

61997C0003

Förslag till avgörande av generaladvokat Léger föredraget den 12 mars 1998. - Brottmål mot John Charles Goodwin et Edward Thomas Unstead. - Begäran om förhandsavgörande: Court of Appeal (England) - Förenade kungariket. - Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Sjätte direktivet 77/388/EEG - Tillämpningsområde - Leverans av varumärkesförfalskade parfymer. - Mål C-3/97.

Rättsfallssamling 1998 s. I-03257

Generaladvokatens förslag till avgörande

1 Utgör tillhandahållandet av varumärkesförfalskade parfymprodukter en transaktion som medför skyldighet att erlagga mervärdesskatt? Genom denna fråga ber Court of Appeal, Criminal Division i London att domstolen skall precisera sin rättspraxis som utesluter vissa olagliga transaktioner från tillämpningsområdet för sjätte direktivet.(1)

Bakgrund

2 Som åtalade i ett brottmål vid nationell domstol befanns John Charles Goodwin och Edward Thomas Unstead (nedan kallade "de tilltalade vid den nationella domstolen") skyldiga till att avsiktligt ha vidtagit åtgärder för att på ett bedrägligt sätt undgå betalning av mervärdesskatt i strid med artikel 72.1 i Value Added Tax Act från 1994. Den ene dömdes för att ha köpt och därefter vidareförsålt varumärkesförfalskade parfymprodukter utan att vara registrerad för mervärdesskatt, och på så sätt ha försäkrat sig om att inte behöva erlagga denna skatt. Den andre anklagades för att ha deltagit i tillverkningen, produktionen, distributionen och försäljningen av sådana produkter inom ett företag som han drev tillsammans med andra personer, vilket inte var registrerat för mervärdesskatt och som därmed inte betalade denna skatt.

3 De två tilltalade vid den nationella domstolen överklagade de fällande domarna till Court of Appeal. Utan att bestrida att de företagit de transaktioner som de anklagats för hävdade de att vid en korrekt tolkning av sjätte direktivet ger tillhandahållandet av varumärkesförfalskade produkter inte upphov till uttag av mervärdesskatt.

4 Court of Appeal ansåg, i likhet med Inner Crown Court, att mervärdesskatt skulle utgå i förevarande fall, men ansåg att det vore fördelaktigt om domstolen kunde uttala sig i denna fråga. Court of Appeal har följaktligen ställt följande fråga till domstolen:

"Omfattas tillhandahållande av varumärkesförfalskade parfymprodukter av tillämpningsområdet för rådets direktiv 77/388/EEG av den 14 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (sjätte direktivet)?"

Tillämpliga bestämmelser och rättspraxis

5 Tillämpningsområdet för sjätte direktivet definieras i artikel 2 som föreskriver följande:

"Mervärde[s]skatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

2. införsel av varor."

6 I enlighet med den allmänna ordalydelsen i denna bestämmelse har domstolen ansett att transaktionens karaktär inte har någon betydelse för frågan huruvida mervärdesskatteplikt föreligger, eftersom "... principen om skatteneutralitet ... vad gäller uttag av mervärdesskatt, utgör hinder för en generell uppdelning av lagliga och olagliga transaktioner".(2)

7 Domstolen har dock medgivit vissa undantag från denna princip.

8 Genom att tillämpa sin rättspraxis rörande tullavgifter(3) på frågan huruvida olagliga importörer och tillhandahållanden är underkastade mervärdesskatt, har domstolen vid flera tillfällen ansett att vissa produkter "... som uppvisar sådana särdrag att de på grund av sin karaktär faller under ett totalt förbud vad gäller spridandet i alla medlemsstater, med undantag av ekonomiska sektorer som är noggrant övervakade och som syftar till användning för medicinska och vetenskapliga ändamål",(4) eller som "... inte kan [saluföras] i handeln eller [integreras] i en ekonomisk sektor"(5) är helt "... [oförenliga] med bestämmelserna i sjätte direktivet vad beträffar definitionen av beräkningsgrunden och följaktligen de bestämmelser som rör uppkomsten av en skatteskuld i fråga om omsättningsskatt".(6)

