

62016CC0305

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

MICHAL BOBEK

föredraget den 7 september 2017 (1)

Mål C-305/16

Avon Cosmetics Ltd

mot

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(begäran om förhandsavgörande från First-tier Tribunal (Tax Chamber) (förstainstansdomstol (skatteavdelningen)) (Förenade kungariket))

”Mervärdesskatt – Undantag – Försäljning genom mellanmän som inte är mervärdesskattskyldiga – Beaktande av nominell ingående mervärdesskatt”

I. Inledning

1.

Avon Cosmetics Limited (nedan kallat Avon) säljer skönhetsprodukter i Förenade kungariket till representanter, så kallade Avonrepresentanter, som i sin tur säljer produkterna direkt till konsumenter (nedan kallat direktförsäljning). Många av Avonrepresentanterna är inte registrerade för mervärdesskatt. Till följd av detta utgår normalt inte mervärdesskatt på deras vinstmarginaler.

2.

Detta problem med ”förlorad mervärdesskatt” eller ”mervärdesskatteundandragande” är typiskt för direktförsäljning. För att lösa detta problem ansökte Förenade kungariket om – och beviljades – undantag från huvudregeln att mervärdesskatt ska tas ut på det faktiska försäljningspriset. I Avons fall innebar undantaget i huvudsak att skattemyndigheten i Förenade kungariket Her Majesty's Revenue and Customs (nedan kallad HMRC), kunde ta ut mervärdesskatt från Avon på detaljhandelspriset som Avonrepresentanterna tog ut från de slutliga konsumenterna, i stället för grossistpriset som de oregistrerade Avonrepresentanterna betalade.

3.

Det sätt som undantaget tillämpas på tar dock inte hänsyn till kostnader som de oregistrerade representanterna ådrar sig i sin detaljistverksamhet och den ingående mervärdesskatt de normalt skulle kunna dra av om de vore registrerade för mervärdesskatt (nedan kallad nominell ingående mervärdesskatt). I synnerhet kan Avonrepresentanter inte dra av den ingående mervärdesskatten på produkter de köper i demonstrationssyfte (inte för att sälja vidare, utan för att använda som säljstöd).

4.

Följden av detta blir att den icke beaktade nominella ingående mervärdesskatten avseende dessa kostnader "fastnar" i leverantörskedjan och leder till att den totala mervärdesskatt som tas ut vid direktförsäljning blir högre än den mervärdesskatt som tas ut vid försäljning genom vanliga butiker.

5.

Avon har väckt talan mot HMRC:s beslut om mervärdesskatt mot Avon och inom ramen för denna talan har den hänskjutande domstolen ställt ett antal frågor angående undantagets tolkning och giltighet. Framför allt söker den hänskjutande domstolen klarhet i) huruvida det fanns en skyldighet att ta hänsyn till den nominella ingående mervärdesskatten för återförsäljare såsom Avonrepresentanterna, ii) huruvida Förenade kungariket var skyldigt att underrätta kommissionen om frågan om nominell ingående mervärdesskatt när den ansökte om undantaget, och iii) vad följderna skulle vara om någon av dessa skyldigheter inte uppfylldes.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

1. Mervärdesskattedirektiven 77/388 och 2006/112

6.

De relevanta bestämmelserna i unionslagstiftningen som var tillämpliga vid tidpunkten för de aktuella omständigheterna återfinns i mervärdesskattedirektivet 77/388 (2) (nedan kallat sjätte mervärdesskattedirektivet), för perioder före den 1 januari 2007. För perioder efter detta datum återfinns bestämmelserna i direktiv 2006/112 (3) (nedan kallat det huvudsakliga mervärdesskattedirektivet).

7.

Förutom vissa mindre skillnader som anges nedan, är de relevanta bestämmelserna i sjätte mervärdesskattedirektivet och det huvudsakliga mervärdesskattedirektivet identiska. I detta avsnitt kommer bestämmelser i sjätte mervärdesskattedirektivet att citeras, jämte hänvisningar till motsvarande bestämmelser i det huvudsakliga mervärdesskattedirektivet i fotnoter. För att göra framställningen enklare görs endast hänvisningar till de relevanta bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet i övriga delar av detta förslag, varvid motsvarande bestämmelser i det huvudsakliga mervärdesskattedirektivet gäller med vederbörliga ändringar.

8.

Artikel 2 i sjätte mervärdesskattedirektivet: (4)

"Mervärdesskatt 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,"

9.

I artikel 4 i sjätte mervärdesskattedirektivet anges följande: (5)

"1.

Med 'skattskyldig person' avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat."

10.

I artikel 11 A.1 a i sjätte mervärdesskattedirektivet anges följande: (6)

"A. Inom landets territorium

1.

Beskattningsunderlaget skall vara följande:

a)

När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen."

11.

I artikel 27 i sjätte mervärdesskattedirektivet anges följande: (7)

"1. Rådet får enhälligt på förslag av kommissionen bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande. Åtgärder avsedda att förenkla skatteuttaget får inte mer än i ringa utsträckning påverka medlemsstatens totala skatteinkomster som uppbärs i det sista konsumtionsledet.

2. En medlemsstat som önskar genomföra de åtgärder som avses i punkt 1 skall skicka en ansökan till kommissionen och förse den med alla nödvändiga uppgifter.

...

5. De medlemsstater som den 1 januari 1977 tillämpar särskilda åtgärder av det slag som avses i punkt 1 ovan får behålla dem, om de underrättar kommissionen härom före den 1 januari 1978 och om undantagen har till syfte att förenkla skatteuttaget och är förenliga med kraven i den punkten."

2. Beslut 89/534/EEG (Undantaget)

12.

I skälen 3 och 5 i undantaget (8) anges följande:

"Då vissa försäljningsstrukturer där skattskyldiga personer säljer varor till icke skattskyldiga personer för vidareförsäljning till slutkunder leder till skatteundandragande i det sista konsumtionsledet.

Då Förenade kungariket, för att undvika sådant skatteundandragande, har antagit bestämmelser som tillåter att skattemyndigheterna antar administrativa beslut med verkan att skatt tas ut på tillhandahållanden från skattskyldiga personer som utnyttjar sådana saluföringsstrukturer beräknad

på varornas gängse marknadspris i detaljhandelsledet.

Då dessa bestämmelser utgör ett undantag från artikel 11 A.1 a i sjätte mervärdesskattedirektivet, som föreskriver att, inom landets territorium ska beskattningsunderlaget när det gäller tillhandahållande av varor vara allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp.”

13.

Skälen 9 och 10 har följande lydelse:

”Då Europeiska domstolen, i dom av den 12 juli 1988, fann bland annat att artikel 27 i sjätte mervärdesskattedirektivet medger att avvikande bestämmelser såsom de aktuella antas, förutsatt att den därvid uppkommande olikbehandlingen är motiverad på objektiva grunder.

Då kommissionen, för att fastställa att detta villkor har uppfyllts, ska underrättas om alla administrativa beslut som antas av skattemyndigheterna i samband med det berörda undantaget.”

14.

I artikel 1 i undantaget stadgas följande:

”Genom undantag från artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet bemyndigas Förenade kungariket härmed att föreskriva att beskattningsunderlaget för tillhandahållande av varor till icke skattskyldiga personer, i fall då försäljningsstrukturer som grundar sig på tillhandahållande av varor genom sådana personer leder till att skatt inte tas ut i det sista konsumtionsledet, ska vara varornas gängse marknadspris såsom det fastställts i detta led.”

B. Nationell rätt

1. Value Added Tax Act 1994

15.

Sjätte mervärdesskattedirektivet, och numera det huvudsakliga mervärdesskattedirektivet, har i Förenade kungariket införts i nationell rätt genom Value Added Tax Act 1994 (1994 års mervärdesskattelag) (nedan kallad VATA 1994). I artikel 1 i VATA 1994 anges följande:

”Mervärdesskatt ska, i enlighet med bestämmelserna i denna lag, utgå på

a)

tillhandahållande av varor eller tjänster i Förenade kungariket...”

16.

Värdet av det tillhandahållande av varor som mervärdesskatt ska utgå på ska beräknas enligt section 19 och schedule 6 i VATA 1994. I section 19.2 anges följande:

”Om tillhandahållandet sker mot vederlag i pengar motsvarar dess värde det belopp som utgetts i vederlag, med tillägg för den mervärdesskatt som ska tas ut.”

