsvinde, og saaledes eventuelt medfoere forvriddninger ved den afgiftsmaessige behandling af situationer, som i oekonomisk eller kommerciel henseende i det vaesentlige er identiske« (17).

23 Dette er netop grunden til, at afgiftspligtige personer, som udfoerer de gensidigt forpligtende tjenesteydelser, der udgoer en naturaltransaktion, er forpligtet til at overholde de i direktivets artikel 22 indeholdte krav. Det fremgaar saerligt af stk. 3, litra a), at enhver afgiftspligtig person »skal udstede en faktura eller et andet tilsvarende dokument for levering af goder og tjenesteydelser til andre afgiftspligtige personer ... Den afgiftspligtige person skal opbevare en genpart af alle de dokumenter, der er udstedt«. Endvidere skal »enhver afgiftspligtig person indgive en angivelse inden for en af medlemsstaterne naermere fastsat frist«. Ifoelge sagens omstaendigheder er det netop hvad baade Goldsmiths og RRI gjorde for den del af betalingen, som havde fundet sted.

24 Det Forenede Kongeriges regering begrunder den i fravigelsen fastsatte loesning med, at der foreligger en stoerre risiko for svig i forbindelse med kontrakter, hvor modydelsen bestaar af naturalydelse, end i kontrakter, hvor modydelsen bestaar af penge (18).

25 Den i den britiske fravigelsesregel indeholdte loesning er saaledes i overensstemmelse med sjette direktivs syttende betragtning, hvori naevnes, at »inden for visse graenser og paa visse betingelser boer medlemsstaterne kunne indfoere eller opretholde saerlige foranstaltninger, der fraviger dette direktiv, for at forenkle afgiftens opkraevning eller undgaa visse former for svig og unddragelse« (min fremhaevelse).

26 Jeg er af den overbevisning, at denne sag skal bedoemmes under hensyntagen til de graenser og betingelser, som medlemsstaterne skal iagttage ved vedtagelsen af fravigelsesforanstaltninger. Jeg kan heller ikke se bort fra, at Domstolen har anvendt proportionalitetsprincippet, der udgoer et af de almene retsprincipper, som danner grundlag for Faellesskabets retsorden, for at fastlaegge omfanget af fravigelsesbestemmelserne. I Johnston-dommen har Domstolen saaledes fastslaaet, at: »Efter dette princip maa undtagelserne ikke gaa videre end rimeligt og noedvendigt for at naa det tilsigtede maal« (19).

27 Jeg skal nu anvende den i retspraksis fastlagte regel paa denne sag. Selv om naturaltransaktioner kan medfoere stoerre risiko for afgiftskriminalitet end pengetransaktioner, finder jeg det ikke tilstraekkeligt til at begrunde den britiske lovgivers drastiske valg (20). Den vedtagne bestemmelse forfoelger et maal, som teoretisk set er berettiget; men i praksis er den forskelsbehandling af kontrakter, hvor modydelsen har karakter af en naturalydelse, og kontrakter, hvor modydelsen bestaar af penge, der er baseret paa fravigelsen af direktivet, imidlertid uforenelig med et princip, som skulle have vaeret overholdt, nemlig princippet om afgiftsmaessig neutralitet.

28 Dette princip er ifølge min overbevisning nøje forbundet med princippet om ligebehandling og medfører i denne sag, at byttehandler bør behandles på samme måde som pengetransaktioner. Den afgiftsmæssige neutralitet kræver netop, at sådanne forskellige økonomiske aktiviteter behandles ens med henblik på at undgåe fordrejninger af det mere generelle fælles merværdiafgiftssystem som følge af irrelevante og ubegrundede sondringer (21).

