FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT FRANCIS G. JACOBS

föredraget den 17 september 1996 *

1. Gerechtshof te Amsterdam har i mål C-28/95 Leur-Bloem mot Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam begärt att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande angående tolkningen av rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (nedan kallat skattedirektivet eller direktivet). [1] Hessisches Finanzgericht har i mål C-130/95 Bernd Giloy mot Hauptzollamt Frankfurt am Main-Ost begärt ett förhandsavgörande angående rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (nedan kallad tullkodexen eller endast kodexen). [2] Då båda målen väcker frågan huruvida domstolen har behörighet att meddela förhandsavgörande med stöd av artikel 177 i fördraget inom ramen för tvister som faller utanför gemenskapsrättens tillämpningsområde men på vilka gemenskapsrätten är tillämplig enligt bestämmelser i nationell rätt, skall jag granska dem båda två i detta förslag.

Bakgrunden till tvisterna och de nationella domstolarnas frågor

Mål C-28/95 Leur-Bloem

2. Gerechtshof te Amsterdam har begärt att domstolen meddelar sitt första avgörande angående tolkningen av skattedirektivet, särskilt begreppet "utbyte av aktier eller andelar" i artikel 2 d i direktivet.

3. Direktivet har till syfte att undanröja hinder som härrör från beskattning och som drabbar fusioner, fissioner, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar inom gemenskapen. I de flesta skattesystem ger avyttring av aktieinnehav och överföring av tillgångar från ett bolag till ett annat upphov till en beskattningsbar vinst för den överlåtande aktieinnehavaren eller det överlåtande bolaget. På det nationella planet beviljas ofta skattelättnader då transaktionen genomförs i anslutning till en koncernbildning eller en omstrukturering. Skattelättnaderna varierar dock från medlemsstat till medlemsstat, och innan direktivet antogs omfattade de inte alltid samtliga transaktioner inom gemenskapen.

* Originalspråk: engelska.

1 — EGT L 225, 1990, s. 1.

2 — EGT L 302, 1992, s. 1.

4. Det framgår av direktivets ingress att "[f]usioner, fissioner, överföring av tillgångar och utbyte av aktier och andelar som berör bolag i olika medlemsstater kan vara nödvändiga för att inom gemenskapen skapa betingelser liknande dem som råder på en inre marknad och sålunda säkerställa att den gemensamma marknaden upprättas och fungerar väl. Sådan verksamhet bör inte hindras av restriktioner, olägenheter eller snedvridning, t. ex. sådan som härrör från skattebestämmelserna i medlemsstaterna. För detta ändamål är det nödvändigt att för sådana förfaranden införa skatteregler som är neutrala från konkurrenssynpunkt, för att tillåta företagen att anpassa sig till den gemensamma marknadens behov, öka sin produktivitet och förbättra sin internationella konkurrensförmåga". [3]

5. Vidare följer av ingressen att det syftet endast kan uppnås genom att ett gemensamt skattesystem införs. Ett sådant system bör "undvika beskattning av fusioner, fissioner, överföring av tillgångar eller utbyte av aktier eller andelar samtidigt som det bör värna om den stats ekonomiska intressen där överlåtande eller övertaget bolag är hemmahörande". [4]

6. Dessa båda syften uppnås huvudsakligen genom kravet på att medlemsstaterna skall skjuta upp beskattning av vinst som härrör från ett avyttrande av tillgångar eller aktier eller andelar i samband med sådana transaktioner, medan de samtidigt ges möjlighet att uppbära den uppskjutna skatten då det övertagande bolaget slutgiltigt avyttrar tillgångarna eller då aktieinnehavarna avyttrar de nya aktier eller andelar som erhållits vid ett utbyte av aktier eller andelar.

7. Genom artikel 11 i direktivet ges medlemsstaterna möjlighet att återkalla de förmåner som direktivet ger om en transaktion har skatteflykt eller skatteundandragande som sitt huvudsakliga syfte eller som ett av sina huvudsakliga syften.