17.

Enligt undantaget har HMRC rätt att, enligt vad som nu är punkt 2 i schedule 6 i VATA 1994,

utfärda föreskrifter om att värdet av ett tillhandahållande av varor från en skattskyldig person ska anses vara det gängse marknadspriset i detaljhandelsledet (vilket i praktiken innebär en högre värdering jämfört med den som skulle ha gjorts enligt artikel 11 A.1 a i sjätte mervärdesskattedirektivet) när dessa varor ska säljas vidare av en icke skattskyldig person i fall där

"a)

en skattskyldig persons verksamhet helt eller delvis består i att förse ett antal enskilda personer med varor som skall säljas vidare i detaljhandel, antingen av dessa senare personer eller av andra personer, och

b)

dessa personer inte är skattskyldiga personer,

får Commissioners skriftligen underrätta den skattskyldiga personen om att värdet av varje tillhandahållande av denne efter det att underrättelsen skett eller efter ett i underrättelsen angivet senare datum skall anses vara det i detaljhandeln gängse marknadspriset." (Nedan kallat meddelandet om föreskrifter.)

2. Meddelandet om föreskrifter

18.

Den 27 juni 1985 utfärdade HMRC ett meddelande om föreskrifter till Avon, som fortfarande är i kraft. I detta meddelande anges följande:

"I enlighet med [punkt 2 i schedule 6 i VATA 1994] FÖRESKRIVER Commissioners of Customs & Excise härmed att efter den 1 juli 1985 ska beskattningsunderlaget för mervärdesskatt som utgår på samtliga beskattningsbara leveranser av varor

a)

från er till icke skattskyldiga personer ...

c)

för försäljning, av dem som anges i a) ovan eller andra, till slutkund

anses vara det i detaljhandeln gängse marknadspriset."

III. Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågorna

19.

Avon använder sig av en modell för direktförsäljning i Förenade kungariket. Enligt denna modell säljer Avon sina produkter till Avonrepresentanterna, som sedan säljer dem vidare till slutkunderna till ett högre pris. Exempelvis kan Avon sälja en produkt till Avonrepresentanterna för 75 GBP, och representanterna säljer den då vidare för 100 GBP.

20.

Tröskeln för skyldigheten att registrera sig för mervärdesskatt är hög i Förenade kungariket –100000 GBP. Vissa Avonrepresentanter har valt att registrera sig för mervärdesskatt. Många

uppnår dock inte tröskeln för skyldigheten att registrera sig för mervärdesskatt och har valt att inte göra det.

21.

Till följd av detta utgår normalt inte mervärdesskatt på de oregistrerade Avonrepresentanternas vinstmarginaler. I ovanstående exempel skulle mervärdesskatt utgå på "grossistpriset" på 75 GBP, men inte på de 25 GBP som utgör "vinstmarginal i detaljhandelsledet" för de oregistrerade Avonrepresentanterna. Detta problem med "förlorad" mervärdesskatt i det sista ledet i leverantörskedjan kan också uppkomma vid annan direktförsäljning (exempelvis vid vissa former av hemförsäljning).

22.

För att lösa detta problem med förlorad mervärdesskatt vid direktförsäljning beviljades Förenade kungariket ett undantag från huvudregeln att mervärdesskatt ska utgå på det faktiska försäljningspriset (artikel 11 A.1 a i sjätte mervärdesskattedirektivet).

23.

Undantaget innebär i princip att HMRC, vid direktförsäljning, kan ta ut mervärdesskatt på detaljhandelspriset (eller vad man som bäst kan uppskatta detta till) som slutkunden betalar till återförsäljaren, det vill säga Avonrepresentanten, snarare än grossistpriset (vilket i detta fall är det pris som betalades till Avon).

24.

Undantaget har införlivats med nationell lagstiftning och implementerats genom "Meddelanden om föreskrifter". Förenade kungarikets myndigheter har skickat meddelanden om föreskrifter till cirka 40 företag, däribland Avon.

25.

Undantaget tillämpas inte urskillningslöst på all Avons försäljning.

26.

En liten andel Avonrepresentanter är registrerade för mervärdesskatt. På deras försäljning tas mervärdesskatt ut på normalt sätt. Avon måste alltså deklarerat för utgående mervärdesskatt på det pris Avon tar ut från de mervärdesskatteregistrerade Avonrepresentanterna. Dessa Avonrepresentanter måste i sin tur deklarerat för utgående mervärdesskatt på försäljningspriset till slutkunden. De kan dock dra av den ingående mervärdesskatten på de inköp de gjort från Avon i motsvarande mån.

27.

HMRC och Avon har också kommit överens om två justeringar avseende undantagets tillämpning. För det första behåller vissa Avonrepresentanter (en del) av produkterna de köper från Avon för personligt bruk. De blir därvid själva slutkunder när det gäller dessa produkter. För det andra lämnar Avonrepresentanter ibland viss mindre rabatt vid försäljning. I båda fallen skulle en tillämpning av undantaget innebära att ett alltför högt belopp togs ut i mervärdesskatt. Därför beaktas andelen försäljningar i dessa två kategorier av Avon och HMRC från tid till annan. Enligt begäran om förhandsavgörande beräknas mycket noggranna uppgifter för att återspegla dessa två frågor.

28.

Det ovanstående utgör i samtliga fall exempel på situationer där det i princip inte råder någon oenighet om att undantaget inte ska tillämpas på Avons försäljning, eller att det ska tillämpas på ett justerat sätt. Förevarande mål rör en aspekt av undantagets tillämpning där det råder oenighet, nämligen försäljning av demonstrationsprodukter.

29.

Avon säljer vissa produkter till Avonrepresentanterna i demonstrationssyfte. Dessa betingar i allmänhet en högre rabatt än andra produkter. Vissa av demonstrationsprodukterna används på avsett sätt, exempelvis som säljstöd. Vissa av dem behålls dock av Avonrepresentanterna för personligt bruk. Avon och HMRC delar uppfattningen att cirka hälften av alla produkter som säljs som demonstrationsprodukter i stället används av Avonrepresentanterna själva. Detta är tydligen anledningen till att Avon inte ger bort demonstrationsprodukter gratis. I dessa fall blir Avonrepresentanterna slutkunder och mervärdesskatt tas ut på det pris de betalar till Avon enligt huvudregeln i artikel 11 A.1 a i sjätte mervärdesskattedirektivet. Någon tvist föreligger inte i förhållande till dessa demonstrationsprodukter.

30.

Tvist uppkommer däremot i förhållande till de cirka 50 procent demonstrationsprodukter som faktiskt används på avsett sätt. De säljs inte vidare utan används som säljstöd i syfte att öka övrig försäljning. För detaljhandlare som är registrerade för mervärdesskatt skulle mervärdesskatten som tas ut vid inköpet av dessa produkter normalt motsvara ett avdrag för ingående mervärdesskatt. Den kostnaden beaktas dock inte när undantaget tillämpas. Till följd av detta är mervärdesskatten på den försäljning som sker genom oregistrerade Avonrepresentanter högre än den som gäller i de få fall där Avonrepresentanterna är registrerade. Den är också högre än den mervärdesskatt som tas ut på registrerade säljares försäljning till slutkunder.

31.

Enligt beslutet om hänskjutande har det faktum att dessa kostnader inte har beaktats lett till en ökning av mervärdesskatten på cirka 16 miljoner GBP under perioden 1997–2013.

32.

I målet vid den nationella domstolen har Avon invänt mot HMRC:s sätt att tillämpa undantaget. Avon har gjort gällande att undantaget bör tillämpas på ett sätt som säkerställer att den mervärdesskatt Avon betalar inte är för hög och att det belopp som tas ut enligt undantaget i högre grad motsvarar den mervärdesskatt som har "undandragits". Avon har anfört att undantaget är ogiltigt om det inte kan tolkas på ett sådant sätt. Slutligen har Avon också gjort gällande att Förenade kungariket, när det ansökte om undantaget, var skyldigt att ta upp frågan att det inte var

möjligt att dra av ingående mervärdesskatt och effekten av detta på omfattningen av den "undandragna" mervärdesskatten. Förenade kungarikets underlåtelse att göra detta är också en grund för att ogiltigförklara undantaget.