29 Jeg skal nu i lyset af ovenstående undersøge den af Det Forenede Kongerige valgte løsning. Denne sag illustrerer de ydre virkninger, dvs. de virkninger, som beror på fravigelsen af direktivet, som fastsat i denne medlemsstat. Som de britiske myndigheder erkender, er der ingen risiko for svig i dette tilfælde (22). Men da den britiske lovgiver har sondret mellem to typer transaktioner, har selskabet Goldsmiths imidlertid lidt et væsentligt økonomisk tab: Selskabet har ikke ret til at få tilbagebetalt momsen af en transaktion, som er gennemført og forskriftsmæssigt bogført og angivet, men for hvilken selskabet ikke har modtaget den aftalte modværdi. Selskabet er således dårligere stillet, end hvis det havde indgået en aftale om køb, hvor modværdien bestod af penge. Samtlige skattepligtige personer, der har indgået transaktioner af denne type, befinder sig i denne situation: De er dårligere beskyttet i tilfælde af hel eller delvis manglende betaling. Det er unødvendigt at nævne, at den erhvervsdrivende, for at undgå sådanne konsekvenser, foretrækker at indgå en aftale om køb. Som generaladvokat Cruz Vilaça har anført i sit forslag til afgørelse i sagen *Naturally Yours Cosmetics*, er byttehandler, på lige fod med salg mod pengeydelse, ud fra en økonomisk synsvinkel et instrument, som anvendes i forretningslivet (23). En diskriminering af den ene type i forhold til den anden kan ikke begrundes. En sådan forskelsbehandling resulterer, i forhold til direktivet og fællesskabsretten, i en ubegrundet indgriben, som langt fra er neutral på det afgiftsmæssige plan, i den erhvervsdrivendes frie valg, og som følgelig bevirker, at denne ikke kan opnå nedsættelse af det afgiftspligtige beløb (24). Denne konklusion forstærkes af merværdiafgiftens generelle karakter, hvorefter følger, at det vigtigste er at behandle lignende sager ens og forskellige sager proportionelt forskelligt (25).

30 Der er i direktivet, nærmere bestemt dets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), støtte for den anførte konklusion. I denne bestemmelse præciseres det, at ved levering af goder og tjenesteydelser er beskatningsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen eller aftageren. Som allerede nævnt har Domstolen i *Naturally Yours Cosmetics*-sagen anlagt en bred fortolkning af den således formulerede formel: Den omfatter de tjenesteydelser som, i vid forstand, har en økonomisk værdi. På det afgiftsmæssige område betyder det således, at byttehandler, såfremt de kan opgores i penge, i det væsentlige behandles på samme måde som transaktioner, hvor modydelsen består af penge, hvilken lighed nødvendigvis og principielt må føre til ligebehandling af de to typer transaktioner. Der kan fastsættes undtagelser og fravigelser, men de skal være baseret på et objektive grundlag. Fravigelserne skal overholde principperne i sjette direktiv og må ydermere ikke tilsidesætte proportionalitetsprincippet.

31 Henvisningen til syttende betragtning finder jeg ikke relevant for denne sag. Medlemsstaterne kan indføre foranstaltninger for at forenkle afgiftsopkrævning og forhindre svig eller unddragelse. De således truffene foranstaltninger er undtagelsesbestemmelser, og i nævnte betragtning angives de grænser og betingelser, som undtagelsen er underlagt. Hvad disse grænser og betingelser består i, er ikke klart defineret. Det drejer sig om grænser, der må udledes af selve direktivet ved at fortolke dets bestemmelser og de områder, hvor det indrømmer medlemsstaterne ret til fravigelser.

32 Jeg vil nu behandle direktivets naermere indhold. Direktivet indfoerer to ordninger, som vedroerer syttende betragtning.

For det foerste kan medlemsstaterne fravige bestemmelserne i direktivet for at hindre svig og skatteunddragelse, og med henblik herpaa bestemmer artikel 27, at de kan indfoere eller opretholde saerlige foranstaltninger med Raadets godkendelse. Der findes saaledes en faerdig ordning, hvormed medlemsstaterne kan behandle og loese problemer vedroerende svig og afgiftsunddragelse (26).