9 Det har redan identifierats två typer av produkter som uppvisar sådana särdrag. Så förhåller det sig med droger, som till exempel amfetaminer eller haschisch, vars tillhandahållande eller införsel utanför en ekonomisk sektor som övervakas noggrant av behöriga myndigheter och som syftar till användning för medicinska och vetenskapliga ändamål "... endast kan ge upphov till ... straffrättsliga åtgärder".(7) På samma sätt, och "... a fortiori", kan införsel av förfälskade pengar, som inte i något fall är tillåten, inte ge upphov till uttag av mervärdesskatt.(8)

10 För dessa olagliga varor är ett undantag från principen om skatteneutralitet befogat då "... på grund av [deras] särdrag ... all konkurrens mellan en laglig ekonomisk sektor och en olaglig sektor är utesluten".(9)

11 Då domstolen ombads att tillämpa denna rättspraxis på datasystem, "... [vars] transaktioner inte är förbjudna på grund av själva karaktären hos dessa varor eller deras särdrag", ansåg domstolen däremot att endast ett exportförbud för dessa varor till vissa bestämda destinationer, på grund av deras eventuella användning för strategiska ändamål, "... inte ... i sig räcker för att låta export av dessa varor undgå tillämpningsområdet för sjätte direktivet".(10)

12 Slutligen vill jag nämna mål C-283/95, Fischer, där dom ännu inte har avkunnats, och där generaladvokat Francis G. Jacobs i punkt 20 i sitt förslag till avgörande föreslog att domstolen i synnerhet skall beakta att "... illegal roulettverksamhet, såsom den som är aktuell i förevarande mål, är mervärdesskattepliktig. Sålunda är den skattepliktig enligt artikel 2.1 i direktivet ...".

Svaret på frågan

13 Både den nationella domstolen och parterna i målet har använt nämnda rättspraxis som utgångspunkt för sina resonemang. Deras yttranden skiljer sig dock åt i fråga om hur nämnda rättspraxis skall tillämpas. Medan de tilltalade vid den nationella domstolen av denna rättspraxis

drar slutsatsen att sjätte direktivet inte är tillämpligt i detta fall, är kommissionen och den grekiska regeringen och Förenade kungariket Storbritannien och Nordirlands regering av motsatt uppfattning.

14 Jag anser, i likhet med de sistnämnda, att domstolens rättspraxis rörande droger och förfälskade pengar inte är tillämplig på varumärkesförfälskade produkter, såsom de omtvistade parfymprodukterna.

15 Jag vill först framhålla den grundläggande betydelsen av principen om skatteneutralitet som ligger till grund för sjätte direktivet. Enligt denna princip skall alla varor eller tjänster som en skattskyldig person mot vederlag levererar eller tillhandhåller inom en medlemsstats territorium, liksom all införsel av varor, ge upphov till en systematisk mervärdesbeskattning. Härav följer att den olagliga handeln och den lagliga handeln måste behandlas på ett identiskt sätt i mervärdesskattesyfte, för att inte gynna brottsliga aktörer till nackdel för de konkurrenter som handlar lagligt.

16 I enlighet med denna princip skall produkterna som är i fråga i detta fall anses vara sådana att transaktionerna ger anledning till betalning av mervärdesskatt, trots varumärkesförfälskningens klandervärda karaktär. De faktiska uppgifter som jag har till mitt förfogande ger inte möjlighet att fastslå huruvida de varumärkesförfälskade parfymprodukterna som de tilltalade vid den nationella domstolen driver handel med tillverkas inom gemenskapen eller om de importeras från ett tredje land. Oavsett om det här rör sig om "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap" eller "införsel av varor", omfattas transaktionen av artikel 2.1 eller 2.2 i sjätte direktivet.

17 Som den grekiska regeringen och Förenade kungarikets regering har poängterat beträffande tillämpningen av domstolens rättspraxis, skall varje undantag från denna princip tolkas strikt och begränsas till att enbart omfatta särfall, där det, på grund av de berörda produkternas karaktär, inte finns någon möjlig konkurrens mellan en laglig sektor och en olaglig sektor. Enligt formuleringen i domstolens domar, skall det röra sig om "varor som på grund av deras särdrag inte kan saluföras i handeln eller integreras i en ekonomisk sektor".

