

## 61995C0330

Förslag till avgörande av generaladvokat La Pergola föredraget den 27 februari 1997. - Goldsmiths (Jewellers) Ltd mot Commissioners of Customs & Excise. - Begäran om förhandsavgörande: Value Added Tax Tribunal, Manchester - Förenade kungariket. - Mervärdesskatt - Sjätte direktivet - Möjlighet att medge undantag enligt artikel 11 C.1 - Uteslutande av bytestransaktioner från återbetalning i fall av utebliven betalning. - Mål C-330/95.

Rättsfallssamling 1997 s. I-03801

### Generaladvokatens förslag till avgörande

*1 Genom att ställa förevarande fråga för förhandsavgörande begär Manchester Tribunal Centre, VAT and Duties Tribunal, att domstolen skall ge en klargörande tolkning av möjligheten att göra sådana undantag som föreskrivs i artikel 11 C.1 i sjätte direktivet om mervärdesskatt(1) (nedan kallat direktivet) för att reglera nedsättningen av beskattningsunderlaget i de fall betalning helt eller delvis uteblir, efter det att den mervärdesskattepliktiga varan eller tjänsten har tillhandahållits. Närmare bestämt begärs ett svar beträffande huruvida det är förenligt med gemenskapsrätten att ha en sådan föreskrift om tillämpningen av ovannämnda bestämmelse som den som i förevarande fall har utfärdats av den brittiske lagstiftaren, som ger förmånen av återbetalning av skatt för försäljning där betalning av vederlaget skall ske i pengar och utesluter återbetalning för transaktioner där priset utgörs av annat än en penningssumma.*

#### Bakgrund

*2 De omständigheter som ligger till grund för tvisten angår två bolag: Goldsmiths (Jewellers) Ltd (nedan kallat Goldsmiths), verksam inom sektorn för produktion och distribuering av smycken, och RRI Ltd (nedan kallat RRI), specialiserat i byteshandel. De två bolagen förhandlade fram ett avtal enligt vilket Goldsmiths förband sig att leverera smycken, som inte hade kunnat säljas, till RRI, vilket som vederlag skulle tillhandahålla reklamtjänster.*

*3 För att verkställa avtalet levererade Goldsmiths smycken till ett värde av 202 809,47 UKL (av vilket 30 205,67 UKL utgjorde mervärdesskatt som Goldsmiths uppgav i mervärdesskattedeklarationen för perioden i fråga och faktiskt inbetalade). RRI å sin sida förband sig att tillhandahålla Goldsmiths reklamtjänster för ett värde motsvarande smyckenas värde.*

*4 Sedan RRI hade tillhandahållit en första del av de reklamtjänster som det var skyldigt till ett värde av 68 678,03 UKL (av vilket 9 335 UKL utgjorde mervärdesskatt), blev bolaget insolvent och försattes i konkurs. Värdet av de prestationer som inte fullgjorts uppgick till 135 162,12 UKL, av vilket 20 130,53 UKL utgjorde mervärdesskatt.*

*5 Goldsmiths ansåg, efter det att denna insolvens inträtt, att reklamfordringarna inte skulle kunna indrivs och justerade sin mervärdesskattedeklaration för den period som löpte ut den 28 februari*

1993. Bolaget minskade mervärdesskattens nettobelopp med ett belopp motsvarande det belopp som utgjorde fordran för de tjänster som RRI var skyldigt och som förklarats inte längre kunna indrivas.

6 Commissioners of Customs and Excise (nedan kallade Commissioners) vägrade att bevilja Goldsmiths den sålunda uträknade skattelättnaden. Den 1 juni 1993 skickades till Goldsmiths ett meddelande om uppbörd av mervärdesskatt till ett belopp av 20 130 UKL jämte ränta.

7 Detta beslut fattades med stöd av artikel 11.1 i Finance Act 1990. Denna nationella bestämmelse begränsar, vilket för övrigt den hänskjutande domstolen medger(2), rätten till återbetalning av mervärdesskatt i fall av helt eller delvis utebliven betalning uteslutande till överlåtelse av varor och tjänster mot "vederlag i pengar". Med tanke på bestämmelsens ordalydelse kunde inte däri ingå en prestation in natura som den som RRI var skyldig.(3)

8 Goldsmiths ansåg sig ha rätt till skattelättnad för det vederlag bolaget inte hade erhållit och väckte talan vid den hänskjutande domstolen och gjorde gällande att de nationella bestämmelserna stred mot sjätte direktivet, särskilt artikel 11 C.1 vari föreskrivs:

"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" (min kursivering).

Enligt denna bestämmelse kan, enligt Goldsmiths, de nationella bestämmelserna inte begränsas till att föreskriva skattebefrielse endast i de fall av utebliven betalning då vederlaget utgörs av pengar, utan denna förmån skulle utsträckas till att även gälla vederlag in natura. Vad gemenskapslagstiftaren har tillerkänt medlemsstaterna är, enligt Goldsmiths, en möjlighet att medge undantag för "allt eller inget". Detta hindrar enligt bolaget ett val av de villkor på vilka en skattelättnad skall medges. Det faktum att Förenade kungariket har tillämpat bestämmelsen på försäljning medför slutligen att prestationer av annan typ inte får undantas.(4)

9 Ställd inför detta tolkningsproblem ställde Manchester Tribunal Centre följande fråga till domstolen för ett förhandsavgörande:

"Skall undantagsregeln i artikel 11 C.1 i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (77/388/EEG) ('sjätte direktivet') tolkas på så sätt att en medlemsstat som antar bestämmelser om återbetalning av skatt beträffande fordringar som inte kan indrivas äger rätt att föreskriva att nedsättning skall vägras när vederlaget skulle ha utgått i annan form än pengar?"