For det andet, som Domstolen har anerkendt, kraever anvendelsen af denne ordning visse forholdsregler. »Beskatningsgrundlaget for momsen [kan jf. artikel 11] principielt kun fraviges, for saa vidt det anses for strengt noedvendigt« for at naa dette maal (27). Jeg skal goere to bemaerkninger til dette punkt. For det foerste havde Det Forenede Kongerige saerlige foranstaltninger til sin raadighed med henblik paa at loese eventuelle problemer, der kunne opstaa ved byttehandler hvad angaar den paastaaede risiko for svig eller skatteunddragelse, men gjorde ikke brug heraf (28). Og hertil skal jeg foeje, at selv den af lovgiver vedtagne foranstaltning ogsaa, og netop paa grund af den generelle regel i artikel 11, er begraenset af noedvendighedskriteriet. Ud fra det foerste synspunkt er de paagaeldende undtagelsesbestemmelser blevet vedtaget uden at anvende den i direktivet foreskrevne fremgangsmaade og uden at give de oevrige medlemsstater sikkerhed for overholdelsen af denne fremgangsmaade (29). Det Forenede Kongerige har heller ikke anfoert konkrete argumenter vedroerende spoergsmaalet om uomgaengelig noedvendighed - dvs. manglen paa alternative foranstaltninger - for at begrunde dets beslutning om at udelukke byttehandler fra en afgiftsnedsaettelse.

33 Dernaest tillader direktivet visse bestemte fritagelser paa naermere fastsatte betingelser »med henblik paa at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug« eller endvidere, at medlemsstaterne kan fastsaette »andre forpligtelser« med henblik paa at forhindre svig (30). Den omtvistede bestemmelse naevner intet herom, hvilket taler for, at den ikke tillader undtagelser med det saerlige formaal at hindre svig og afgiftsunddragelse. Det kan med andre ord af lovgivers tavshed i saa henseende udledes, at betragtninger af denne art er betydningsloese.

34 Den britiske lovgiver fandt det saaledes noedvendigt at fravige den almindelige regel i direktivets artikel 11, punkt C, stk. 1, paa en »generel og systematisk« maade hvad angaar byttehandler. Det forhold, at der ikke tillades en nedsaettelse af det skattepligtige beloeb i saadanne tilfaelde, betyder imidlertid, at udoevelsen af den skoensmaessige fravigelsesbefoejelse ikke stemmer overens med kravene i faelleskabslovgivningen: Det er i strid med princippet om afgiftsneutralitet, hvilket i sig selv er knyttet til det grundlaeggende ligebehandlingsprincip (31).

35 En sidste kort bemaerkning. Under retsmoedet anmodede Det Forenede Kongeriges repraesentant Domstolen om at begraense dommens tidsmaessige retsvirkninger, saafremt det fastslaas, at en regel om at udelukke byttehandler fra afgiftsnedsaettelse var ulovlig. Han begrundede denne anmodning med, at medlemsstaterne havde fortolket den paagaeldende bestemmelse i god tro, og at de derfor ikke burde stilles over for de »meget alvorlige« problemer, som en saadan afgoerelse ifoelge Det Forenede Kongerige ville skabe.

36 Jeg mener ikke, at dette argument boer antages. En begrænsning af virkningerne af en dom afsagt paa grundlag af artikel 177 er yderst sjælden: En fortolkning af en fællesskabsbestemmelse i forbindelse med en præjudiciel procedure belyser og præciserer betydningen og rækkevidden af den pågældende regel, saaledes som den skal forstås og anvendes, henholdsvis burde have været forstået og anvendt fra sin ikrafttræden. Det følger heraf, at den saaledes fortolkede regel kan og skal anvendes af retten endog i forbindelse med retsforhold, der er stiftet og består, før der afsiges dom vedrørende fortolkningsanmodningen, saafremt betingelserne for at forelægge en tvist om anvendelsen af den nævnte regel i øvrigt er opfyldt (32).