18 Det argument som framförts av de tilltalade vid den nationella domstolen och som syftar till att låta de omtvistade transaktionerna omfattas av detta undantag på grund av att de avsevärt påverkar den gemensamma marknaden, och därmed, med nödvändighet, är "oförenliga" med sjätte direktivet, lämnar en svårsmält känsla av obehag. De försöker åberopa den från en ekonomisk synvinkel osunda, ja till och med skadliga, arten av sin verksamhet för att rättfärdiga att mervärdesbeskattning inte skall ske, något som påtagligt står i strid med principen "ingen kan åberopa egen brottslig gärning till sitt försvar" (Nemo auditur turpitudinem propriam allegans).

19 Framför allt håller dock inte detta argument vid tillämpningen av de kriterier som uppställts i ovan angivna rättspraxis.

20 För det första är varumärkesförfälskade produkter inte sådana att försäljning är förbjuden på grund av deras karaktär eller särdrag, till skillnad från droger eller förfälskade pengar.

21 Droger eller förfälskade pengar är produkter vars transaktioner är illegala i sig, därför att de är föremål för ett systematiskt förbud i alla medlemsstater på grund av deras särdrag: de är oerhört skadliga, för den mänskliga organismen i det ena fallet, och för ett lands ekonomi i det andra fallet. Förbudet mot dessa produkter syftar till att skydda vad man skulle kunna kalla ett allmänintresse. Domstolen har för övrigt betonat att dessa två typer av produkter anses allmänt förkastliga genom att nämna de internationella konventioner som de är föremål för.(11)

22 Varumärkesförfälskade produkter, såsom de omtvistade parfymprodukterna, är inte i sig förbjudna i gemenskapen på grund av deras inneboende karaktär. Det finns naturligtvis en laglig

handel med parfymer och andra produkter som riskerar att bli förfalskade. Även om försäljningen av varumärkesförfalskade produkter får förbjudas har ett sådant förbud inte till syfte att direkt skydda ett allmänintresse, utan att i förekommande fall undvika att konsumenter blir lurade genom köp av en annan vara än den som åtnjuter de garantier som hör till det förfalskade varumärket, och framför allt, att skydda de särskilda intressen som innehavaren av en rättighet har. Om transaktioner med dessa produkter medför att en bestämmelse rörande till exempel immaterialrätt överträds, är det förbud som härav följer inte knutet till produkternas karaktär eller grundläggande särdrag.

23 Varumärkesförfalskning är förvisso ett gissel som allvarligt skadar lagliga ekonomiska aktiviteter,(12) och som gemenskapen har försökt att skydda sig mot genom att anta två på varandra följande förordningar(13) beträffande varor som kommer från tredje länder eller som är avsedda för tredje länder. På gemenskapsnivå kan dock en olaglig varumärkesförfalskning endast fastställas efter talan som väcks av innehavaren av en kränkt rättighet.

24 Det är nämligen så, att det gemenskapsrättsliga förfarandet i princip inleds efter det att en ansökan ingivits av innehavaren av en kränkt rättighet.(14) Förordning nr 3295/94 föreskriver också att tullmyndigheten, på eget initiativ, kan inleda ett förfarande, varigenom innehavaren av en rättighet kan underrättas om risken för en misstänkt lagöverträdelse och varorna kvarhålls för att ge innehavaren möjlighet att inge en ansökan om uppskov med varornas övergång till fri omsättning.(15) Det står dock även här klart att den behöriga myndigheten endast kan låta beslaget bestå om rättegångsinnehavaren väcker talan.

25 Likaså måste försäljningen av dessa varor presumeras vara laglig om det inte rör sig om importerade produkter, utan varor som tillverkats inom gemenskapen - vilket som är fallet i detta mål kan inte fastställas på grundval av begäran om förhandsavgörande -, så länge innehavaren av ett varumärke eller en närliggande rättighet inte har visat att dennes ensamrättigheter har kränkts.(16)

26 Följaktligen är en varumärkesförfalskad vara, såsom de omtvistade parfymprodukterna, inte olaglig på gemenskapsnivå på grund av varans inneboende särdrag. Varan får endast förbjudas om det styrkts att den kränkt en gällande äganderätt. Som kommissionen har påpekat(17) skulle handeln med varan i värsta fall bli föremål för ett villkorligt förbud, men inte ett absolut förbud, vilket är fallet vid handel med droger eller förfalskade pengar. I motsats till de sistnämnda fallen befinner vi oss i det avseendet i samma typ av situation som den som var för handen i det ovannämnda målet Lange, där varorna inte var förbjudna på grund av deras karaktär, utan var underkastade ett exportförbud endast därför att de var avsedda för vissa länder i strategiskt syfte. Det är även detta resonemang som generaladvokat Francis G. Jacobs i sitt ovannämnda förslag till avgörande i målet Fischer föreslår att domstolen skall fastställa beträffande verksamhet som består av illegalt anordnande av roulettspel.