33.

Mot bakgrund av ovanstående har First-tier Tribunal (Tax Chamber) (förstainstansdomstol (skatteavdelningen)) framställt följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1.

Strider tillämpliga bemyndiganden, genomförandelagstiftning och/eller administrativa föreskrifter mot några relevanta unionsrättsliga bestämmelser och/eller principer i fall där direktsäljare säljer varor ("säljstöd") till oregistrerade återförsäljare eller oregistrerade återförsäljare förvärvar varor och tjänster från tredjemän ("tredjemansvaror och tjänster"), som i båda fallen nyttjas av de oregistrerade återförsäljarna i deras ekonomiska verksamhet bestående i försäljning av andra varor som också förvärvats från direktförsäljare, och denna verksamhet regleras av administrativa föreskrifter som utfärdats med stöd av ett undantag, senast bemyndigat genom rådets beslut av den 24 maj 1989 (89/534/EEG) (undantaget), såtillvida att de ålägger direktförsäljare att redovisa utgående mervärdesskatt på den oregistrerade återförsäljarens försäljningspris på de andra varorna utan avdrag för den mervärdesskatt som uppkommit för den oregistrerade återförsäljaren avseende sådant säljstöd och/eller sådana tredjemansvaror och tjänster?

2.

Var Förenade kungariket skyldigt, vid ansökan hos rådet om bemyndigande att anta undantaget, att upplysa kommissionen om att oregistrerade återförsäljare är skyldiga att betala mervärdesskatt vid förvärv av säljstöd och/eller tredjemansvaror och tjänster som nyttjas i deras ekonomiska verksamhet, och att undantaget således måste medge att en justering görs för ingående mervärdesskatt som återförsäljaren inte kan tillgodogöra sig eller för utgående mervärdesskatt direktförsäljaren betalat utöver vad denna var skyldig?

3.

För det fall att fråga 1 och/eller 2 besvaras jakande:

a)

Kan och bör tillämpliga bemyndiganden, genomförandelagstiftning och/eller administrativa föreskrifter tolkas så, att hänsyn ska tas till, antingen, i) mervärdesskatt på säljstöd eller tredjemansvaror och tjänster, som oregistrerade återförsäljare nyttjar i sin ekonomiska verksamhet, som återförsäljaren är skyldig att betala men inte kan tillgodogöra sig, ELLER ii) mervärdesskatt uppburen av HMRC som överstiger undandragen skatt, ELLER iii) eventuell otillbörlig konkurrens som uppstår mellan direktförsäljare, deras oregistrerade återförsäljare och företag som inte ägnar sig åt direktförsäljning?

b)

Huruvida:

i)

bemyndigandet av Förenade kungarikets undantag från artikel 11 A.1 a i direktiv 77/388 var rättsstridigt,

ii)

det, förutom undantaget från artikel 11 A.1 a i direktiv 77/388, också är nödvändigt att bevilja ett undantag från artikel 17 i samma direktiv. Om så är fallet, huruvida Förenade kungariket agerade rättsstridigt genom att inte ansöka hos kommissionen eller rådet om bemyndigande att anta ett undantag från artikel 17,

iii)

Förenade kungariket agerar rättsstridigt genom att inte ta ut mervärdesskatt på ett sätt som låter direktförsäljare göra avdrag för mervärdesskatt på antingen säljstöd eller tredjemansvaror och tjänster som oregistrerade återförsäljare nyttjar i sina ekonomiska verksamheter,

iv)

samtliga eller någon del av berörda bemyndiganden, genomförandelagstiftning och/eller administrativa föreskrifter därmed är ogiltiga och/eller rättsstridiga.

c)

Huruvida en lämplig avhjälpande åtgärd, från Europeiska unionens domstol eller den nationella domstolen, vore

i)

en föreskrift om att medlemsstaten är skyldig att genomföra undantaget i nationell lagstiftning genom att tillåta en vederbörlig justering för a) mervärdesskatt på säljstöd eller tredjemansvaror och tjänster, som oregistrerade återförsäljare nyttjar i sin ekonomiska verksamhet, som återförsäljaren är skyldig att betala men inte kan tillgodogöra sig, ELLER b) mervärdesskatt uppburen av HMRC som överstiger undandragen skatt, ELLER c) eventuell otillbörlig konkurrens som uppstår mellan direktförsäljare, deras återförsäljare och företag som inte ägnar sig åt direktförsäljning, eller

ii)

en ogiltigförklaring av bemyndigandet av den avvikande åtgärden, och därmed av själva åtgärden, eller

iii)

en ogiltigförklaring av den nationella lagstiftningen, eller

iv)

en ogiltigförklaring av meddelandet om föreskrifter, eller

v)

att fastställa att Förenade kungariket är skyldigt att ansöka om bemyndigande för att genomföra ytterligare en avvikande åtgärd som tillåter en vederbörlig justering för a) mervärdesskatt på säljstöd eller tredjemansvaror och tjänster, som oregistrerade återförsäljare nyttjar i sin

ekonomiska verksamhet, som återförsäljaren är skyldig att betala men inte kan tillgodogöra sig, ELLER b) mervärdesskatt uppburen av HMRC som överstiger undandragen skatt, ELLER c) eventuell otillbörlig konkurrens som uppstår mellan direktförsäljare, deras återförsäljare och företag som inte ägnar sig åt direktförsäljning.

4.

Ska skatteflykt eller skatteundandragande i den mening som avses i artikel 27 i sjätte mervärdesskattedirektivet (artikel 395 i det huvudsakliga mervärdesskattedirektivet) anses vara medlemsstatens nettoförlust av skatteintäkter (med beaktande av både erlagd utgående mervärdesskatt och avdragsgill ingående mervärdesskatt inom den företagsstruktur som ger upphov till skatteflykten eller skatteundandragandet), eller medlemsstatens bruttoförlust av skatteintäkter (med beaktande enbart av utgående mervärdesskatt inom den företagsstruktur som ger upphov till skatteflykten eller skatteundandragandet)?”

34.

Skriftliga yttranden har inkommit från Avon, Förenade kungarikets regering, kommissionen och rådet. De berörda parter som deltog i det skriftliga förfarandet yttrade sig vidare muntligen vid förhandlingen den 31 maj 2017.

IV. Bedömning

35.

Detta förslag till avgörande har följande upplägg: Jag ska börja med att diskutera frågorna 1 och 4 från den hänskjutande domstolen. Eftersom jag föreslår att domstolen ska besvara den första frågan nekande (1), finns det i praktiken ingen anledning att diskutera den hänskjutande domstolens fjärde fråga (2). Jag föreslår också att domstolen ska besvara den andra frågan nekande (3). Det finns därför inte heller någon anledning att diskutera den tredje frågan ytterligare (4).

1. Den första frågan

36.

Strider undantaget eller de nationella bestämmelser som genomför detta mot sjätte mervärdesskattedirektivet och/eller de allmänna principer som reglerar dess tillämpning, såvitt de tar ut mervärdesskatt på det gängse marknadsvärdet på produkter som säljs via återförsäljare vilka inte är registrerade för mervärdesskatt, utan att ta hänsyn till den ingående mervärdesskatten på demonstrationsprodukter eller andra varor och tjänster som dessa återförsäljare har förvärvat från tredje part? Detta är i huvudsak den hänskjutande domstolens första fråga.

a) Allmänna bestämmelser som reglerar undantag enligt artikel 27 i sjätte mervärdesskattedirektivet

37.

I artikel 27.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet föreskrivs att rådet får bemyndiga ”särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv ... för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande”.

38.

Förevarande mål rör ett undantag från artikel 11 A.1 a i sjätte mervärdesskattedirektivet, som definierar "beskattningsunderlaget". Det har inte föreskrivits att undantag kan bemyndigas från övriga bestämmelser i sjätte mervärdesskattedirektivet eller dess allmänna principer. Således gäller båda fortfarandena fullt ut. (9)

39.