Dette er principperne. Domstolen har kun under helt særlige omstændigheder mulighed for at begrænse retsvirkningerne af en dom. Domstolen har benyttet sig af denne mulighed, naar der har været risiko for alvorlige økonomiske følger, der navnlig skyldes det store antal retsforhold, som er indgaaet i god tro paa grundlag af bestemmelser, som ansaas for at være gyldige og i overensstemmelse med gældende ret, og naar borgerne og de nationale myndigheder er blevet tilskyndet til en adfærd, som ikke er i overensstemmelse med fællesskabsbestemmelserne, fordi der hersker en objektiv og relevant tvivl om fællesskabsbestemmelsernes rækkevidde (33).

Derfor har Domstolen senest i Bosman-dommen anerkendt nødvendigheden af at begrænse retsvirkningerne af en dom - med eneste undtagelse for personer, som allerede har anlagt et søgsmål eller rejst en ifølge national ret lignende klage - paa grund af usikkerheden hvad angaar de forskellige regler om transfer af spillere og deres forenelighed med fællesskabsretten (34).

37 Saadanne grunde foreligger ikke i denne sag. Det Forenede Kongerige har intet anført om alvorlige økonomiske følger, der skyldes anvendelsen af den saaledes fortolkede bestemmelse (35). Fællesskabsinstitutionerne har, efter min mening, heller ikke handlet paa en saadan maade, at Det Forenede Kongerige har haft grund til at antage, at de vedtagne regler var i overensstemmelse med fællesskabsretten (36).

38 Paa grundlag af de nævnte betragtninger mener jeg ikke, at retssikkerhedsmaessige hensyn kan føre til en begrænsning af dommens retsvirkninger. Jeg mener, at den skønsbeføjelse, der er tildelt medlemsstaterne ved den bestemmelse, der giver ret til fravigelse, kunne udoeves korrekt under hensyntagen til de principper, hvorpaa direktivet er baseret - proportionalitet, afgiftsneutralitet, ligebehandling - og som kan udledes af Domstolens afgørelser vedrørende sørgsmaalet om grænserne for fravigelser fra direktivet. Jeg kan saaledes ikke se, at der foreligger en retsusikkerhed, som med rimelighed har kunnet føre til den fortolkning af anvendelsesområdet for den fravigelsesmulighed, der er tildelt medlemsstaterne ved den pågældende bestemmelse, og som svarer til indholdet af den gældende lovgivning i den britiske retsorden (37).

Paa baggrund af ovenstaaende foreslaar jeg Domstolen at besvare det af den nationale ret stillede sørgsmaal saaledes:

»Artikel 11, punkt C, stk. 1, andet afsnit, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes saaledes, at en medlemsstat ikke kan udelukke muligheden for en afgiftsnedsættelse ved manglende erlæggelse af modydelsen, hvor denne består af naturalydelser, naar denne mulighed til gengæld tillades ved modydelser, som består af penge.«

(1) - Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

(2) - Forelæggelseskendelsen, punkt 11.

(3) - Section 11, stk. 2, i Finance Act 1990 (der fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, og som senere blev erstattet af section 36 i VAT Act 1994) hjemler ret til tilbagebetaling af skyldig moms. Ifølge stk. 1 i section 11 finder denne nedsættelse sted »a) naar en person har leveret varer eller tjenesteydelser som modydelse for et pengebeløb, og har faktureret og betalt momsen for denne levering b) naar modydelsen for denne levering helt eller delvist er afskrevet i dennes regnskaber som et tab, og c) naar der er gået et år (at regne fra leveringsdagen).«

(4) - Jf. forelæggelseskendelsen, punkt 16.

(5) - Det bemærkes, at til forskel fra den italienske version fastsætter den engelske version fire tilfælde: »cancellation«, »refusal«, »total or partial non-payment« og »price is reduced after the supply takes place«. I denne forbindelse er fravigelsesbemyndigelsen indeholdt i tilfælde nr. 3 og ikke i nr. 4.