8. Den transaktion som det är fråga om i målet vid den nationella domstolen inbegriper inte bolag från olika medlemsstater utan rör endast Nederländerna. A. Leur-Bloem är enda aktieägaren i och direktör för Phoenix Uitzendorganisatie BV (Uitzendorganisatie) och Phoenix Industrial BV (Industrial). Båda bolagen har licens att driva verksamhet med förmedling av tillfälliga arbeten. Licenserna har ett kommersiellt värde. A. Leur-Bloem har för avsikt att förvärva aktierna i ett existerande privat bolag med begränsad ansvarighet Phoenix Holding BV (Holding), vilket har ett utfärdat och till fullo betalt aktiekapital på 35 000 HFL. Den 31 december 1991 hade bolaget inga tillgångar, men kortfristiga skulder på 2 779 HFL. Den 31 december 1992 hade bolaget varken tillgångar eller skulder. A. Leur-Bloem föreslår ett utbyte av hennes aktier i Uitzendorganisatie och Industrial mot aktier i Holding. Holding skulle då bli ensam ägare av aktierna i Uitzendorganisatie och Industrial.

3 — Första övervägandet.

4 — Fjärde övervägandet.

9. I målet vid den nationella domstolen vill A. Leur-Bloem få prövat ett förhandsbesked som meddelats av de nederländska skattemyndigheterna angående transaktionen. A. Leur-Bloem anser att det planerade utbytet av aktier utgör en (aktie)fusion som kan komma i åtnjutande av skattelättnad enligt artikel 14 b i den nederländska lagen av år 1964 om inkomstskatt. I artikel 14 b första stycket stadgas att vinster som uppkommit till följd av avyttrande av aktier som en del av en (aktie)fusion skall undantas från beskattningsbar vinst. I artikel 14 b andra stycket föreskrivs att en (aktie)fusion innefattar en situation då:

"a. ett bolag med säte i Nederländerna förvärvar, mot överlämnande av ett antal av sina egna aktier eller andelar, med eventuell ytterligare betalning, en sådan andel aktier i ett annat bolag med säte i Nederländerna att det kan utöva mer än hälften av rösträtterna i det sistnämnda bolaget, för att varaktigt sammanföra detta bolags verksamhet med ett annat bolags verksamhet i en enhet i finansiellt och ekonomiskt hänseende."

10. Artikel 14 b andra stycket b innehåller en identisk definition av aktiefusion vid transaktioner inom gemenskapen. Artikel 14 b andra stycket c innehåller en liknande definition, dock med strängare krav vad gäller rösträtterna ("alla eller nästan alla rösträtter"), vad gäller aktiefusioner som innefattar ett eller flera bolag med säte utanför gemenskapen.

11. Med stöd av artikel 14 b sjunde stycket kan ministern bemyndiga skattemyndigheterna att tillämpa bestämmelserna i artikel 14 b analogt då ett (eller båda) av de två bolagen som nämns i artikel 14 b andra stycket a eller b inte driver verksamhet.

12. Skattemyndigheterna har hävdat att den planerade transaktionen inte uppfyller kraven i artikel 14 b andra stycket a, eftersom syftet med holdingbolagets förvärv av de potentiella dotterbolagens aktier inte är att slå samman dotterbolagen till en större enhet från finansiellt och ekonomiskt hänseende. En sådan enhet föreligger redan eftersom båda bolagen har samma direktör och en och samma aktieägare.

13. Eftersom transaktionen i målet vid den nationella domstolen är en rent intern nederländsk angelägenhet faller den inte inom direktivets tillämpningsområde. Direktivet tillämpas enligt artikel 1 endast på "utbyte av aktier och andelar som berör bolag från två eller flera medlemsstater". Den nationella domstolen har dock ansett att den nederländska lagstiftaren har haft för avsikt att artiklarna 14 b andra stycket a och b, vad gäller interna aktiefusioner respektive fusioner inom gemenskapen, skall tolkas på samma sätt. Den nationella domstolen har

dragit den slutsatsen på grund av bestämmelsernas ordalydelse, vilken är densamma vad gäller interna transaktioner och transaktioner inom gemenskapen, samt på grund av förarbeten, särskilt andra stycket av punkt 3.5 i promemorian från finansministeriet (Kamerstukken II, 1991-1992, 22 338, nr 3). I dessa har statssekreteraren, efter att ha presenterat de ändringar som måste göras i nederländsk lagstiftning för att genomföra direktivet, angivit att det för upprättande av den inre marknaden och trots att gemenskapsrätten inte formellt sett kräver att nationella aktiefusioner skall åtnjuta samma (fördelaktiga) villkor som fusioner inom gemenskapen, är önskvärt att de två olika typerna av transaktioner skall behandlas på samma sätt.