Ett undantag från allmänt tillämpliga regler utgör definitionsmässigt en avvikelse från dessa regler. Således är det logiskt att slutresultatet sannolikt kommer att skilja sig från vad som skulle ha varit fallet om dessa allmänna regler hade tillämpats fullt ut. (10)

40.

I likhet med vad som gäller för alla undantag måste dock undantag som beviljats enligt artikel 27.1 tolkas restriktivt. De beviljas i förhållande till särskilda bestämmelser i direktivet, (11) och endast i syfte att antingen förenkla skatteuttaget eller för att hindra skatteflykt och skatteundandragande. Vidare "kan [de] inte föreskriva undantag från regeln om beskattningsunderlag för mervärdesskatt enligt artikel 11 utom då detta är absolut nödvändigt för att uppnå detta syfte". (12) De måste också vara nödvändiga och ändamålsenliga för att uppnå det särskilda mål som eftersträvas och inverka så lite som möjligt på målen och principerna i sjätte mervärdesskattedirektivet. (13)

41.

I artikel 27.1 anges också att undantag "inte mer än i ringa utsträckning [får] påverka medlemsstatens totala skatteinkomster som upp bärs i det sista konsumtionsledet" (min kursivering). I artikel 27.1 anges uttryckligen att begränsningarna rörande de "totala" skatteinkomsterna och "ringa utsträckning" gäller förenklingsåtgärder. Det följer av domstolens praxis att dessa begränsningar "överensstämmer med grundprinciperna för sjätte direktivet" och gäller i samma utsträckning undantag som är avsedda att hindra skatteflykt eller skatteundandragande. (14)

b) Den grundläggande frågan när det gäller underlåtelse att beakta "nominell" ingående mervärdesskatt

42.

I förevarande mål har Förenade kungariket beviljats undantag från artikel 11 A.1 a i syfte att hindra skatteflykt eller skatteundandragande. I samband med detta har nämnda stat försökt åtgärda en särskild aspekt rörande den direktförsäljningsmodell som tillämpas av Avon och andra, nämligen att mervärdesskatt inte tas ut i det sista ledet i leverantörskedjan, vilket innebär att den utgående mervärdesskatten minskar i motsvarande mån.

43.

I sina skriftliga och muntliga yttranden uppgav Avon att undantaget också var avsett att motverka en snedvridning av konkurrensen. Eftersom artikel 27.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet endast medger undantag i syfte att hindra skatteflykt och skatteundandragande (då förenkling inte har åberopats) måste bestämmelsen bedömas huvudsakligen mot bakgrund av detta syfte.

44.

Det har inte ifrågasatts att den direktförsäljningsmodell som tillämpas av Avon och andra kan leda till skatteundandragande i det sista konsumtionsledet. Således kan ett undantag enligt artikel 27.1

i princip motiveras.

45.

Avon har dock anfört att undantaget inte har tillämpats korrekt. HMRC har endast beaktat utgående mervärdesskatt som Avonrepresentanterna normalt skulle betala på sitt prispålägg om de var registrerade för mervärdesskatt. HMRC har inte beaktat den ingående mervärdesskatt som Avonrepresentanterna normalt skulle kunna dra av om de var registrerade för mervärdesskatt (det vill säga ingående mervärdesskatt på säljstöd). Avon har gjort gällande att detta har gett upphov till en "överkorrigering" av det ursprungliga problemet (nämligen att mervärdesskatt inte tas ut i det sista ledet i leverantörskedjan). Denna överkorrigering leder till ett brott mot proportionalitetsprincipen. Den strider också mot principen om skatteneutralitet, eftersom det alltför höga uttaget medför en konkurrensmässig nackdel i förhållande till detaljhandlare. Slutligen överskrider undantaget de begränsningar som har föreskrivits i artikel 27.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

46.

Av de skäl som anges nedan delar jag inte Avons påstående att HMRC:s underlåtelse att beakta nominell ingående mervärdesskatt utgör ett problem.

47.

För det första föreskriver undantaget helt enkelt inte, eller medger, att nominell ingående mervärdesskatt ska beaktas. I detta avseende är det därför inte möjligt att tillämpa undantaget på ett "modifierat" sätt som gör att sådan nominell ingående mervärdesskatt beaktas (avsnitt c).

48.

För det andra är undantaget, i vidare mån än dess ordalydelse anger, inte avsett att tillämpas på ett sätt som efterliknar den skattemässiga situation som skulle föreligga om alla Avonrepresentanter skulle vara registrerade för mervärdesskatt (avsnitt d).

49.

För det tredje strider den omständigheten att undantaget inte föreskriver eller medger att nominell ingående mervärdesskatt beaktas, inte i sig mot principerna om skatteneutralitet eller proportionalitet, eller överskrider de begränsningar som anges i artikel 27 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Det är tänkbart att tillämpningen av undantaget kan ge upphov till frågor mot bakgrund av dessa principer och bestämmelser, om en underlåtelse att beakta nominell utgående mervärdesskatt skulle påverka omfattningen av den mervärdesskatt som togs ut i det sista konsumtionsledet i mer än ringa utsträckning. Enligt min uppfattning, och med förbehåll för den hänskjutande domstolens slutliga bedömning, verkar detta dock vara en relativt hypotetisk möjlighet inom ramen för förevarande mål (avsnitt e).

c) Undantagets räckvidd

50.

I enlighet med ordalydelsen i artikel 27.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet och den allmänna regeln att undantag ska tolkas restriktivt, (15) beviljas undantag i förhållande till särskilda bestämmelser i nämnda direktiv.

51.

I förevarande mål beviljades undantaget uttryckligen i förhållande till artikel 11 A.1 a och medgav en avvikelse från de normala reglerna avseende beräkning av "beskattningsunderlaget", det vill säga det belopp som utgående mervärdesskatt tas ut på. I artikel 1 i undantaget anges således att "det beskattningsbara värdet av leveransen av varor till [icke skattskyldiga återförsäljare] [ska] ska vara varornas gängse marknadspris såsom det fastställts i detta led".

52.

Såsom angavs ovan i punkt 27 har HMRC, genom två ändringar, försökt säkerställa att beskattningsunderlaget som beräknas vid tillämpningen av undantaget i görligaste mån återspeglar det pris som slutkunden faktiskt betalar. Detta ligger i linje med domstolens bedömning i målet Direct Cosmetics II, rörande föregångaren till undantaget, (16) där domstolen fastställde att "med gängse marknadspris enligt den nu aktuella avvikande regleringen förstås det pris som ligger så nära som möjligt ... det pris som den slutlige konsumenten i realiteten betalar". (17)

53.

I motsats härtill begärdes inget undantag i förhållande till de vanliga reglerna rörande avdrag för ingående mervärdesskatt, särskilt enligt artikel 17.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet. (18) Det anges inte i undantaget att de kostnader som icke skattskyldiga återförsäljare ådrar sig ska beaktas vid beräkningen av det gängse marknadspriset för de sålda produkterna. I den utsträckning Avonrepresentanterna inte är skattskyldiga finns det inte någon rätt till sådant avdrag. Vid tillämpning av de normala reglerna är den ingående mervärdesskatten i förhållande till de kostnader de har ådragit sig, exempelvis kostnader för säljstöd, inte avdragsgill. Med hänvisning till föregående stycke är det dessutom uppenbart att förekomsten och omfattningen av eventuell nominell ingående mervärdesskatt som har uppkommit för återförsäljarna inte kan påverka det faktiska pris som slutkonsumenten har betalat.

54.

Mot bakgrund av det uttryckliga tillämpningsområdet för undantaget anser jag därför att det inte föreskriver eller medger någon eventuell justering för nominell ingående mervärdesskatt. Min slutsats i detta avseende grundar sig på själva arten av ett snävt undantag. Förutom dessa argument rörande ordalydelsen och systematiken, skulle det också kunna medföra problem med avseende på rättssäkerheten om ett undantag som endast har begärts och beviljats i förhållande till antingen ingående eller utgående mervärdesskatt ändå skulle ge medlemsstaterna frihet att beakta den andra.

55.

Mot bakgrund av det föregående anser jag att tillämpningen av undantaget inte kan modifieras för att ta hänsyn till nominell ingående mervärdesskatt som icke skattskyldiga återförsäljare ådrar sig.

d) Möjligheten att tillämpa andra affärsmodeller och bristen på perfekta lösningar

56.