Rättslig bedömning

10 Frågan som ställts av Manchester Tribunal Centre gäller huvudsakligen det utrymme som medlemsstaterna har för att utöva den befogenhet som tillerkänns dem i direktivet att göra undantag från principen om "motsvarande nedsättning" av beskattningsunderlaget som föreskrivs i artikel 11 C.1 i sjätte direktivet.

11 Vi står inför en bestämmelse i Finance Act i Förenade kungariket, genom vilken den skattelättnad som föreskrivs i direktivet medges, enligt den hänskjutande domstolen, för vissa kategorier av transaktioner, det vill säga försäljning mot vederlag i pengar, men inte för andra där vederlaget är in natura. Med avseende på gemenskapsrätten uppstår två problem som jag skall framlägga för domstolen i logisk ordningsföljd: Huruvida det andra problemet blir aktuellt beror på

lösningen av det första, som jag skall förklara längre fram.

Nedsättningen av beskattningsunderlaget föreskrivs i sjätte direktivet för de fall som där uppräknas: 1) avbeställning, 2) icke godkännande, 3) hävning på grund av att det är omöjligt eller orimligt betungande att fullgöra avtalet, 4) helt eller delvis utebliven betalning, 5) nedsättande av priset efter det att tillhandahållandet ägt rum. I varje fall beror skattelättnaden av de villkor som medlemsstaterna har bestämt, var och en i sin rättsordning. Möjligheten till undantag medges enligt bestämmelsen endast för det fall som nämns i fall nr 4, nämligen "helt eller delvis utebliven betalning"(5). Medlemsstaten kan i detta fall låta bli att medge rätt till skattereduktion, som den däremot måste iakttä och tillämpa på det sätt den finner lämpligt vad beträffar de andra fallen som anges i direktivet.

12 Det första problem som domstolen står inför är att se hur möjligheten till undantag har erkänts och utformats av gemenskapslagstiftaren. Detta innebär närmare bestämt en kontroll av om medlemsstaten, när den utnyttjar möjligheten att besluta om undantag, måste utesluta nedsättningen av beskattningsunderlaget utan urskiljning för alla situationer av utebliven betalning eller om den kan bestämma på annat sätt, såsom den brittiske lagstiftaren har gjort. I det första fallet skulle möjligheten till undantag enligt gemenskapsbestämmelserna tolkas som "sträng", det vill säga den skulle nödvändigtvis innebära ett uteslutande av tillämpningen av de enhetliga gemenskapsrättsliga bestämmelserna utan undantag på det område där möjligheten kan utövas. Enligt den andra tolkningen är däremot möjligheten till undantag skönsmässig på två sätt: den nationella lagstiftaren kan inte bara bestämma om den skall använda sig av möjligheten till undantag, vilket inte är ifrågasatt, utan den är också fri att utforma undantagsbestämmelserna på olika sätt beroende på vad den anser vara nödvändigt.

13 Den första tolkningen görs gällande av Goldsmiths och den andra, på olika grunder, av den brittiska och den tyska regeringen. Det skall redan nu klargöras att om man godtar den första av dessa olika motsatta ståndpunkter, är fallet i fråga löst från roten. Lösningen som har antagits i den brittiska rättsordningen skulle enligt denna ståndpunkt inte överensstämma vare sig med utformningen av eller tillämpningsområdet för det undantag som möjliggörs i gemenskapsbestämmelsen. Vilka konsekvenser skulle det få om man godtog den andra av de tolkningar som gjorts gällande i målet? Undantaget skulle också kunna begränsas skönsmässigt på det sätt som jag har förklarat. Det medför emellertid inte att undantagsbestämmelserna i den nationella lagen befrias från att följa gemenskapsrättens principer och föreskrifter, däribland dem som uttolkaren kan härleda från direktivets sammanhang och således från de bestämmelser det innehåller och de syften det tjänar. Detta är det andra problem som jag avsåg ovan när jag föreslog den logiska ordningen för de undersökningar som domstolen skall företa till följd av förevarande tolkningsfråga

14 Vad gäller det första problemet är enligt min åsikt utövandet av undantagsbefogenheten inte beroende av det kriterium som försvaret för Goldsmiths anser föreskrivet eller åtminstone underförstått i direktivet, det vill säga att den nationella lagstiftaren måste göra undantag från samtliga bestämmelser från vilka undantag kan göras eller annars tillämpa nedsättningen av beskattningsunderlaget utan undantag. Jag kan inte se på vilken logisk eller textmässig grund man kan stödja denna sorts automatism, som skulle innebära att hela det område som kan undantas enligt direktivet skall undantas.