14. Den nationella domstolen har sammanfattningsvis funnit att frågan huruvida det i detta mål föreligger en aktiefusion i den mening som avses i artikel 14 b andra stycket a i lagen skall bedömas i förhållande till bestämmelserna i och tillämpningsområdet för direktivet. Den nationella domstolen har därför ställt följande frågor till domstolen:

"1) Kan frågor som rör tolkningen av föreskrifterna i och räckvidden av ett direktiv som utfärdats av Europeiska gemenskapernas råd ställas till domstolen, även om direktivet inte är direkt tillämpligt i det konkreta fallet men den nationelle lagstiftarens mening är att det konkreta fallet i fråga skall behandlas på samma sätt som de situationer på vilka direktivet är tillämpligt?

2) a) Föreligger ett utbyte av aktier eller andelar på det sätt som avses i artikel 2 första meningen och punkten (d) i rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 när det, enligt artikel 2 h, förvärvande bolaget inte självt bedriver verksamhet?

b) Förhindras ett utbyte av aktier eller andelar enligt ovannämnda artikel av det faktum att den fysiska person som före utbytet ägde samtliga aktier eller andelar, och var direktör, i de bolag som förvärvats, efter utbytet är direktör och äger samtliga aktier eller andelar i det förvärvande bolaget?

c) Är det fråga om ett utbyte av aktier eller andelar i enlighet med ovannämnda artikel endast i fall då detta, i finansiellt och ekonomiskt hänseende, är avsett att sammanföra det förvärvande bolagets verksamhet och det andra bolagets verksamhet till en varaktig enhet?

d) Är det fråga om ett utbyte av aktier eller andelar i enlighet med ovannämnda artikel endast i fall då detta

syftar till att, i finansiellt och ekonomiskt hänseende, sammanföra två eller fler förvärvade bolags verksamheter till en varaktig enhet?

e) Är ett utbyte av aktier eller andelar som syftar till att genomföra horisontell förlustutjämning i skattehänseende mellan de deltagande bolagen, som utgör en enhet i skattehänseende i enlighet med artikel 15 i 'wet op de vennootschapsbelasting 1969' (nederländsk lag om beskattning av bolag från år 1969), ett godtagbart kommersiellt skäl för utbytet på det sätt som avses i direktivets artikel 11?"

15. Det bör påpekas att den nederländska regeringen har bestridit den nationella domstolens slutsats att artikel 14 b andra stycket a och b i lagen från 1964 skall tolkas på samma sätt. Den anser att den nationella domstolen har fäst för stor vikt vid promemorian från ministeriet.

Mål C-130/95 Giloy

16. I detta mål har Hessisches Finanzgericht begärt ett förhandsavgörande från domstolen angående tolkningen av artikel 244 i tullkodexen, som har följande lydelse:

"Överklagande skall inte medföra att verkställigheten av det ifrågasatta beslutet uppskjuts.

Tullmyndigheterna skall dock uppskjuta verkställigheten av beslutet i sin helhet eller delvis, om de har goda skäl att anta att det omtvistade beslutet är oförenligt med tullagstiftningen eller att den person det gäller riskerar att åsamkas skada som inte kan repareras.

Om det ifrågasatta beslutet medför att import- eller exporttull skall debiteras, får verkställigheten av beslutet uppskjutas förutsatt att säkerhet ställs eller har ställts. Säkerhet behöver emellertid inte krävas, om detta krav sannolikt skulle medföra allvarliga ekonomiska eller sociala svårigheter på grund av gäldenärens förhållanden."

17. Målet vid den nationella domstolen rör dock inte importavgifter utan mervärdesskatt, på vilken kodexen gjorts tillämplig genom bestämmelser i tysk lag. Den 28 mars 1990 utfärdade tyska tullmyndigheter ett beslut med krav på att Bernd Giloy skulle

betala 293 870,76 DM i mervärdesskatt på importerade varor. Bernd Giloys talan om ogiltigförklaring av det beslutet är fortfarande anhängig.