(6) - For at vende tilbage til den for denne sag relevante bestemmelse antager en del af faglitteraturen denne opfattelse. Farmer, P. og Lyal R., EC Tax Law, Oxford 1994, s. 128, som kommenterer den anden sætning i artikel 11, punkt C, stk. 1, præciserer, at »the structure of the provision suggests that on this point (tilfældet med hel eller delvis ikke-betaling) the power to derogate extends to the principle of reduction itself« (min fremhævelse). I en lignende betydning, jf. ligeledes Terra, B.J.M. og Kajius, J.: A guide to the European VAT Directives, Amsterdam, 1993, kommentar til artikel 11, s. 95: »Notwithstanding the imperative 'shall', Member States are free to derogate from this rule (i.e. not to grant or to partially grant a reduction) in the case of total or partial non-payment« (min fremhævelse).

(7) - Artikel 11, punkt C, stk. 1, anden sætning, lyder således i den spanske version: »non obstante, en los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar esta regla« (min fremhævelse).

(8) - Som Det Forenede Kongerige har nævnt i sit indlæg, er Domstolen allerede blevet anmodet om at udtale sig om et ubetinget »alt eller intet«-alternativ i forbindelse med én fravigelse. Det drejede sig om dom af 7.7.1994 (sag C-420/92, Bramhill, Sml. I, s. 3191), hvori Domstolen ikke gav sagsoegeren medhold i dennes opfattelse af fravigelsesbemyndigelsen fastsat i artikel 7, stk. 1, litra d), i direktiv 79/7/EOEF, der var baseret på samme begrundelse, som den af Goldsmiths i den nærværende sag anførte. I den pågældende sag var Domstolens begrundelse baseret på nødvendigheden af en fortolkning af fravigelsens omfang, som ikke var uforenelig med formålet om en gradvis gennemførelse af princippet om ligebehandling (praemis 20, 21 og 22).

(9) - Dom af 2.6.1994, sag C-30/93, AC-ATEL Electronics Vertriebs, Sml. I, s. 2305, praemis 21.

(10) - Jf. i denne henseende generaladvokat Mayras' forslag til afgørelse i forbindelse med dom af 1.2.1977, sag 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, Sml. s. 113: »Selv om den selvstændighed, som medlemsstaterne besidder med hensyn til fastsættelsen af afgiftssatsen [er fuldstændig], kan medlemsstaterne på de områder, hvor de kan indføre undtagelser eller kan anvende disse overgangsbestemmelser ... kun handle inden for rammerne af og i overensstemmelse med direktivets forskrifter« (s. 133).

(11) - Dom af 3.10.1985, sag 249/84, Sml. s. 3237, praemis 23, 24 og 25; jf. ligeledes dom af 6.7.1988, sag 127/86, Ledoux, Sml. s. 3741, praemis 11.

(12) - Dom af 27.6.1989, sag 50/88, Sml. s. 1925.

(13) - Dom af 10.4.1984, sag 324/82, Sml. s. 1861, praemis 32.

(14) - Dom af 5.2.1981, sag 154/80, Sml. s. 445, praemis 12 (min fremhævelse).

(15) - Dom af 23.11.1988, sag 239/87, Sml. s. 6365; jf. særligt praemis 16 og 17.

(16) - Jf. ligeledes generaladvokat Van Gerven's forslag til afgørelse af 24.1.1990 i forbindelse med dom af 27.3.1990, Boots Company (sag C-126/88, Sml. I, s. 1235): »Heraf fremgaar det klart, at det sjette direktivs artikel 11 A, stk. 1, litra a), ogsaa omfatter andre ydelser end penge« (punkt 6).

(17) - Jf. generaladvokat Cruz Vilaça's forslag til afgørelse i Naturally Yours Cosmetics-sagen (Sml. s. 6374).