15 Den gemenskapsbestämmelse som intresserar oss är klar och fullständig. Det sägs däri att medlemsstaterna kan göra undantag från skattereduktionen, och det preciseras i vilket fall undantag är tillåtet. Befogenheten - eller om man så vill - möjligheten - som på detta sätt tillerkänns medlemsstaten skall förstås på så sätt att befogenheten att göra undantag tillkommer lagstiftaren. Denna befogenhet avser fastställande av bestämmelser som reglerar ett visst område och därvid ersätter andra bestämmelser som för sin del behåller det resterande tillämpningsområdet. Undantagsbestämmelsen utsläcker inte den bestämmelse från vilken gjorts

undantag. Lagstiftaren, som kan göra undantag, bestämmer i vilken omfattning den bestämmelse eller den princip som denne får begränsa räckvidden av inte skall tillämpas. Behörigheten att göra undantag ger således i sig själv den skönsmässiga möjligheten att nyansera bestämmelsen och verkningarna av bestämmelserna som följer av dess tillämpning.(6) Denna befogenhets juridiska konstruktion skulle inte förändras om det föreskrevs - såsom det står i den spanska versionen av den andra meningen i artikel 11 C.1 i direktivet - att medlemsstaten kan underlåta att tillämpa bestämmelsen om skattebefrielse, i stället för att medge undantag från den.(7) Att inte tillämpa denna bestämmelse kan inte vara annat än resultatet av ett undantag, och behörigheten att göra undantag förblir det den är. Till dessa överväganden kan läggas att själva nedsättandet av beskattningsunderlaget är föreskrivet, som vi minns, i de villkor som medlemsstaten har bestämt. Detta förefaller mig tala i den riktningen - det återstår att se inom vilka gränser - att direktivet medger ett fritt skön för den nationella lagstiftaren både att reglera hur skattebefrielsen skall tillämpas och att utesluta denna fördel för de berörda.(8)

16 Vad som är av vikt är alltså att kontrollera i vilket förhållande innehållet i gemenskapsbestämmelsen, som enligt direktivet kan vara föremål för undantag, står till den bestämmelse som gör undantag därifrån i den nationella rättsordningen.

Syftet med sjätte direktivet är att harmonisera skatterna. En vederbörlig nedsättning av beskattningsunderlaget i föreskrivna fall är en harmoniseringsregel som återknyter till de andra bestämmelser som, fortfarande inom skattesektorn intagits i direktivet i samma syfte. I förhållande till bestämmelserna i artikel 11, som syftar till att harmonisera kriterierna för att bestämma beskattningsunderlaget, utgör undantagsbestämmelserna i Förenade kungariket ett undantag. På detta sätt utgör undantaget från gemenskapsbestämmelsen ett undantag från en allmän princip, nämligen den som föreskrivs i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet, där det föreskrivs att beskattningsunderlaget "när det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan [skall vara] allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp" (min kursivering).

17 Av detta skäl måste uppställas krav på att undantaget är berättigat. Det är det enligt min åsikt endast om det är bestämt i överensstämmelse med de principer och bestämmelser i gemenskapsrätten som har relevans för regleringen i det enskilda fallet. När undantagets räckvidd bestäms måste det erinras om att man enligt fast rättspraxis vid tolkningen av en gemenskapsbestämmelse måste ta hänsyn inte bara till dess lydelse utan också till dess sammanhang och syftena med regelsystemet där den ingår.(9)

18 Det är fråga om en allmän princip i gemenskapens rättsordning som har specificerats på det område som angår oss. Utövandet av undantaget - mer allmänt av varje utrymme för skönsmässig bedömning som medges medlemsstaterna i direktivets system - måste i vilket fall som helst hålla sig inom de gränser och villkor som härrör från de principer som har inspirerat gemenskapsreglerna.(10) Detta kriterium framgår av domstolens rättspraxis och i första hand av domen i målet Profant.(11) Det fastställdes då att medlemsstaternas möjlighet att precisera områden och former för skattebefrielse vid import, som föreskrivs i artikel 14, "inte är helt lämnad till medlemsstaternas myndigheters skön, eftersom de måste respektera de grundläggande mål som eftersträvas för en harmonisering i fråga om mervärdesskatt" (punkt 25). I domen i målet Kühne ansåg domstolen användningen av undantaget som medges av artikel 6.2 andra stycket skadlig för principen om skatteneutralitet.(12) På motsvarande sätt ansåg domstolen i domen i målet kommissionen mot Belgien, när den skulle bedöma huruvida möjligheten till undantag som erkänts i artikel 27 i direktivet hade utövats på ett korrekt sätt, att svaranden hade underlåtit att uppfylla sina förpliktelser och uttalade att "de [nationella] omtvistade åtgärderna står inte i proportion till det eftersträlvade målet, eftersom de innebär ett totalt och systematiskt undantag från bestämmelserna i artikel 11".(13)

19 De fall som då prövades har, även om de är olika det förevarande, åtminstone den punkten gemensamt, att medlemsstaterna i de målen liksom i det förevarande tillerkänns ett fritt skön som utövas på sjätte direktivets område och med åttlydnad av detta. Av rättspraxis framgår klart att medlemsstaterna skall använda sig av detta fria skön på ett sådant sätt att harmoniseringsmålen och de principer som ligger till grund för bestämmelserna respekteras.

20 Jag skall i det följande beakta denna andra aspekt, som är avgörande för att lösa tvisten. Uppmärksamheten skall flyttas till frågan huruvida undantaget som gjorts i den brittiska rättsordningen är berättigat ur ett proportionalitetsperspektiv, i den mån det för skattebefrielseändamål gör åtskillnad mellan transaktioner mot vederlag i pengar och transaktioner mot vederlag in natura.