18. Genom beslut av den 16 augusti 1994 belades Bernd Giloys lön med kvarstad. Han blev genom skrivelse av den 31 augusti 1994 uppsagd av sin arbetsgivare, efter att denne fått veta fordringens storlek. Bernd Giloy uppbär sedan dess socialbidrag. Bernd Giloy ansökte hos den nationella domstolen om uppskov med verkställighet av beslutet av den 28 mars 1990. Han gjorde med hänvisning till sin talan i sak gällande att det fanns goda skäl att anta att beslutet var rättsstridigt. För övrigt ansåg han att, oberoende av huruvida hans talan i sak var välgrundad, uppskov med verkställighet av beslutet måste meddelas eftersom han troligen skulle komma att lida och redan hade lidit irreparabel skada. De åtgärder som vidtagits för att driva in skulden genom att belägga hans lön med kvarstad har fått till följd att han förlorat sitt arbete och tvingats bli beroende av socialhjälp. Han gjorde gällande att hans tidigare arbetsgivare försäkrat honom om att han skulle återanställas om det inte längre förelåg någon risk för att det omtvistade beslutet skulle verkställas. Han hävdade för övrigt att det i enlighet med artikel 244 tredje stycket i tullkodexen inte kan krävas att han ställer säkerhet eftersom han på grund av sin ekonomiska situation inte är i stånd att göra detta.

19. De tyska myndigheterna svarade att det inte fanns några skäl för att anta att det omtvistade beslutet var rättsstridigt. Det förelåg för övrigt ingen risk för irreparabel skada eftersom det av de uppgifter som hittills framkommit framgick att vidare försök att driva in skulden för tillfället skulle vara resultatlösa. Vidare åtgärder kunde endast vidtas om Bernd Giloy återupptog sin anställning och då endast inom strikta gränser, med beaktande av de tyska bestämmelserna rörande undantag från kvarstad. Därför skulle han följaktligen, även om han återupptog sin anställning, inte ha lidit irreparabel skada.

20. I avsikt att få hjälp med att lösa tvisten har den nationella domstolen ställt följande frågor till domstolen:

"1. Är de båda förutsättningar som anges i artikel 244 andra stycket i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, det vill säga

— goda skäl att anta att beslutet är oförenligt med tullagstiftningen

eller att

— den berörde riskerar att orsakas en skada som inte kan repareras,

helt oavhängiga av varandra, på så sätt att uppskov med verkställighet skall beviljas, även om det *inte* finns goda skäl att anta att det beslut avseende vilket uppskov med verkställigheten har begärts är oförenligt med tullagstiftningen, men då det är möjligt att den berörde kan komma att orsakas irreparabel skada?

4. Skall säkerheten, då uppskov med verkställighet beviljas, alltid bestämmas till ett belopp motsvarande avgiftskravet eller är det möjligt att med hänsyn till sökandens ekonomiska situation i dess helhet begränsa säkerheten till ett delbelopp?"

Om den första frågan besvaras jakande:

21. Frågorna har ställts under antagandet att artikel 244 i tullkodexen är tillämplig på den fordran på mervärdesskatt som målet inför den nationella domstolen gäller. Den nationella domstolen har dock felaktigt antagit att mervärdesskatt på import är en importavgift i den mening som avses i kodexen. Enligt artikel 4.10 i kodexen är begreppet "importavgifter" begränsat till tullavgifter och avgifter med motsvarande verkan samt jordbruksavgifter och andra importavgifter som införts enligt den gemensamma jordbrukspolitiken eller vissa andra jordbruksbestämmelser. Det innefattar inte mervärdesskatt.

2. Är ett krav på säkerhet med nödvändighet uteslutet om den förutsättning som nämnts i andra strecksatsen är för handen eller kräver detta att ytterligare förutsättningar föreligger och om så är fallet vilka?

22. Det verkar dock, såsom redan har nämnts ovan, som om artikel 244 i kodexen har gjorts tillämplig i detta mål genom bestämmelser i tysk lag. De regler det är fråga om återfinns i artikel 69 i Finanzgerichtsordnung. I artikel 69.2 föreskrivs vilka villkor som skall vara uppfyllda för beviljande av uppskov med verkställighet av skattemyndigheterna, medan det i artikel 69.3 stadgas att dessa villkor skall tillämpas av skattedomstolarna. Kommissionen har i sitt skriftliga yttrande till domstolen framhållit, att lydelsen av artikel 69.2, som tillkommit

3. Skall ett hot om att förlora arbetet — som redan kan ha förverkligats på grund av att avgiftskravet förfallit till betalning — anses utgöra 'allvarliga ekonomiska eller sociala svårigheter', även om existensminimum enligt nationell lagstiftning är garanterat genom exempelvis socialbidrag?

innan ikraftträdandet av kodexen, i viss mån skiljer sig från lydelsen av artikel 244 i kodexen och borde ha ändrats för att återspegla lydelsen av den sistnämnda bestämmelsen. Kommissionen har dock tillagt att det i tysk rättspraxis och doktrin bekräftas att tullmyndigheterna är skyldiga att tillämpa artikel 244 i kodexen. I sitt svar på de två skriftliga frågorna från domstolen har den tyska regeringen påpekat att artikel 69.3 i Finanzgerichtsordnung, vad gäller förfaranden inför skattedomstolar, hänvisar till de regler som skattemyndigheterna har att tillämpa. Artikel 21.2 i den tyska lagen om omsättningsskatt innehåller en allmän regel om att bestämmelserna om tullavgift i tillämpliga delar är tillämpliga på mervärdesskatt som uppbärs vid import.