Avon anser i huvudsak att de justeringar av beskattningsunderlaget som för närvarande görs inom ramen för tillämpningen av undantaget skulle kunna förbättras ytterligare. Dessa förbättringar skulle då kunna ta hänsyn till nominell ingående mervärdesskatt som har uppkommit för Avonrepresentanter som inte är registrerade för mervärdesskatt och inte är skattskyldiga (framför

allt med avseende på säljstöd). Enligt Avon skulle detta göra att Avon "ligger så nära som möjligt en fullt skattskyldig leverantörskedja". Eftersom det är möjligt att göra sådana justeringar måste de göras för att uppfylla principerna om proportionalitet och skatteneutralitet och begränsningarna i artikel 27.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

57.

Det är riktigt att resultatet skulle ligga närmare den nominella "nettoskatt" som undandras om man skulle anta att Avonrepresentanterna i verkligheten var registrerade för mervärdesskatt. Av de skäl som anges i avsnitt c ovan anser jag emellertid att undantagets ordalydelse inte medger sådana justeringar.

58.

Vidare anser jag att syftet med undantaget inte är att försöka återskapa en slags parallell verklighet, som i så stor utsträckning som möjligt motsvarar den som skulle föreligga om de oregistrerade Avonrepresentanterna faktiskt var registrerade, och sedan räkna ut hur situationen skulle ha sett ut i fråga om mervärdesskatt. Syftet med undantaget är att förhindra skatteundandragande, med fullt erkännande av att bestämmelserna om mervärdesskatt tillämpas på ett avvikande sätt i en särskild situation.

59.

Avon har anmärkt att undantaget, (19) genom att försöka lösa ett problem (utebliven beskattning i det sista ledet i leverantörskedjan och åsidosättande av principen om skatteneutralitet till nackdel för Avons konkurrenter), skapar ett annat problem (åsidosättande av principen om skatteneutralitet till nackdel för Avon, vars mervärdesskatt "överkorrigeras").

60.

Förvisso medför undantaget egna problem. Det är dock avsett att lösa de problem som uppkommer genom direktförsäljning, i synnerhet att mervärdesskatt är en konsumtionsskatt, men att den inte tas ut på försäljning till slutkonsumenter som görs från icke skattskyldiga återförsäljare. Vidare har undantaget den fördelen att det innebär att direktförsäljning kan hanteras i mervärdesskattesystemet och fortsätta att användas. Såsom Avon väl har visat är resultatet inte "perfekt" såtillvida att det exakt återspeglar situationen som den skulle se ut om Avonrepresentanterna var registrerade för mervärdesskatt. Sådana skillnader utgör dock en del av det faktum att två alternativa och relativt olika affärsmodeller tillämpas sida vid sida. Även om det är möjligt att beakta olika modeller inom mervärdesskattesystemet kan detta inte utsträckas till att i praktiken skapa två detaljerade parallella ordningar.

61.

Detta för mig till nästa fråga, som jag anser vara avgörande i detta mål, nämligen valet av affärsmodell. Avonrepresentanterna kan välja huruvida de vill registrera sig för mervärdesskatt. Även om tröskeln för skyldigheten att registrera sig för mervärdesskatt är hög i Förenade kungariket kan Avonrepresentanterna registrera sig även om de inte uppnår denna tröskel. Vidare kan Avon välja huruvida företaget vill använda sig av registrerade eller oregistrerade återförsäljare. Avon och Avonrepresentanterna har sina skäl för att välja det ena eller det andra alternativet, exempelvis att de önskar driva den mest konkurrensmässiga affärsmodellen eller undvika den tunga administrativa bördan som är förknippad med mervärdesskatteregistrering.

62.

Det har dock också andra konsekvenser att inte vara skattskyldig, bland annat att det inte är möjligt att dra av ingående mervärdesskatt. Såsom domstolen har fastställt flera gånger, har näringsidkare rätt att utforma sin verksamhet så att skatteskulden begränsas. (20) Detta innebär dock inte att näringsidkaren kan välja en viss affärsmodell och sedan ha friheten att utan vidare tillämpa de mervärdesskattebestämmelser som gäller för andra affärsmodeller.

63.

Vid förhandlingen erinrade Avon om att det inte alls skulle göras någon justering för utgående mervärdesskatt om reglerna tillämpades på normalt sätt på Avons försäljning. Undantaget medför i själva verket att Avons skattebörda ökar. Med andra ord strävar Avon inte efter att kunna tillämpa mervärdesskattebestämmelserna efter eget tycke. Såsom Avon angav vid förhandlingen vill Avon inte "både ha kakan och äta den". Det är snarare HMRC som försöker uppnå en selektiv tillämpning av mervärdesskattereglerna genom ett särskilt undantag. Det är snarare HMRC som vill ha kakan gratis.

64.

Tvisten i fråga om vem som vill ha kakan och äta upp den i förevarande mål pekar på en djupare oenighet. Vad var det som över huvud taget gjorde att det normala mervärdesskattesystemet behövde justeras? Avon har anfört att problemen har uppkommit på grund av undantaget och/eller en felaktig tillämpning av det. Om Förenade kungariket inte hade begärt ett undantag skulle de normala mervärdesskattereglerna vara tillämpliga. Inga problem skulle uppstå. I motsats till detta anser Förenade kungariket att undantaget endast begärdes på grund av modellen med direktförsäljning, det vill säga för att lösa ett problem som redan fanns, innebyggt i funktionen av denna modell. Den bakomliggande logiken var således att man kunde behålla denna modell, men med de justeringar som möjliggjordes av undantaget.

65.

Den diskussionen för oss direkt tillbaka till vad som angetts ovan, nämligen att vissa skillnader i mervärdesskattebehandlingen är oundvikliga med hänsyn till att två alternativa och relativt olika affärsmodeller samexisterar. Det finns ingen perfekt lösning. Det faktum att undantaget inte försöker uppnå en perfekt lösning och att tillämpningen av det inte leder till ett perfekt resultat är inte ett problem i sig. (21)

66.

Med dessa allmänna anmärkningar i åtanke ska jag nu övergå till de särskilda frågeställningar som Avon har tagit upp: proportionalitet, artikel 27.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet och skatteneutralitet.

e) Inget åsidosättande av principen om proportionalitet, artikel 27 i sjätte mervärdesskattedirektivet eller principen om skatteneutralitet

1) Proportionalitet och artikel 27.1

67.

För att en åtgärd ska vara förenlig med proportionalitetsprincipen, måste den vara nödvändig och ändamålsenlig för att uppnå det särskilda mål som eftersträvas och inverka så lite som möjligt på

målen och principerna i sjätte mervärdesskattedirektivet. (22)

68.

Det har redan anmärkts (23) att undantaget eftersträvar det legitima målet att förhindra skatteundandragande. (24) Det gör det också möjligt att begränsa eventuella snedvridningar av konkurrensen som kan föreligga till nackdel för företag som tillämpar en annan distributionsmodell. (25)

69.

Vidare görs justeringar av beskattningsunderlaget, för att ta hänsyn till situationer där slutkunden betalar ett pris som är lägre än "katalogpriset. (26) I detta hänseende är den utgående mervärdesskatt som tas ut proportionell. Den är varken högre eller lägre än vad som normalt krävs till följd av att mervärdesskatt är en konsumtionsskatt.

70.

Jag har också förklarat ovan varför jag anser att det inte kan förväntas att undantaget ska tillämpas på ett sätt som i så stor utsträckning som möjligt efterliknar den skattesituation som skulle ha förelegat om hela leverantörskedjan vore fullt skattskyldig. Således strider den omständigheten att nominell ingående mervärdesskatt inte beaktas, vilket leder till en skattesituation som skiljer sig från den som skulle ha förelegat om hela leverantörskedjan var fullt skattskyldig, inte i sig själv mot proportionalitetsprincipen. (27)

71.

Är det, trots detta, möjligt att den nominella ingående mervärdesskatt som inte beaktas är så betydande att en tillämpning av undantaget skulle innebära ett åsidosättande av proportionalitetsprincipen?

72.