21 Hur skall, först och främst, en prestation in natura definieras enligt sjätte direktivet? Som domstolen preciserade i domen i målet Aardappelenbewaarplaats är "ett tillhandahållande av tjänster ... således skattepliktigt ..., när denna tjänst tillhandahålls mot vederlag och beskattningsunderlaget för ett sådant tillhandahållande utgörs av allt som erhålls som motprestation för tjänsten. Det måste alltså föreligga en direkt koppling mellan den tjänst som tillhandahålls och det motvärde som erhålls".(14) Vad uttrycket "allt", som vi även finner i ordalydelsen av artikel 11 A.1 betyder förklaras i domen i målet Naturally Yours Cosmetics. Vid det tillfället prövade domstolen det fallet att till det avtalade priset mellan säljare och köpare lades även marknadsföringstjänster som den senare erbjöd, så att en prestation som från början inte var pekuniär omvandlades till pengar.(15)

22 Om vi återgår till domstolens förklaringar i det målet och i andra mål, kan vi säga att transaktionen i fråga, där det föreligger ett direkt och uttryckligt samband mellan den utförda tjänsten och vederlaget, nödvändigtvis medför byte av två prestationer som är beskattningsbara enligt sjätte direktivet.(16) Om man resonerar på annat sätt möts man av de följder som anges av generaladvokat Vilaça: "Om man skulle utesluta en form av betalning från vederlaget, såsom tjänster som tillhandahålls i utbyte mot levererade varor, skulle man ge möjlighet till skatteflykt, vilket skulle hindra uppnåendet av målen i sjätte direktivet och undandra en del av beskattningsunderlaget från skatt, och därmed eventuellt förorsaka snedvridningar i den skattemässiga behandlingen av situationer som från ekonomisk eller handelsmässig synpunkt i huvudsak är identiska".(17)

23 Det är av detta skäl som de skattskyldiga personer som sluter ömsesidigt bindande avtal om in natura-transaktioner är tvungna att respektera skyldigheterna i artikel 22 i direktivet. I synnerhet måste varje skattskyldig person enligt punkt 3 a "utfärda en faktura eller jämförlig handling beträffande alla varor och tjänster som han har tillhandahållit någon annan skattskyldig person och behålla ett exemplar". Dessutom måste "varje skattskyldig person lämna en deklaration inom en tidsperiod" som bestäms av medlemsstaterna. Och enligt fakta i målet är det så både Goldsmiths och, såvitt avser den delbetalning som utförts, RRI har gjort.

24 Förenade kungarikets regering motiverar den lösning som har antagits för undantag med att det är större risk för bedrägeri vid avtal där betalning skall ske in natura än vid dem där vederlag utgörs av pengar.(18)

25 Den lösning som antagits genom undantagsbestämmelsen är således anpassad till det sjuttonde övervägandet i direktivet, i vilket föreskrivs att medlemsstaterna "inom vissa gränser och på vissa villkor kan anta eller behålla särskilda åtgärder som medger undantag från förevarande direktiv i syfte att underlätta uppbörden av skatten och undvika bedrägerier och skatteflykt" (min kursivering).

26 För min del är jag av den åsikten att förevarande mål skall betraktas mot bakgrund av hänsyn till de gränser och villkor som medlemsstaterna måste följa när de antar undantagsbestämmelser.

Det kan heller inte bortses från att domstolen har tillämpat proportionalitetsprincipen, som är en av de grundläggande rättsprinciper på vilka gemenskapens rättsordning är grundad, för att fastställa räckvidden av undantagsbestämmelser. På så sätt fastställdes i domen i målet Johnston att: "Enligt denna princip får undantagen inte överskrida gränserna för vad som är lämpligt och nödvändigt för att uppnå det eftersträvade målet."(19)

27 Låt oss tillämpa kriteriet som fastställts i rättspraxis på förevarande mål. Även om transaktioner mot vederlag in natura kan medföra större risker för skatteflykt eller kringgående än vad som är fallet vid försäljning, räcker detta inte för att motivera det radikala val som den brittiske lagstiftaren har gjort.(20) De bestämmelser som föreskrivits har ett syfte som teoretiskt sett kan godtas. Konkret är emellertid den skillnad i behandling av avtal där vederlaget är in natura och försäljningsavtal som införts för att göra undantag från direktivet oförenlig med en princip som skulle ha åtlutts, nämligen den om skatteneutralitet.

28 Denna princip är enligt min åsikt nära förbunden med den om icke-diskriminering och medför i förevarande fall att transaktionen in natura skall behandlas på samma sätt som den i pengar. Skatteneutraliteten kräver närmare bestämt att dessa olika ekonomiska aktiviteter behandlas likadant så att det undviks att gemenskapens allmänna mervärdesskattesystem snedvrids på grund av irrelevanta och rättsstridiga skillnader.(21)