23. Båda målen har väckt frågan huruvida domstolen enligt artikel 177 i fördraget har behörighet att besvara frågor från nationella domstolar vad gäller tolkningen av gemenskapsrätten då frågorna uppkommit inom ramen för tvister där gemenskapsrätten inte tillämpas *såsom sådan* utan där den genom nationell rätt är tillämplig utanför gemenskapens ram. Den frågan har uppkommit i ett antal tidigare mål, och det kan vara till hjälp att först göra en kort genomgång av domstolens tidigare domar.

Relevant rättspraxis

24. Frågan prövades för första gången av domstolen år 1985 i målet Thomasdünger [5], där domstolen ombads att meddela ett förhandsavgörande angående tolkningen av den gemensamma tulltaxan i förfaranden som gällde import av varor från Frankrike till Tyskland, en situation som inte omfattas av taxan. I sitt förslag till avgörande gjorde generaladvokat Mancini klart att Thomasdüngers intresse av en dom rörande taxan låg i att vissa tyska myndigheter, som till exempel de tyska järnvägarna, använde sig av klassificeringen för att bestämma avgifter. Han drog slutsatsen att domstolen inte skulle besvara den nationella domstolens frågor eftersom "domstolen till synes skulle tolka de bestämmelser som frågorna rörde, men i själva verket yttra sig angående de interna regler i vika dessa bestämmelser införts varvid dessa helt förlorat sin bindande verkan".

25. Domstolen bemötte dock den invändningen med en hänvisning till den välkända principen att "domstolen, utom i undantagsfall där det är klart att de gemenskapsrättsliga bestämmelser som domstolen blivit ombedd att tolka inte kan tillämpas på de omständigheter som föreligger i tvisten i målet vid den nationella domstolen, överlåter till den nationella domstolen att med beaktande av omständigheterna i det enskilda fallet bestämma om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma det mål som är anhängigt vid den nationella domstolen".

5 — Dom av den 26 september 1985 i mål 166/84, Thomasdünger mot Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main (Rec. 1985, s. 3001).

26. Domstolen behandlade på ett mer rättframt sätt frågan år 1990 i målen Dzodzi [6] och Gmurzynska-Bscher [7]. Fru Dzodzi, en togolesisk medborgare, hade gift sig med en belgisk medborgare strax före dennes död. Efter att hennes make avlidit ansökte Fru Dzodzi om uppehållstillstånd i Belgien i egenskap av maka till en person som var medborgare i en medlemsstat i gemenskapen. Det framstod klart att det var en situation av rent intern art och att ingen förbindelse fanns till gemenskapsrätten. Enligt en bestämmelse i belgisk lag stadgades dock att en utländsk maka eller make till en belgisk medborgare skulle behandlas som om han eller hon var medborgare i gemenskapen. Den nationella domstolen verkar ha tolkat den regeln så, att de gemenskapsrättsliga bestämmelser som var tillämpliga på maka eller make till medborgare i en annan medlemsstat bosatt i Belgien, också utsträcktes till att gälla utlänningar gifta med belgiska medborgare. För att lösa tvisten frågade den nationella domstolen följaktligen huruvida fru Dzodzi skulle ha haft rätt att bosätta sig och stanna kvar i Belgien om hennes make hade varit medborgare i en annan medlemsstat än Belgien.

27. Omständigheterna i målet Gmurzynska-Bscher liknar dem i målet Giloy. De tyska reglerna om mervärdesskatt hänvisade till nomenklaturen för den gemensamma tulltaxan vad gällde undantag från skatter och skattelättnader. Fru Gmurzynska-Bscher, som hade för avsikt att importera ett konstverk från Nederländerna till Tyskland, ansökte om ett besked vad gällde klassificering för att kunna fastställa sin skyldighet att erlägga mervärdesskatt.