Enligt min uppfattning är detta teoretiskt möjligt och om ett sådant åsidosättande skulle fastställas, skulle lösningen vara att undantaget inte kan tillämpas på Avon. Med förbehåll för den hänskjutande domstolens slutliga bedömning verkar detta dock mycket osannolikt i förevarande mål. I detta avseende vill jag notera följande i förhållande till i) risk och bevisning, ii) komplexitet och administrativ börda, samt iii) graden av väsentlighet.

73.

Till att börja med, när det gäller risk och bevisning, är det viktigt att erinra sig att syftet med undantaget är att hindra skatteflykt och skatteundandragande. Avonrepresentanterna är inte skattskyldiga och har därför helt enkelt inte samma dokumentations- och motiveringsskyldighet som skattskyldiga personer har, som skulle kunna göra det möjligt för dem att bevisa att de skulle ha haft rätt till avdrag (och storleken på detta avdrag) om de hade varit registrerade för mervärdesskatt. För att det skulle vara möjligt att ta hänsyn till nominell ingående mervärdesskatt skulle Avon behöva tillhandahålla godtagbar skriftlig bevisning (28) som visar att sådana kostnader har uppkommit.

74.

I målet Sudholz fann domstolen vidare att det skulle kunna omintetgöra fördelarna med undantaget om processen för dess tillämpning skulle göras överdrivet komplicerad. (29) Att

försöka redovisa nominell ingående mervärdesskatt skulle onekligen göra det mer komplicerat att tillämpa undantaget, särskilt med tanke på att det saknas fullständig dokumentation angående relevanta kostnader. Visst är det riktigt att domen i målet Sudholz rörde ett undantag som syftade till en förenkling. Frågeställningen i Sudholz angående ökad komplexitet gäller dock i samma grad med avseende på undantaget i förevarande mål. En av de positiva aspekterna med direktförsäljning är just en förenklad administration. Enligt min uppfattning skulle det vara lika problematiskt som i Sudholz-målet att i praktiken försvåra administrationen "bakvägen" genom att (delvis) till den offentliga förvaltningen delegera en administrativ börda som Avonrepresentanterna har valt att inte ta på sig. (30)

75.

För det tredje krävs, mot bakgrund av de två föregående argumenten, klar och entydig bevisning om kostnader som ger upphov till nominell ingående mervärdesskatt som överskrider en viss väsentlighetströskel innan det kan fastställas att en absolut vägran att beakta dessa kostnader är oproportionerlig.

76.

Var ligger denna väsentlighetströskel?

77.

Utgångspunkten för att besvara denna fråga är artikel 27.1 i mervärdesskattedirektivet, som reglerar proportionalitetsprincipen inom ramen för denna bestämmelse. (31) I artikel 27.1 anges att undantag "inte mer än i ringa utsträckning [får] påverka medlemsstatens totala skatteinkomster som uppbärs i det sista konsumtionsledet".

78.

Enligt min uppfattning måste en väsentlighetströskel alltid vara objektiv. För att principen om skatterättslig likabehandling ska iakttas och för att återspegla ovanstående ordalydelse i artikel 27.1, kan tröskeln inte variera beroende på skattebetalarens särskilda omständigheter, utan måste bedömas utifrån medlemsstatens mervärdesskatteinkomster.

79.

Det är dock inte klart vad som ska ligga till grund för bedömningen av vad som är eller inte är "ringa utsträckning". Orden "medlemsstatens totala skatteinkomster som uppbärs i det sista konsumtionsledet" skulle därför kunna tillskrivas en mängd olika betydelser av avsevärt olika storleksgrad.

80.

Det finns åtminstone tre tänkbara alternativ, beroende på om jämförelsen av vad som inte är ringa utsträckning ska göras med hänsyn till

—

unionens totala egna medel som härrör från mervärdesskatt: En sådan tolkning finner stöd i skälen till direktiv 2004/7, (32) där ordet "totala" lades till i artikel 27.1 och där det uttryckligen angavs att denna bedömning borde "beräknas på ett övergripande sätt genom hänvisning till makroekonomiska prognoser för åtgärdens troliga inverkan på gemenskapens egna resurser som härrör från mervärdesskatten", (33)

—
medlemsstatens totala egna medel som härrör från mervärdesskatt: Denna tolkning ligger närmare den naturliga betydelsen av "medlemsstatens totala skatteinkomster som uppbärs i det sista konsumtionsledet", eftersom det klart anges att bestämmelsen åsyftar medlemsstatens skatteinkomster, och inte gemenskapens skatteinkomster,

—
mervärdesskatteinkomster från en särskild leverantörskedja eller särskilda produkter eller transaktioner: Det finns förvisso visst stöd för en sådan tolkning, exempelvis i domen i målet Vandoorne. (34) I det målet fann domstolen att återbetalning av mervärdesskatt i princip inte skulle utgöra ringa utsträckning, eftersom det skulle motsvara 100 procent av den mervärdesskatt som togs ut på leveranser till en enda kund. (35)

81.

Enligt min uppfattning pekar både ordalydelsen av och systematiken i artikel 27.1 och direktiv 2004/7 mer mot en av de makroekonomiska jämförelsegrunderna, nämligen unionens nivå eller en enskild medlemsstats nivå. Enligt min uppfattning går Vandoorne-principen alltför långt i andra riktningen. Den är nära att kräva ett detaljerat tillvägagångssätt av det slag som tillbakavisades i punkterna 60–62 ovan. Faktum är att en sådan inställning allvarligt skulle kunna äventyra tillämpningen av undantag över huvud taget. Det är också viktigt att betona att omständigheterna i målet Vandoorne var relativt unika, särskilt det faktum att mervärdesskatten betalades av leverantören i förskott.

82.

Jag anser emellertid att det i praktiken inte är nödvändigt för domstolen att pröva denna fråga i detalj inom ramen för förevarande mål (med förbehåll för den hänskjutande domstolens fastställande av de faktiska omständigheterna), eftersom inga av de ovanstående trösklarna verkar vara uppnådda. I makroekonomisk skala är de belopp vi har att göra med försvinnande små. Även i en mer mikroekonomisk skala, med beaktande av varje transaktion för sig utifrån de uppgifter som har tillhandahållits, verkar de aktuella beloppen vara marginella.

83.

Mot bakgrund av det ovanstående är det enligt min uppfattning inte möjligt att påstå att det faktum att nominell ingående mervärdesskatt förknippad med att säljstöd inte beaktades skulle ha påverkat medlemsstatens "[totala] skatteinkomster som uppbärs i det sista konsumtionsledet" i mer än ringa utsträckning. Till följd av detta, och med förbehåll för den hänskjutande domstolens slutliga bedömning, anser jag att varken proportionalitetsprincipen eller begränsningarna i artikel 27.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet har åsidosatts.

2) Skatteneutralitet

84.

Principen om skatteneutralitet utgör hinder för att jämförbara varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattehanseende. (36)

85.

Låt oss härvidlag anta att produkter som sålts genom direktförsäljningsmodeller av det slag som Avon tillämpar och mer traditionella butiker kan anses vara "jämförbara" i den mening som avses i domstolens rättspraxis, något som enligt min mening inte är helt uppenbart.

86.

Även om så vore fallet skulle en eventuell fråga rörande skatteneutraliteten uppkomma med eller utan undantaget, i det förra fallet till Avons nackdel och i det senare fallet till nackdel för Avons konkurrenter. (37) För att uttrycka sig som Avon skulle lösningen på ett problem innebära att ett annat skapas.

87.

I detta avseende vill jag hänvisa till mina kommentarer ovan i punkt 60, där jag angav att det helt enkelt inte går att uppnå perfekt likabehandling i mål som det aktuella, där mycket olika affärsmodeller är inblandade.

88.

Ikke desto mindre kan det framhållas att det skulle gå att uppnå en "mer lik" behandling i detta mål. Det är dock i min uppfattning bara en upprepning av proportionalitetsargumentet, som redan har tillbakavisats ovan.

89.

Mot bakgrund av det ovanstående strider undantaget och Förenade kungarikets myndigheters tillämpning av det inte mot principerna om proportionalitet och skatteneutralitet eller artikel 27.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet i den utsträckning som "nominell ingående mervärdesskatt" i allmänhet, och särskilt i förhållande till säljstöd, inte beaktas.

f) Förslag till avgörande angående den första frågan

90.