29 Låt oss värdera Förenade kungarikets lösning från här angiven synpunkt. Förevarande fall visar vilka yttre verkningar, det vill säga vilka konsekvenser undantaget från direktivet, såsom det utformats i det landet, har. Som den brittiska regeringen själv har medgivit är all fara för bedrägeri utesluten i förevarande fall.(22) Ändå har Goldsmiths lidit en avsevärd ekonomisk skada just därför att den brittiske lagstiftaren har skilt mellan två typer av transaktioner. Bolaget har inte rätt att få tillbaka mervärdesskatten för en transaktion som har utförts, registrerats och bokförts, men för vilken det inte har erhållit det avtalade vederlaget. Bolaget befinner sig således i en sämre situation än det skulle ha befunnit sig i om det hade slutit ett försäljningsavtal där vederlaget utgjordes av pengar. I samma situation kommer alla som utför transaktioner av detta slag att befinna sig. De kommer att vara mindre skyddade i fall av helt eller delvis utebliven betalning. Detta förändras inte av att en aktsam näringsidkare för att undvika dessa skattemässiga följder kan välja att sluta ett försäljningsavtal. Från ekonomisk synpunkt är, som påpekas i ovan nämnda förslag till dom av generaladvokat Vilaça, transaktioner in natura ett instrument genom vilket affärstransaktioner genomförs, liksom genom försäljning mot vederlag i pengar.(23) Det är inte berättigat att en kategori diskrimineras i förhållande till en annan. Denna skillnad i behandling utgör enligt direktivet och gemenskapsrätten ett oberättigat intrång i näringsidkarens valfrihet som är allt annat än neutralt på skatteplanet och följaktligen även ett otillbörligt bortfall av nedsättningen av beskattningsunderlaget.(24) Desto mer som det följer av mervärdesskattens allmänna karaktär att lika situationer skall behandlas lika och olika situationer proportionellt på olika sätt.(25)

30 I detta hänseende finns det i ordalydelsen i direktivet stöd för den slutsats för vilken redogjorts i artikel 11 A.1 a. I denna bestämmelse anges att beskattningsunderlaget för leverans av varor och tjänster utgörs av allt som utgör det vederlag som erhållits eller skall erhållas av leverantören. Som redan sagts har en vid tolkning gjorts av denna formulering i domen i målet Naturally Yours på så sätt att de prestationer ingår som i vid mening kan uttryckas i ekonomiska ordalag. I skattesyfte likställs således prestationer in natura när de kan värderas i pengar med penningprestationer, och vid närmare påseende måste i princip från detta jämfällande härröra en nödvändig likställdhet i behandlingen av de två sorternas transaktioner. Undantag och avvikelser kan föreskrivas men de måste ha objektiv grund. Undantaget måste vara förenligt med direktivets principer och får heller inte strida mot proportionalitetsprincipen.

31 Hänvisningen till sjuttonde övervägandet förefaller mig heller inte relevant i förevarande fall. Medlemsstaterna kan vidta åtgärder för att förenkla uppbördsförfarandena och för att undvika

skattebedrägeri och skatteflykt. De föreskrivna åtgärderna innebär undantag, och övervägandet i fråga hänvisar till gränserna och villkoren som undantaget är underkastat. Vilka dessa gränser och villkor är sägs inte uttryckligen. De är förpliktelser som måste härledas från själva direktivet vid tolkningen av dess bestämmelser och av det utrymme för undantag som det ger medlemsstaterna.

32 Låt oss alltså se på systemet i direktivet. Det föreskrivs två instrument som knyter an till vad som anges i sjuttonde övervägandet.

Först och främst kan medlemsstaterna göra undantag från bestämmelserna i direktivet för att undvika bedrägerier och skatteflykt, och i artikel 27 föreskrivs i detta syfte att medlemsstaterna kan behålla eller införa särskilda åtgärder efter att ha fått rådets tillåtelse. Det finns således ett för ändamålet utformat instrument för att medlemsstaterna skall kunna möta och lösa problem angående bedrägerier och skatteflykt.(26)

Som domstolen har medgivit kräver å andra sidan användandet av dessa instrument nödvändig försiktighet. Man kan "i princip inte göra undantag från beskattningsunderlaget för mervärdesskatt enligt artikel 11 förutom i den mån som det är strikt nödvändigt" för att uppnå bestämmelsens mål.(27) Två anmärkningar skall göras på denna punkt. För det första hade Förenade kungariket tillgång till en särskild mekanism för att behandla de eventuella problem som transaktioner in natura kan förorsaka beträffande den nämnda risken för flykt eller bedrägeri, och den har inte använt sig av denna.(28) Dessutom har det instrument som föreskrivits ad hoc av lagstiftaren alltid varit avsett att, just med hänvisning till de allmänna bestämmelserna i artikel 11, vara begränsat av nödvändighetskriteriet. Vad beträffar den första anmärkningen kan konstateras att de aktuella undantagsbestämmelserna har antagits utan att förfarandet som föreskrivs i direktivet användes och utan att de andra medlemsstaterna erbjöds de garantier som hör samman med detta förfarande.(29) Inte heller har Förenade kungariket redovisat någon konkret bedömning av den strikta nödvändigheten - och således frånvaron av möjliga alternativa åtgärder - till stöd för valet att utesluta transaktioner in natura från möjligheten till skattereduktion.

33 För det andra föreskrivs i direktivet att de särskilda undantagen medges på de villkor som föreskrivs för att "förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk" eller om "andra skyldigheter" har beslutats av medlemsstaterna för att undvika bedrägerier.(30) Den omtvistade bestämmelsen innehåller emellertid ingen föreskrift på denna punkt. Detta faktum utgör ett argument för att den inte är en sådan undantagsbestämmelse som tillåts för att tjäna det speciella syftet att förebygga bedrägerier och skatteflykt. Med andra ord kan det ur lagstiftarens tystnad på denna punkt härledas att överväganden av detta slag inte har relevans i detta fall.