28. Generaladvokat Darmon, som anslöt sig till generaladvokat Mancinis ståndpunkt i målet Thomasdünger, kom fram till slutsatsen att domstolen inte hade behörighet att svara på de nationella domstolarnas frågor i de två fallen. [8] Han ansåg att ändamålet med förfarandet för förhandsavgörande, det vill säga att säkerställa att gemenskapsrätten har en enhetlig verkan endast rörde gemenskapsrättens tillämpningsområde, såsom detta definierats av gemenskapsrätten och endast denna. En hänvisning till gemenskapsrätten kunde inte utvidga gemenskapsrättens tillämpningsområde och, därigenom, domstolens behörighet. Det skulle vara oacceptabelt om domstolens roll reducerades till att ge yttranden eller råd av det slag som en juridisk expert ibland har att avge i en nationell domstol när den skall tillämpa utländsk rätt.

29. Domstolen avvek dock för andra gången från generaladvokatens ståndpunkt och besvarade de nationella domstolarnas begäran både i målet Dzodzi och målet Gmurzynska-Bscher. I Dzodzi framförde domstolen följande:

"Det framgår varken av lydelsen av artikel 177 eller av ändamålet med det förfarande som inrättas genom denna artikel att författarna till fördraget hade för avsikt att undanta en begäran om förhandsavgörande som rör en gemenskapsrättslig bestämmelse från domstolens behörighet i det särskilda

6 — Dom av den 18 oktober 1990 i de förenade målen C-297/88 och C-197/89 (Rec. 1990, s. I-3763).

7 — Dom av den 8 november 1990 i mål C-231/89 (Rec. 1990, s. I-4003).

8 — Förslag till avgörande föredraget den 3 juli 1990 i målet Dzodzi, se ovan fotnot 6, s. I-3778 och i målet Gmurzynska-Bscher, se ovan fotnot 7, s. I-4009.

fall då en medlemsstats nationella lagstiftning hänvisar till denna bestämmelse för att fastställa vilka regler som är tillämpliga i en situation som rör denna stats rent interna omständigheter.

Det föreligger tvärtom ett uppenbart gemenskapsrättsligt intresse för gemenskapens rättsordning av att gemenskapsrättsliga bestämmelser blir tolkade på ett enhetligt sätt, oberoende av under vilka omständigheter de skall tillämpas, för att i framtiden undvika att det förekommer tolkningar som skiljer sig åt." [9]

30. Domstolen konstaterade att dess roll inskränkte sig till att härleda de gemenskapsrättsliga bestämmelsernas innebörd med hjälp av deras lydelse och andemening och att det endast var upp till den nationella domstolen att tillämpa de på detta sätt tolkade gemenskapsrättsliga bestämmelserna med beaktande av de faktiska och rättsliga omständigheterna i målet. Domstolen var i princip inte skyldig att beakta de omständigheter som föranledde de nationella domstolarna att ställa frågor till den och som gjorde att de nationella domstolarna avsåg att tillämpa de gemenskapsrättsliga bestämmelser vars tolkning de eftersökte. Domstolen tillade:

"Det är annorlunda endast då det framgår att förfarandet i artikel 177 missbrukas och att förfarandet i själva verket syftar till att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande på grundval av en konstruerad rättstvist eller då det är uppenbart att den gemenskapsrättsliga bestämmelse som domstolen har ombetts att tolka inte är tillämplig.

Då gemenskapsrätten är tillämplig enligt nationella bestämmelser ankommer det uteslutande på den nationella domstolen att bedöma den exakta omfattningen av denna hänvisning till gemenskapsrätten. Om den nationella domstolen anser att innehållet av en gemenskapsrättslig bestämmelse på grund av denna hänvisning är tillämplig på den rent interna situation som ligger till grund för den tvist som har anhängiggjorts vid den, så har den nationella domstolen rätt att begära ett förhandsavgörande från domstolen enligt de villkor som föreskrivs i artikel 177 i sin helhet, såsom de tolkats inom ramen för domstolens rättspraxis.

Domstolens behörighet är dock begränsad till att beakta endast gemenskapsrättsliga bestämmelser. I sitt svar till den nationella domstolen kan domstolen inte beakta det allmänna systemet som skapas genom de nationella bestämmelser som, under det att de hänvisar till gemenskapsrätten, bestämmer omfattningen av denna hänvisning. Hänsyn till den eventuella begränsning som den nationella lagstiftaren har avsatt för tillämpningen av gemenskapsrätten på rent interna situationer, på vilka den endast tillämpas genom hänvisning i den nationella lagstiftningen, skall ske genom nationell lag och omfattas således av medlemsstatens domstolars exklusiva behörigheter." [10]

9 — Domen i målet Dzodzi, se ovan fotnot 6, punkterna 36 och 37.