(18) - Det fremgaar af den britiske regerings indlaeg, at »the United Kingdom chose to limit relief for bad debt to cases where the supply has been made 'for a consideration in money'. Its purpose, in enacting that limitation, was to remove the risk of fraud: an approach which reflects the 16th recital to the Sixth Directive« (punkt 24).

(19) - Dom af 15.5.1986, sag 222/84, Sml. s. 1651, praemis 38.

(20) - Jeg mener, at det er i denne henseende, at denne sag har den stoerste lighed med den naevnte dom i sagen Kommissionen mod Belgien, og det paa grund af to forhold. For det foerste det forhold, at medlemsstaten, i begge tilfaelde, har gjort argumentet om hindring af afgiftsunddragelse gaeldende til stoette for at anvende fravigelsen. For det andet paa grund af det forhold, at fravigelsen, i denne sag som i naevnte sag, ifoelge Domstolen indebaerer en regel, som »aendrer ... beskatningsgrundlaget saa gennemgribende og generelt, at det ikke kan anerkendes, at den er begraenset til, hvad der er strengt noedvendigt for at undgaa afgiftskriminalitet« (praemis 31).

(21) - Paa den anden side synes denne fremstilling af princippet at ligge meget taet paa det af den samme regering fremsatte princip i Fisher-sagen (sag C-283/95, verserende for Domstolen, jf. Det Forenede Kongeriges indlaeg fremsat den 20.12.1995): »The essential nature of the principle (of neutral fiscality), as its very name indicates, is neutrality. Its force is derived from the need to ensure that economic activities are treated equally and to ensure that the common system of value added taxation is not distorted by irrelevant or illegitimate distinctions«.

(22) - Jf. Det Forenede Kongeriges indlaeg, punkt 25: »There is no suggestion of fraud in the present case«.

(23) - Og i denne henseende finder jeg det interessant at fremhaeve, hvad en italiensk forfatter anfoerte for ikke saa lang tid siden, i en tid med hoej inflation, om byttehandler: »bisogna prendere atto di un rinnovato interesse per questo tradizionale istituto, idoneo a recuperare in termini reali il valore di scambio dei beni, sui quali incidono invece negativamente i grandi processi inflazionistici in atto ed il correlato elevatissimo corso del denaro«; Ricca, L.: »Permuta«, EdD, Bind. XXXIII, s. 125, Milano (stk. 1).

(24) - Paa dette punkt vil jeg tillade mig at have en anden mening end den af Det Forenede Kongerige under retsmoedet udtrykte, hvorefter en udelukkelse af byttehandler fra afgiftsnedsaettelser ikke ud fra et oekonomisk synspunkt medfoerer forvridninger, for saa vidt som

den større risiko, der er forbundet med disse transaktioner, er indberegnert i prisen. Jeg er af den opfattelse, at denne »paastaaede« større risiko i sig selv kan føre til, at pengebaserede transaktioner foretraekkes frem for byttehandler, der som følge af den britiske lovgivning bliver mere kostbare. Jeg mener kort sagt, at Det Forenede Kongeriges argumentation, der (saa vidt jeg har forstaaet) er baseret paa, at de saerligt for denne transaktionstype vedtagne regler er »neutrale« for saa vidt angaar oekonomiske beslutninger, ville vaere holdbar, hvis disse transaktioner ikke »konkurrerede« med transaktioner, hvor modydelsen indbefatter penge.

(25) - Jf. Terra, B.J.M., og Kajius, J.: op.cit., s. 14: »the general character of a sales tax demands that the equal is treated equally and the unequal in proportion unequally«.

(26) - Hvad angaar en analyse af formaalene med denne bestemmelse henvises til generaladvokat Jacob's forslag til afgoerelse fremsat den 30.4.1991 i forbindelse med dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, paa s. 3830: »De almindelige regler i det sjette direktiv ... skal forene hensynet til administrativ forenkling med det faelles merværdiafgiftssystems formaal, herunder navnlig neutralitet. Det er klart, at det var vanskeligt, om ikke umuligt, at forudse alle de tekniske vanskeligheder eller former for omgaaelse eller unddragelse, som afgiftsmyndighederne i hele Faellesskabet kunne komme ud for. Det fandtes derfor hensigtsmaessigt at tillade medlemsstaterne at soege individuelle bemyndigelser til foranstaltninger vedroerende saerlige problemer« (punkt 71).