34 Slutligen har den brittiske lagstiftaren ansett sig behöva göra undantag från den allmänna regeln i artikel 11 C.1 i direktivet "totalt och systematiskt" endast beträffande transaktioner in natura. Att inte bevilja reduktion av beskattningsunderlaget i sådana fall medför emellertid att utövandet av den skönsmässiga befogenheten att göra undantag inte är förenligt med gemenskapsrätten. Principen om skatteneutralitet, som i sin tur har samband med den grundläggande principen om icke-diskriminering, åsidosätts nämligen därigenom.(31)

35 En sista kort anmärkning. Under förhandlingen begärde representanten för Förenade kungariket att domstolen, om den inte skulle anse uteslutandet från skattereduktion för transaktioner in natura som rättsenligt skulle begränsa domens verkan i tiden. Detta eftersom medlemsstaterna hade tolkat bestämmelsen i absolut god tro och därför borde hållas skadeslösa beträffande de "mycket allvarliga problem" som skulle förorsakas av avgörandet.

36 Jag anser inte att argumentet förtjänar att godtas. Begränsningen av verkningarna av en dom som meddelats i enlighet med artikel 177 skall endast ske i undantagsfall. Tolkningen av en gemenskapsbestämmelse som gjorts i ett förfarande för förhandsavgörande klargör och preciserar nämligen bestämmelsens betydelse och räckvidd så, som den skall eller borde ha förståtts när den trädde i kraft. Bestämmelsen som preciserats på detta sätt kan tillämpas av domstolarna även

*på förhållanden som uppstått och bildats före tolkningsdomen, dock på det villkoret att de förutsättningar som föreskrivs för att den behöriga domstolen skall kunna ta upp tvister därom till prövning är uppfyllda.(32)*

*Detta är principerna. Domstolen har använt det instrument som består i begränsning av domens verkan endast när det varit fråga om alldeles speciella omständigheter. Dessa har utgjorts av allvarliga ekonomiska återverkningar i synnerhet på grund av ett stort antal rättsförhållanden som tillkommit i god tro på grundval av de bestämmelser som ansågs vara i kraft liksom det beaktandet att enskilda och de nationella myndigheterna hade förmåtts till ett beteende som inte var förenligt med gemenskapsbestämmelserna på grund av en objektiv och avsevärd osäkerhet angående gemenskapsbestämmelsernas räckvidd.(33)*

*Således erkändes i den nyligen meddelade domen i målet Bosman att det var nödvändigt att begränsa domens verkningar - med undantag endast för de privatpersoner som redan hade väckt talan eller framställt liknande anspråk i enlighet med nationell rätt - med hänsyn till det tillstånd av osäkerhet beträffande förenligheten sinsemellan av de gällande bestämmelserna om spelares övergångar inom fotbollssporten och gemenskapsrättens bestämmelser.(34)*

*37 Det finns inte några sådana förutsättningar i förevarande fall. Förenade kungarikets regering har inte gjort några preciseringar beträffande de allvarliga ekonomiska snedvridningar som enligt denna skulle följa av att bestämmelsen tillämpades enligt denna tolkning.(35) Det har enligt min åsikt inte heller förevarit något beteende från gemenskapsinstitutionernas sida som har kunnat leda Förenade kungariket att anta att de bestämmelser som landet har fastlagt i förevarande fall skulle vara rättsenliga enligt gemenskapsrätten.(36)*

*38 Jag anser slutligen på grund av de överväganden jag har framlagt heller inte att kraven på rättssäkerhet kan leda till en begränsning av domens verkningar. Jag är nämligen av den uppfattningen att det utrymme för skönsmåssig bedömning som medges medlemsstaterna genom den bestämmelse som ger möjlighet att göra undantag vederbörligen hade kunnat utövas med iakttagande av de principer som återfinns i direktivets system - proportionalitet, skatteneutralitet, likabehandling - vilka kan härledas från domstolens domar avseende begränsning av undantagen från direktivet. Den komponent av rättsosäkerhet som rimligen skulle kunna leda till att den möjlighet till undantag som bestämmelsen ger medlemsstaterna skulle kunna tolkas på så sätt som anges i de gällande bestämmelserna i Förenade kungariket kan inte skönjas.(37)*

#### *Förslag till avgörande*

*39 Av ovannämnda skäl föreslår jag att domstolen ger följande svar till den hänskjutande domstolen:*

*Artikel 11 C.1 andra meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet skall tolkas på så sätt att en medlemsstat inte tillåts att utesluta möjligheten till skattelättnad för fordringar som inte kan indrivas och som härrör från en transaktion in natura om möjligheten till skattelättnad däremot finns för fordringar som härrör från ett avtal om försäljning mot vederlag i pengar.*

*(1) - 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).*

*(2) - Beslutet om hänskjutande, punkt 11.*

*(3) - I artikel 11.2 i Finance Act 1990 (som var den då tillämpliga bestämmelsen, och som senare har ändrats till artikel 36 i VAT Act 1994) föreskrivs en rätt till återbetalning av mervärdesskatt. Denna skattelättnad tillämpas enligt artikel 11.1 när: "a) någon har levererat varor och tjänster mot vederlag i pengar och har redovisat och betalat skatt på överlåtelsen, b) vederlaget för leveransen*



helt eller delvis har kvalificerats som fordran som inte kan indrivas, och c) ett år har förflutit sedan leveransdagen."

(4) - Se beslutet om hänskjutande, punkt 16.