10 — Domen i målet Dzodzi, se ovan fotnot 6, punkt 40—42.

31. Domarna i målen Dzodzi och Gmurzynska-Bscher följdes inom kort av domen i målet Tomatis och Fulchiron [11], där den nationella domstolen begärde ett avgörande angående den gemensamma tulltaxan för att fastställa den mervärdesskattesats som var tillämplig på vissa varor i enlighet med nationell rätt. Domarna kom att tillämpas under något andra omständigheter i målen Fournier [12] och Federconsorzi [13]. I målet Fournier ombads domstolen att tolka ett gemenskapsdirektiv, vilket — ovanligt nog — fått verkan genom privaträttsliga överenskommelser. Den nationella domstolen skulle besluta vilken av ett antal nationella försäkringsbyråer som hade det yttersta ansvaret gentemot Fournier vad gällde en trafikolycka i Frankrike. I artikel 2.2 i rådets direktiv 72/166 [14] föreskrevs att en överenskommelse skulle träffas mellan de sex nationella försäkringsbyråerna, enligt vilken varje nationell byrå garanterade att det, i överensstämmelse med dess nationella lagstiftning, skedde skadereglering avseende olyckshändelser inom dess territorium som orsakats av fordon som var normalt hemmahörande inom en annan medlemsstats territorium. De flesta av direktivets bestämmelser fick verkan endast efter det att överenskommelsen träffats. Den nationella domstolen begärde ett förhandsavgörande angående innebörden av begreppet "territorium inom vilket ett fordon är normalt hemmahörande" i artikel 1.4 i direktivet, för att få hjälp med tolkningen av det begreppet i den överenskommelse som ingåtts mellan byråerna.

32. I mitt förslag till avgörande i det målet föreslog jag att domstolen skulle fastställa behörighet i enlighet med den i målet Dzodzi nedlagda principen. Trots att den principen inte nödvändigtvis kunde utsträckas till att omfatta alla mål som berörde tolkningen av privaträttsliga överenskommelser som innefattade gemenskapsrättsliga begrepp, så var överenskommelsen i fråga en viktig del av det i direktiv 72/166 upprättade systemet. Överenskommelsen var inte endast uttryckt som en möjlighet i direktivet utan var även ett villkor för ikraftträdande av många av direktivets bestämmelser. [15]

33. I sin dom besvarade domstolen den nationella domstolens fråga utan att särskilt ta upp frågan om behörighet. Som svar på ett argument gällande tolkningen av direktivet underströk domstolen dock att det "ankommer på den nationella domstolen, då denna är ensam behörig att tolka överenskommelsen, att ge de begrepp som användes i överenskommelsen den innebörd som den anser lämplig, utan att den i det avseendet är bunden av den innebörd som skall ges samma uttryck i direktivet." [16]

34. I målet Federconsorzi begärde en italiensk domstol ett förhandsavgörande angående tolkningen av vissa bestämmelser i rådets och kommissionens förordningar om jordbruk inom ramen för en tvist mellan det italienska interventionsorganet och Federconsorzi, en anbudsgivare som hade tilldelats

11 — Dom av den 24 januari 1991 i mål C-384/89 (Rec. 1991, s. I-127).

12 — Dom av den 12 november 1992 i mål C-73/89, Fournier mot van Werven (Rec. 1992, s. I-5621).

13 — Dom av den 25 juni 1992 i mål C-88/91 (Rec. 1992, s. I-4035).

14 — Rådets direktiv av den 24 april 1972 om tillnärmning av medlemsstaternas lagar och andra författningar om ansvarsförsäkring för motorfordon och kontroll av att försäkringsplikten fullgörs beträffande sådan ansvarighet.

15 — Förslaget till avgörande, punkt 19.

16 — Domen, punkt 23.

kontrakt avseende interventionsåtgärder inom området olivolja, angående omfattningen av Federconsorzis ansvar gentemot organet vad gällde en viss mängd olivolja som stulits från en av Federconsorzis lagerlokaler. Det framgick av avtalet mellan parterna att anbudsgivaren var ansvarig "för förluster för vilka han har ansvaret upp till det belopp som anges gällande gemenskapsrättslig lagstiftning".