Mot bakgrund av vad som anförts ovan föreslår jag att domstolen ska besvara den första tolkningsfrågan på följande sätt:

Varken undantaget eller, med förbehåll för den hänskjutande domstolens slutliga bedömning, nationella bestämmelser som genomför detta beslut – i den utsträckning beslutet och de nationella bestämmelserna leder till att mervärdesskatt tas ut på det gängse marknadspriset på produkter som säljs via återförsäljare vilka inte är registrerade för mervärdesskatt, utan att ta hänsyn till icke avdragsgill ingående mervärdesskatt på demonstrationsprodukter eller andra varor och tjänster som dessa återförsäljare har förvärvat från tredje part – åsidosätter principerna om proportionalitet och skatteneutralitet eller artikel 27.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet eller artikel 395 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

2. Den fjärde frågan

91.

Den hänskjutande domstolen ställt den fjärde frågan för att få klarhet i huruvida den skatt som är föremål för "skatteflykt eller skatteundandragande", enligt artikel 27 i sjätte mervärdesskattedirektivet avser i) nettoskatten, med beaktande av både utgående mervärdesskatt och ingående mervärdesskatt inom den företagsstruktur som ger upphov till skatteflykten eller skatteundandragandet, eller ii) bruttoskatten, med beaktande enbart av den utgående mervärdesskatten?

92.

Mot bakgrund av att den första frågan har besvarats nekande är det inte nödvändigt att besvara den fjärde frågan.

3. Den andra frågan

93.

I artikel 27 i sjätte mervärdesskattedirektivet anges att en medlemsstat som ansöker om undantag "ska förse [kommissionen] med alla nödvändiga uppgifter". Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan huvudsakligen för att få klarhet i huruvida denna bestämmelse innebar att Förenade kungariket var tvunget att ta upp frågan om icke avdragsgill ingående mervärdesskatt i förevarande mål, så att denna kunde beaktas i undantaget.

a) Huruvida frågan kan upptas till sakprövning

94.

Förenade kungarikets regering har anfört att den andra frågan inte kan upptas till sakprövning. I detta avseende menar Förenade kungariket att det är oklart varför frågan har ställts, att domstolen inte har tillgång till de faktiska eller rättsliga förhållanden som är nödvändiga för att kunna ge ett svar på den och att frågan dessutom är hypotetisk.

95.

Jag delar inte denna uppfattning.

96.

I detta avseende vill jag först erinra om att frågor som de nationella domstolarna ställer till EU-domstolen i allmänhet ska presumeras vara relevanta. (38) I förevarande mål förefaller det mig, i motsats till vad Förenade kungariket har gjort gällande, relativt klart varför den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan och varför svaret skulle kunna påverka utgången i målet.

97.

Om artikel 27 i sjätte mervärdesskattedirektivet skulle innebära en rättslig skyldighet för en medlemsstat att tillhandahålla särskild information till kommissionen inom ramen för en ansökan om undantag, kan jag mycket väl se varför underlåtelse att tillhandahålla sådan information skulle kunna få konsekvenser i fråga om giltigheten av det undantag som slutligen beviljades.

98.

När det gäller brist på tillräckliga faktorer som gör det möjligt för domstolen att ge ett användbart svar, har Förenade kungarikets regering särskilt hänvisat till en skrivelse från Avon till HMRC, där Avon tog upp frågan om "förlorad ingående mervärdesskatt", och anförde att domstolen inte har möjlighet att bedöma den betydelse som denna skrivelse skulle ha tillmätts. Enligt min uppfattning är den hänskjutande domstolens andra fråga snarare en principiell fråga där den söker klarhet i om det fanns en skyldighet att ta upp vissa frågor med kommissionen, och inte vilka särskilda faktiska uppgifter som skulle kommuniceras i förevarande mål.

99.

Slutligen har Förenade kungarikets regering gjort gällande att den andra frågan är hypotetisk, eftersom information om kostnader som direktförsäljare ådrar sig endast skulle vara relevant för ett undantag från de regler som normalt gäller för avdrag av ingående mervärdesskatt enligt artikel 17 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Ett sådant undantag begärdes dock inte i förevarande mål.

100.

I detta avseende räcker det att säga att detta vore att börja i galen ände. För att avgöra huruvida det finns en rättslig skyldighet att tillhandahålla viss information enligt artikel 27, är den avgörande frågan just huruvida den är relevant.

101.

Mot bakgrund av det ovanstående föreslår jag att domstolen inte godtar Förenade kungarikets regerings invändning och fastställer att den andra frågan kan upptas till sakprövning.

b) Saken

102.

Inledningsvis vill jag anmärka att det är riktigt att domstolen i domen i målet Direct Cosmetics II fastställde giltigheten av rådets beslut 85/389 – den tillfälliga föregångaren till undantaget som var giltig mellan 1985 och 1987 – och därvid fann att "underrättelsen från Förenade kungariket till kommissionen i tillräckligt hög grad [förklarade] vilka behov den begärda åtgärden var avsedd att tillgodose och att den innehöll alla de upplysningar som var nödvändiga för att precisera det mål som skulle uppnås". (39)

103.

Det avgörandet har dock inte slutligt avgjort den fråga som tas upp i den hänskjutande domstolens andra fråga, eftersom den tekniskt sett rörde ett tidigare – om än mycket snarlikt och närliggande – undantag som Förenade kungariket ansökt om. Vidare, såsom Avon har anmärkt, prövade domstolen inte särskilt huruvida den aktuella informationen var tillräcklig i den del den avsåg skatteneutraliteten.

104.

I alla händelser innebär artikel 27.2 i min uppfattning inte något krav på att tillhandahålla information av det slag som avses i den hänskjutande domstolens andra fråga.

105.

Artikel 27.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet föreskriver inte uttryckligen några sådana särskilda krav. Jag delar också kommissionens uppfattning att det ligger i sakens natur att en ansökan om undantag måste framställas, åtminstone delvis, i abstrakta ordalag.

106.

Visst hindrar inte dessa omständigheter i sig att det finns ett underförstått krav att tillhandahålla särskild information, exempelvis sådan som i betydande utsträckning skulle påverka omfattningen av de kostnader som kan uppkomma inom ramen för undantaget. I slutänden anser jag dock inte att det är nödvändigt att behandla de exakta ramarna för informationskravet i artikel 27.2 mer i detalj.

107.

Avon har särskilt gjort gällande att Förenade kungariket var skyldigt att underrätta kommissionen antingen om i) att de oregistrerade återförsäljarna betalade mervärdesskatt på inköp av säljstöd och/eller andra varor som de använde i sin ekonomiska verksamhet, eller ii) att Förenade kungarikets tolkning av undantaget innebar att det inte var möjligt att medge en direktförsäljare avdrag för mervärdesskatt som oregistrerade återförsäljare hade betalat på säljstöd och/eller andra relevanta varor när den utgående mervärdesskatt som direktförsäljaren skulle betala beräknades på grundval av den oregistrerade återförsäljarens försäljningspris.

108.

Enligt min uppfattning behövde Förenade kungariket inte uttryckligen ta upp dessa punkter för att uppfylla kraven i artikel 27.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet av ett enkelt skäl: båda punkterna är uppenbara, antingen såtillvida att de är en ingående del av mervärdesskattesystemet (den första punkten) eller att de är helt logiska och förutsebara med hänsyn till räckvidden för det begärda undantaget (den andra punkten).

109.

Med avseende på den första punkten är det svårt att tänka sig en näringsidkare, oavsett hur obetydlig dennes verksamhet är, som inte ådrar sig några ingående kostnader alls i samband med sin verksamhet. Möjligheten att dra av ingående mervärdesskatt från utgående mervärdesskatt är dessutom en så grundläggande aspekt i mervärdesskattesystemet, att den sannerligen inte är en aspekt som uttryckligen behöver tas upp med kommissionen.

110.

Avseende den andra punkten begärdes, och beviljades, undantaget i förhållande till artikel 11 A.1 a i sjätte mervärdesskattedirektivet. Det torde därför, av de skäl som anges ovan i punkterna 50–54, ha stått klart för kommissionen att det enligt undantaget var helt uteslutet att beakta nominell ingående mervärdesskatt.

111.