(5) - Det bör påpekas att den engelska versionen till skillnad från den italienska föreskriver fyra fall: "cancellation", "refusal", "total or partial non payment" och "price is reduced after the supply takes place". I den ordningen hänför sig således möjligheten att göra undantag till nr 3 och inte till nr 4.

(6) - Det är i denna riktning, för att återgå till den bestämmelse som undersöks i förevarande fall, som en del av doktrinen har uttalat sig. Farmer, P. och Lyal, R., EC Tax Law, Oxford, 1994, s. 128 har i kommentaren till andra meningen i artikel 11 C.1 preciserat att "the structure of the provision suggests that on this point (då fråga är om helt eller delvis utebliven betalning) the power to derogate extends to the principle of reduction itself" (min kursivering). Se i en riktning som förefaller mig liknande även Terra, B.J.M. och Kajius, J., A guide to the European VAT Directives, Amsterdam, 1993, kommentar till 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 kursivering).

(7) - Artikel 11 C.1 andra meningen lyder i den spanska versionen: "non obstante, en los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar esta regla" (min kursivering).

(8) - Å andra sidan har domstolen, som Förenade kungariket framhåller i sitt yttrande, redan haft uppgiften att bedöma ett kategoriskt alternativ - "allt eller inget" - vid tillämpningen av ett undantag. Det är fråga om domen i målet Bramhilk, i vilken domstolen inte följde sökandens rekonstruktion som framställde möjligheten till undantag som föreskrivs i artikel 7.1 d i direktiv 79/7/EEG i ordalag som var strukturellt lika dem som framställts av Goldsmiths i förevarande mål. I det fallet grundades domstolens resonemang på nödvändigheten av en tolkning av området för undantag som inte stod i strid med målet att gradvis genomföra principen om likabehandling. Se dom av den 7 juli 1994 i mål C-420/92, Bramhill (Rec. 1994, s. I-3191, punkt 20-22).

(9) - Dom av den 2 juni 1994 i mål C-30/93, AC-ATEL Electronics Vertriebs (Rec. 1994, s. I-2305), punkt 21.

(10) - Se i detta hänseende generaladvokat Mayras förslag till dom i mål 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen (Rec. 1977, s. 113): "Även om medlemsstaterna i fråga om mervärdesskatt åtnjuter full autonomi ... kan de inte i de sektorer där de har möjlighet att göra undantag eller möjlighet att tillämpa vissa övergångsbestämmelser ... handla annat än inom området för direktivet och enligt dess bestämmelser" (s. 134).

(11) - Dom av den 3 oktober 1985 i mål 249/84 (Rec. s. 3237), punkt 23-25. Se även dom av den 6 juli 1988 i mål 127/86, Ledoux (Rec. s. 3741), punkt 11.

(12) - Dom av den 27 juni 1989 i mål 50/88 (Rec. 1989, s. 1925).

(13) - Dom av den 10 april 1984 i mål 324/82, kommissionen mot Belgien (Rec. 1984, s. 1861), punkt 32.

(14) - Dom av den 5 februari 1981 i mål 154/80 (Rec. 1981, s. 445), punkt 12; min kursivering.

(15) - Dom av den 23 november 1988 i mål 230/87, Naturally Yours Cosmetics (Rec. 1988, s. 6365; se särskilt punkterna 16 och 17).

(16) - Se även förslag till avgörande av den 24 januari 1990 av generaladvokat Van Gerven i mål C-126/88, *Boots Company* (Rec. 1990, s. I-1235, sjätte stycket: "det framgår uttryckligen att artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet även gäller andra prestationer än betalning i pengar".

(17) - Se förslag till dom av generaladvokat Vilaça i mål 230/87 (Rec. 1988, s. 6374).

(18) - I den brittiska regeringens yttrande sägs bl.a: "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 [rectius 17 th] to the Sixth Directive", punkt 24.

(19) - Dom av den 15 maj 1986 i mål 222/84 (Rec. 1986, s. 1651), punkt 38.

(20) - Det förefaller mig i detta hänseende som om förevarande mål företer störst likhet med det nämnda målet kommissionen mot Belgien, och det av två sorters skäl. För det första för att medlemsstaten i båda fallen till stöd för utövandet av sin möjlighet till undantag gjorde gällande förebyggande av skatteflykt. För det andra därför att i förevarande mål liksom i dåvarande, utövandet av möjligheten till undantag leder till, för att använda de ord som domstolen använde vid det tillfället, bestämmelser som "ändrar beskattningsunderlaget på ett så absolut och generellt sätt att det inte kan medges att det begränsar sig till de undantag som är nödvändiga för att undvika risken för skatteflykt och skattebedrägeri" (punkt 31).

(21) - Å andra sidan förefaller mig detta sätt att framställa principen ligga mycket nära det som gjorts gällande av Förenade kungarikets regering i mål C-283/95, *Fischer* (anhängigt mål, se yttrande från Förenade kungarikets regering av den 20 december 1995): "The essential nature of the principle (of fiscal neutrality), 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) - Se Förenade kungarikets yttrande, punkt 25: "There is no suggestion of fraud in the present case."

(23) - I detta hänseende förefaller det mig intressant att understryka vad en italiensk författare skrev - i en period av höga inflationstal för inte länge sedan - beträffande bytesavtal: "man måste beakta det förnyade intresset för detta traditionella institut, som kan återställa värdet av byte av varor på vilka däremot de stora inflationsprocesserna och den därmed förbundna höga kostnaden för pengar inverkar negativt; L. Ricca, "Permuta" i EdD, vol. XXXIII, s. 125, Milano, punkt 1.