(27) - Jf. den i fodnote 13 naevnte dom i sagen Kommissionen mod Belgien, praemis 29.

(28) - Det skal her bemaerkes, at Det Forenede Kongerige er den medlemsstat, der i videst omfang har udnyttet den i artikel 27 indeholdte mulighed. Det Forenede Kongerige har meddelt Kommissionen elleve foranstaltninger til forenkling og til hinder for skatteunddragelse (Den Franske Republik og Forbundsrepublikken Tyskland har hver forelagt fem til undersoegelse hos Kommissionen). Disse tal stammer fra Terra B.J.M og Kajius J., op.cit, jf. kommentar til artikel 27, paa s. 19.

(29) - Jf. artikel 27, stk. 2, 3 og 4. Disse bestemmelser paalaegger medlemsstaten at meddele Kommissionen de foranstaltninger, der oenskes vedtaget, for at denne kan vurdere dem; Kommissionen er ydermere forpligtet til at informere de oevrige medlemsstater, og disse har mulighed for at anmode Raadet om at undersoege sagen paa ny.

(30) - Jf. i denne henseende direktivets artikel 13, punkt B, artikel 14 og artikel 22, stk. 8.

(31) - Jf. den i fodnote 13 naevnte dom i sagen Kommissionen mod Belgien, praemis 32.

(32) - Dom af 27.3.1980, forenede sager 66/79, 127/79 og 128/79, Salumi m.fl., Sml. s. 1237, praemis 10.

(33) - Generaladvokat Tesauro's forslag til afgoerelse fremsat den 30.1.1992 i forbindelse med dom af 31.3.1992, sag C-200/90, Dansk Denavit og Poulsen Trading, Sml. I, s. 2217, punkt 12; jf. ligeledes den naevnte retspraksis.

(34) - Dom af 15.12.1995, sag C-415/93, Sml. I, s. 4921, praemis 143 og 144.

(35) - Det staar endvidere fast, at den blotte paaberaabelse af de oekonomiske foelger, der skyldes en bestemt fortolkning af faellesskabsretten, ikke kan begrunde en begraensning af retsvirkningerne af Domstolens dom for at undgaa det paradoks, som generaladvokat Tesauro har beskrevet i sit naevnte forslag til afgoerelse, at »de grovere overtraedelser blev behandlet mere fordelagtigt« (punkt 12).

(36) - Jeg skal bemaerke, at Domstolen i visse domme, til stoette for den paaberaabte gode tro, har fastholdt den omstaendighed, at Kommissionen har undladt at forfoelge den

traktatbrudsprocedure, som den havde indledt mod en praksis, som tidligere blev anset for vaerende i strid med faelleskabsretten, eller midlertidigt har tilladt den opretholdt (dom af 16.7.1992, sag C-163/90, Legros, Sml. I, s. 4625, praemis 32); paa samme maade har Domstolen, med henblik paa at begraense virkningerne af dens dom tidsmaessigt, i dom af 30.4.1996, sag C-308/93, Cabanis-Issarte, Sml. I, s. 2097, taget hensyn til, at denne dom begraensede tidligere praksis (praemis 46, 47 og 48).

(37) - Hvad angaar kravet om hensigtsmaessighed kan der findes stoette i den naevnte dom i sagen Dansk Denavit og Poulsen Trading, hvori Domstolen fastslog, at »den danske regering ikke har godtgjort, at faelleskabsretten paa det tidspunkt, da det omtvistede bidrag blev indfoert, med rimelighed kunne udlægges saaledes, at en saadan afgift var tilladt« (praemis 21; min fremhaevelse).