Mot bakgrund av vad som anförts ovan föreslår jag att domstolen ska besvara den andra tolkningsfrågan på följande sätt:

Vid ansökan om bemyndigande att anta undantaget enligt rådets beslut 89/534/EEG, var

Förenade kungariket inte skyldigt att upplysa kommissionen om att oregistrerade återförsäljare betalar mervärdesskatt på förvärv av varor som de använder i sin ekonomiska verksamhet.

4. Den tredje frågan

112.

Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan, endast för det fall svaret på den första och/eller den andra frågan är jakande.

113.

Eftersom mina förslag till svar på den första och den andra frågan är nekande, finns det ingen anledning att behandla den tredje frågan.

V. Förslag till avgörande

114.

Mot bakgrund av vad som anförts ovan föreslår jag att domstolen ska besvara de frågor som ställts av First-tier Tribunal (Tax Chamber) (förstainstansdomstol (skatteavdelningen)) (Förenade kungariket) på följande sätt:

Den första frågan

Varken det undantag som godkänts genom rådets beslut 89/534 av den 24 maj 1989 om att bemyndiga Förenade kungariket att, med avseende på vissa tillhandahållanden till oregistrerade återförsäljare, genomföra en åtgärd som avviker från artikel 11 A.1 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund eller, med förbehåll för den hänskjutande domstolens slutliga bedömning, de nationella bestämmelser som genomför detta beslut – i den utsträckning beslutet och de nationella bestämmelserna leder till att mervärdesskatt tas ut på det gängse marknadspriset på produkter som säljs via återförsäljare vilka inte är registrerade för mervärdesskatt, utan att ta hänsyn till icke avdragsgill ingående mervärdesskatt på demonstrationsprodukter eller andra varor och tjänster som dessa återförsäljare har förvärvat från tredje part – åsidosätter principerna om proportionalitet och skatteneutralitet eller artikel 27.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet eller artikel 395 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Den andra frågan

Vid ansökan om bemyndigande att anta undantaget enligt rådets beslut 89/534/EEG, var Förenade kungariket inte skyldigt att upplysa kommissionen om att oregistrerade återförsäljare betalar mervärdesskatt på förvärv av varor som de använder i sin ekonomiska verksamhet.

Den tredje och den fjärde frågan

Mot bakgrund av svaren på den första och den andra frågan är det inte nödvändigt att besvara den tredje och den fjärde frågan.

(1) Originalspråk: engelska.

(2) 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, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

(3) Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

(4) Artikel 2 i det huvudsakliga mervärdesskattedirektivet.

(5) Artikel 9 i det huvudsakliga mervärdesskattedirektivet.

(6) Artikel 73 i det huvudsakliga mervärdesskattedirektivet.

(7) Artikel 395 i det huvudsakliga mervärdesskattedirektivet. Ordalydelsen i artikel 395.1 i det huvudsakliga mervärdesskattedirektivet skiljer sig något från ordalydelsen i artikel 27.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Skillnaderna är dock inte väsentliga.

(8) 89/534/EEG: Rådets beslut av den 24 maj 1989 om att bemyndiga Förenade kungariket att, med avseende på vissa leveranser till oregistrerade återförsäljare, genomföra en åtgärd som avviker från artikel 11 A.1 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (EGT L 280, 1989, s. 54).

(9) Se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 september 2000, Ampafrance and Sanofi (C-177/99 och C-181/99, EU:C:2000:470, punkt 68), och dom av den 27 januari 2011, Vandoorne (C-489/09, EU:C:2011:33, punkt 33).

(10) Så är fallet i fråga om förenklingsåtgärder, vilket domstolen redan uttryckligt har fastställt. Se, exempelvis, dom av den 29 april 2004, Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242, punkt 62), och dom av den 27 januari 2011, Vandoorne (C-489/09, EU:C:2011:33, punkt 31). Detta är emellertid riktigt i fråga om alla undantag.

(11) Se, för en av kommissionen upprättad översikt över kvarvarande undantag och relevanta bestämmelser:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/key_documents

(12) Se dom av den 10 april 1984, kommissionen/Belgien (324/82, EU:C:1984:152, punkt 29). Se även dom av den 29 maj 1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, punkt 24).

(13) Se dom av den 19 september 2000, Ampafrance och Sanofi (C-177/99 och C-181/99, EU:C:2000:47, punkt 60), och dom av den 29 april 2004, Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:424, punkt 46).

(14) Se dom av den 12 juli 1988, Direct Cosmetics och Laughtons Photographs (138/86 och 139/86, EU:C:1988:383, punkt 52).

(15) Ovan i detta förslag punkterna 40–41.

(16) 85/369/EEG: Tillämpning av artikel 27 i sjätte direktivet av den 17 maj om mervärdesskatt (beviljande av undantag begärt av Förenade kungariket i syfte att möjliggöra att vissa typer av skatteflykt kan hindras) (EGT L 199, 1985, s. 60).

(17) Se dom av den 12 juli 1988, Direct Cosmetics och Laughtons Photographs (138/86 och 139/86, EU:C:1988:383, punkt 53).

(18) Artikel 167 i det huvudsakliga mervärdesskattedirektivet.

(19) Eller åtminstone Förenade kungarikets tillämpning av det.

(20) Dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C?255/02, EU:C:2006:121, punkt 73).

(21) Se även ovan i fotnot 10 citerad rättspraxis.

(22) Dom av den 29 april 2004, Sudholz (C?17/01, EU:C:2004:242, punkt 46), och dom av den 19 september 2000, Ampafrance och Sanofi (C?177/99 och C?181/99, EU:C:2000:47, punkt 60).

(23) Punkt 44 ovan i detta förslag till avgörande.

(24) Se även, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juli 1988, Direct Cosmetics and Laughtons Photographs (138/86 och 139/86, EU:C:1988:383, punkt 48) som avsåg föregångaren till undantaget (rådets beslut 85/369).

(25) Se dom av den 12 juli 1988, Direct Cosmetics och Laughtons Photographs (138/86 och 139/86, EU:C:1988:383, punkt 39).

(26) Se ovan punkt 27.

(27) Se ovan fotnot 10.

(28) Se, för ett liknande resonemang, hänvisningen till "objektiva fakta" i dom av den 29 maj 1997, Skripalle (C?63/96, EU:C:1997:263, punkt 26).

(29) Se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 april 2004, Sudholz (C?17/01, EU:C:2004:242, punkt 63).

(30) Se ovan punkt 60 i detta förslag till avgörande.

(31) Se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juli 1988, Direct Cosmetics och Laughtons Photographs (138/86 och 139/86, EU:C:1988:383, punkt 52).

(32) Rådets direktiv 2004/7/EG av den 20 januari 2004 om ändring av direktiv 77/388/EEG om ett gemensamt system för mervärdesskatt beträffande förfarandet för antagande av avvikelser samt tilldelning av genomförandebefogenheter (EUT L 27, 2004, s. 44).

(33) Min kursivering.

(34) Dom av den 27 januari 2011, Vandoorne (C?489/09, EU:C:2011:33).

(35) Det målet handlade om ett undantag som innebar att mervärdesskatten på cigaretter betalades i förskott av tillverkaren på grundval av det förväntade slutliga försäljningspriset (skattemärken). Efter det att en av Vandoornes kunder hade gått i konkurs och inte kunnat uppfylla sina betalningsskyldigheter, ansökte Vandoorne om återbetalning av de belopp som företaget hade betalat leverantören, vilka utgjorde mervärdesskatten (tekniskt sett utgjorde det inte mervärdesskatt, eftersom tillverkaren redan hade betalat den, utan en kostnad som hade överförts genom leverantörskedjan till Vandoorne).

(36) Dom av den 10 november 2011, Rank Group (C?259/10 och C?260/10, EU:C:2011:719, punkt 41).

(37) Se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juli 1988, Direct Cosmetics och Laughtons Photographs (138/86 och 139/86, EU:C:1988:383, punkt 49).

(38) Se, exempelvis, dom av den 11 november 2015, Pujante Rivera (C-422/14, EU:C:2015:743, punkt 20).

(39) Se dom av den 12 juli 1988, Direct Cosmetics och Laughtons Photographs (138/86 och 139/86, EU:C:1988:383, punkt 36).