(24) - I detta hänseende tillåter jag mig att ha en annan mening än Förenade kungariket som vid förhandlingen preciserade att uteslutandet av prestationer in natura från förmånen av skattereduktion inte skulle ha snedvridande drag eftersom den förhöjda risk som dessa företer skulle vara inbegripen i priset. Jag är av den meningen att denna verkan med en "inducerad" förhöjd risk i sig kan snedvrider vissa transaktioner mot försäljning i stället för mot avtal om byte in natura, vilka blivit mer betungande genom de brittiska bestämmelserna. Jag vill sammanfattningsvis säga att Förenade kungarikets resonemang - till grund för vilket, om jag har förstått rätt, ligger en tanke om "neutralitet" i de ekonomiska val som föranledde de bestämmelser som särskilt avser denna typ av transaktioner - skulle vara riktigt om in natura-transaktioner inte "konkurrerade" med transaktioner där vederlaget består i pengar.

(25) - Se B.J.M. Terra och J. Kajus, ovan nämnt verk, s. 14: "the general character of a sales tax demands that the equal is treated equally and the unequal in proportion unequally".

(26) - För en undersökning av bestämmelsens ändamål hänvisas till vad som preciserats av generaladvokat Jacobs i förslaget till avgörande av den 30 april 1991 i mål C-97/90, *Lennartz*

(Rec. 1991, s. I-3795): "De allmänna bestämmelserna i sjätte direktivet ... har till syfte att förena kraven på administrativ förenkling med målen för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, särskilt det som rör neutraliteten. Det skulle uppenbarligen ha varit svårt, om inte omöjligt, att förutse alla tekniska svårigheter eller alla former för kringgående eller skatteflykt som skattemyndigheterna skulle möta på gemenskapens område... Det var därför rätt att medge att medlemsstaterna fick begära tillåtelse i enskilda fall för att vidta åtgärder beträffande särskilda problem" (sjunde stycket).

(27) - Dom i målet kommissionen mot Belgien (nämnd i fotnot 13), punkt 29.

(28) - Det förefaller lämpligt att i sammanhanget påpeka att Förenade kungariket är den medlemsstat som mest har använt möjligheten som medges i artikel 27. Tolv åtgärder för förenkling och för bekämpning av skatteflykt har anmälts av detta land till kommissionen (Frankrike och Förbundsrepubliken Tyskland har förelagt vardera fem åtgärder för prövning). Uppgifterna har hämtats från B.J.M. Terra, J. Kajus, ovan nämnt verk, kommentar till artikel 27, s. 19.

(29) - Se punkterna 2, 3 och 4 i den artikel som nämns i texten. Bestämmelserna föreskriver förpliktelsen för medlemsstaten att anmäla vidtagna åtgärder för kommissionen för att denna skall kunna bedöma dem. Dessutom är kommissionen tvungen att underrätta de andra medlemsstaterna och dessa har möjlighet att begära att rådet prövar fallet.

(30) - Se i detta hänseende artiklarna 13 B, 14 och 22.8 i direktivet.

(31) - Dom i målet kommissionen mot Belgien (nämnd i fotnot 13), punkt 32.

(32) - Dom av den 27 mars 1980 i förenade målen 66/79, 127/79 och 128/79, Salumi (Rec. 1980, s. 1237), punkt 10.

(33) - Förslag till dom av generaladvokat Tesauo av den 30 januari 1992 i mål C-200/90, Poulsen (Rec. 1992, s. I-2217), punkt 12. Se också den rättspraxis till vilken det däri hänvisas.

(34) - Dom av den 15 december 1995 i mål C-415/93 (Rec. 1995, s. I-4921), punkterna 143 och 144.

(35) - Å andra sidan kan som bekant inte endast en uteslutande hänvisning till de ekonomiska följderna av en viss tolkning av gemenskapsrätten berättiga att verkan av domstolens avgörande begränsas för att undvika den paradox som tydliggjordes av generaladvokat Tesauo i senast nämnda förslag till avgörande att "just de allvarigare överskridandena behandlas mer gynnsamt" (punkt 12).

(36) - Jag erinrar om hur domstolen i tidigare avgöranden, till stöd för den goda tro som gjordes gällande beaktade det faktum att kommissionen hade avstått från att inleda ett fördragsbrottsförfarande beträffande en praxis som senare har förklarats strida mot gemenskapsrätten eller hade medgivit att den provisoriskt upprätthölls (se dom av den 16 juli 1992 i mål C-163/90, Legros, Rec. 1992, s. I-4625, punkt 32). På motsvarande sätt hade domstolen i målet Cabanis-Issarte, när den beslutade att begränsa verkningarna till att gälla från och med det datum då domen avkunnades, beaktat omständigheten att räckvidden av tidigare rättspraxis i sin tur hade begränsats genom domen (dom av den 30 april 1996 i mål C-308/93, REG 1996, s. I-2097, punkt 46-48).

(37) - Rimlighetsrekvisitet har stöd i domen av den 31 mars 1992 i mål C-200/90, Poulsen (Rec. 1992, s. I-2217) där det konstaterades att "den danska regeringen inte hade visat att gemenskapsrätten vid tiden för införandet av den ifrågasatta skatten rimligen kunde tolkas på så sätt att den tillät en sådan skatt" (punkt 21, min kursivering).