27 Eftersom varumärkesförfalskade produkter inte tillhör de "varor som inte kan saluföras i handeln eller integreras i en ekonomisk sektor" på grund av deras särdrag, är alla möjligheter till konkurrens med produkter som är föremål för lagliga transaktioner långt ifrån uteslutna.

28 Som Förenade kungarikets regering och kommissionen helt korrekt har påpekat, finns det naturligtvis en laglig marknad för parfymprodukter som utgör en integrerad del av gemenskapens ekonomi, till skillnad från förfalskade pengar och droger, för vilka det antingen inte finns någon laglig handel eller där handeln är föremål för en så noggrann övervakning att det aldrig uppstår någon konkurrens med den lagliga handeln. Även om marknaden för varumärkesförfalskade produkter är förbjuden, i synnerhet på grund av att den är skadlig för lagliga ekonomiska verksamheter som riskerar att ersättas av densamma, men också av omsorg för att skydda konsumenterna,(18) och även om man kan beklaga dess existens, kan man dock inte förneka att den består. Om man skulle vägra att ta med denna omständighet i beräkningen, i synnerhet ur skattemässig synvinkel vilket är av intresse här, genom att anse att dessa varor inte är till salu

eftersom de är förbjudna och att de därmed inte kan vara underkastade mervärdesskatt, skulle en oacceptabel konkurrensmässig fördel beviljas de aktörer som handlar olagligt, till nackdel för laglydiga ekonomiska aktörer, som ensamma skulle vara underkastade skyldigheten att erlägga mervärdesskatt.

29 Det föreliggande målet visar på ett utmärkt sätt farorna med en utvidgning av domstolens rättspraxis rörande undantagen från principen om skatteneutralitet. Det är mycket möjligt att de tilltalade vid den nationella domstolen räknade med att avsaknaden av mervärdesbeskattning skulle göra handeln med varumärkesförfalskade parfymprodukter lönsam, trots att de riskerade åtal. Det finns ingen anledning att, i enlighet med deras resonemang, uppmuntra sådana transaktioner, genom en oerättigad skattebefrielse.

30 I likhet med Förenade kungarikets regering och kommissionen,(19) vill jag anmärka att om tillämpningen av mervärdesskatt skulle vara beroende av huruvida en produkt är förfalskad eller äkta, skulle hela den inre marknadens koherens undergrävas. I avsaknad av harmonisering på detta område varierar nämligen listan över varumärkesförfalskade varor från en medlemsstat till en annan. Det är därför som en identisk behandling i skattehänseende av alla transaktioner inom gemenskapen endast kan säkerställas genom att det, vad avser mervärdesskatteplikt, inte görs någon åtskillnad mellan huruvida varan är varumärkesförfalskad eller inte.

31 Slutligen vill jag påpeka att i alla de ovannämnda målen har domstolen varit noga med att klargöra att frågan huruvida en transaktion är mervärdesskattepliktig eller ej är oberoende av tillämpningen av andra nationella rättsregler, i synnerhet regler av straffrättslig natur. I detta fall är det uppenbart att detta övervägande gäller, och att domstolens dom inte på något sätt inverkar på "... medlemsstaternas behörighet att beivra överträdelser av deras lagstiftning ... genom lämpliga påföljder, även om dessa medför ekonomiska konsekvenser".(20)

32 Jag anser följaktligen att transaktioner avseende varumärkesförfalskade produkter, såsom de omtvistade parfymprodukterna, faller under tillämpningsområdet för mervärdesskatt. De är följaktligen underkastade beskattning enligt artikel 2 i sjätte direktivet

Förslag till avgörande

33 Med hänsyn till dessa överväganden föreslår jag att domstolen skall ge följande svar till Court of Appeal, Criminal Division, London:

Artikel 2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - gemensamt system för mervärde[s]skatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så att tillhandahållandet av varumärkesförfalskade produkter, såsom parfymprodukter, är underkastat mervärdesskatt.

(1) - Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärde[s]skatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

(2) - Dom av den 5 juli 1988 i mål 269/86, Mol (REG 1988, s. 3627), punkt 18, och i mål 289/86, Happy Family (REG 1988, s. 3655), punkt 20, samt dom av den 2 augusti 1993 i mål C-111/92, Lange (REG 1993, s. I-4677), punkt 16.

(3) - I dom av den 5 februari 1981 i mål 50/80, Horvath (REG 1981, s. 385) och dom av den 26 oktober 1982 i mål 221/81, Wolf (REG 1982, s. 3681), samt i den så kallade "Einberger I"-domen i mål 240/81 (REG 1982, s. 3699), ansåg domstolen att ingen tullskuld uppstår vid import av droger, som till exempel morfin, heroin och kokain, om de inte utgör en del av en ekonomisk sektor som övervakas noggrant av behöriga myndigheter och som syftar till användning för medicinska och

vetenskapliga ändamål.

(4) - Se domen i det ovannämnda målet Mol (punkt 18), och i det ovannämnda målet Happy Family (punkt 20).

(5) - Se domen i det ovannämnda målet Lange, punkt 12.

(6) - Se domen i det ovannämnda målet Happy Family (punkt 17), och i det ovannämnda målet Mol (punkt 15) samt dom av den 6 december 1990 i mål C-343/89, Witzemann (REG 1990, s. I-4477), punkt 19. Se även dom av den 28 februari 1984 i mål 294/82, även kallat "Einberger II" (REG 1984, s. 1177), punkt 20, och domen i det ovannämnda målet Lange, punkt 12.

(7) - Se domen i det ovannämnda målet Mol (punkt 15), samt i det ovannämnda målet Happy Family (punkt 18).

(8) - Se domen i det ovannämnda målet Witzemann, punkt 20.

(9) - Se domen i det ovannämnda målet Lange, punkt 16. Se även domen i det ovannämnda målet Mol (punkt 18), samt i det ovannämnda målet Happy Family (punkt 20).

(10) - Se domen i det ovannämnda målet Lange, punkt 17.

(11) - Det rör sig om följande konventioner: allmänna narkotikakonventionen från år 1961, SÖ 1964:59 (se domen i det ovannämnda målet Happy Family, punkt 25), konventionen om psykotropa ämnen från år 1971, SÖ 1972:42 (se domen i det ovannämnda målet Mol, punkt 24) och konventionen för bekämpande av falskmynteri (se domen i det ovannämnda målet Witzemann, punkt 14).

(12) - För en översikt med bland annat beräkningar, se Gourdin-Lamblin, A.-S., "La lutte contre la contrefaçon en droit communautaire", Revue du marché commun et de l'Union européenne, nr 394, januari 1996.

(13) - Rådets förordning (EEG) nr 3842/86 av den 1 december 1986 om åtgärder för att förhindra övergång till fri omsättning av varumärkesförfalskade varor (EGT L 357, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 4, s. 213), upphävd och ändrad genom rådets förordning (EG) nr 3295/94 av den 22 december 1994 om åtgärder för att förhindra övergång till fri omsättning, export, återexport eller hänförande till ett suspensivt arrangemang av varumärkesförfalskade och pirattillverkade varor (EGT L 341, s. 8; svensk specialutgåva, område 2, volym 16 (tillägg), s. 77).

(14) - Artikel 3 i förordning nr 3295/94.

(15) - Artikel 4 i förordning nr 3295/94.

(16) - I så fall skulle reglerna rörande varumärkesrätt vara tillämpliga, i synnerhet artikel 5 i rådets första direktiv 89/104/EEG av den 21 december 1988 om tillnärmningen av medlemsstaternas varumärkeslagar (EGT 1989, L 40, s.1; svensk specialutgåva, område 13, volym 17, s. 178), som föreskriver att innehavaren av ett varumärke har befogenhet att förhindra tredje man att använda dennes varumärke eller tecken som på grund av sin likhet med varumärket i fråga kan leda till förväxling.

(17) - Punkt 29 i kommissionens yttrande.

(18) - I detta avseende, se andra övervägandet i den ovannämnda förordningen nr 3295/94.

(19) - Se även punkt 26 i det ovannämnda förslaget till avgörande av generaladvokat Francis G. Jacobs i målet Fischer.

(20) - Se domen i det ovannämnda målet Lange, punkt 24.