35. Domstolen, som följde generaladvokat Van Gervens förslag till avgörande, ansåg att principen i målet Dzodzi var tillämplig. Avtalsbestämmelserna i fråga hänvisade till innehållet i gemenskapsrättsliga bestämmelser för att fastställa omfattningen av en av parternas ansvar.

36. I sin senast dom i frågan, i målet Kleinwort Benson [17], ett mål som hänsköts till domstolen enligt protokollet om domstolens tolkning av Brysselkonventionen [18] och inte enligt artikel 177 i fördraget, tolkade domstolen gränserna för sin behörighet på ett mer restriktivt sätt. Den engelska Court of Appeal begärde en tolkning av begreppen "avtal" i artikel 5.1 i konventionen och "skadestånd utanför avtalsförhållanden" i artikel 5.3. Med sin fråga sökte Court of Appeal bistånd för att kunna tillämpa, inte själva konventionen, utan bilaga 4 till Civil Jurisdiction and Judgments Act 1982 (1982 års lag om domstols behörighet och verkställighet på civilrättens område), vilken innehöll regler som utformats med hänsyn till konventionen och vari en fördelning av behörigheten mellan domstolar i de olika delarna av Förenade kungariket fastställdes. Bestämmelserna i bilaga 4 var dock inte alltid identiska med de vid varje tidpunkt gällande bestämmelserna i konventionen. Så var fallet med artikel 5.3 i bilaga 4 (vilken dock innehöll det i artikel 5.3 i konventionen använda begreppet "skadestånd utanför avtalsförhållanden", vilket domstolen ombads tolka). Artikel 47.1 och 47.3 i 1982 års lag förutsåg möjligheten att vidta ändringar i bilaga 4, däribland "ändringar avsedda att åstadkomma skillnader mellan bestämmelserna i bilaga 4 ... och motsvarande bestämmelser i avsnitt II i 1968 års konvention". Lagen föreskrev dessutom olika regler för tolkningen av konventionen och bilaga 4. I artikel 3.1 i lagen föreskrevs att "frågor om betydelsen eller verkan av en bestämmelse i konventionen som inte hänskjuts till Europeiska gemenskapernas domstol med stöd av 1971 års protokoll, avgörs enligt de principer som fastställts av domstolen och i enlighet med de beslut som fattats av denna". I artikel 16.3 a i lagen föreskrevs däremot att då betydelsen eller verkan av en bestämmelse i bilaga 4 fastställs skall "varje relevant princip som har uppställts av Europeiska gemenskapernas domstol beträffande avsnitt II i 1968 års konvention och varje relevant beslut som den har fattat beträffande betydelsen eller verkan av varje bestämmelse i detta avsnitt beaktas".

37. Generaladvokat Tesauro intog, efter en ingående analys av frågorna, ståndpunkten

17 — Dom av den 28 mars 1995 i mål C-346/93, Kleinwort Benson Ltd mot City of Glasgow District Council (REG 1995, s. I-615).

18 — Konventionen av den 27 september 1968 om domstols behörighet och om verkställighet av domar på privaträttens område.

att domstolen inte hade behörighet att svara på Court of Appeal's frågor angående tolkningen av konventionen och föreslog dessutom att domstolen skulle ompröva den rättspraxis som fått sitt upphov i domen Dzodzi. Jag skall nedan direkt eller indirekt beakta ett antal av de punkter som generaladvokat Tesauro berörde.

38. Utan att följa generaladvokatens förslag om att ompröva tidigare avgöranden, beslöt domstolen att den inte var behörig att besvara frågorna från Court of Appeal. Domstolen konstaterade att de brittiska bestämmelserna inte innehöll en direkt och ovillkorlig hänvisning till gemenskapsrättsliga bestämmelser, varigenom dessa skulle ha blivit tillämpliga i den interna rättsordningen, utan att de endast hade dem som förebild och att de inte återgav de gemenskapsrättsliga bestämmelsernas lydelse fullt ut. Dessutom föreskrevs uttryckligen en möjlighet att vidta ändringar avsedda att åstadkomma skillnader mellan de nationella bestämmelserna och motsvarande bestämmelser i konventionen. Följaktligen hade inte bestämmelserna i konventionen, med avseende på situationer som faller utanför konventionens tillämpningsområde, gjorts tillämpliga som sådana av den berörda konventionsstatens rätt.

39. Enligt 1982 års lag var domstolarna i Förenade kungariket inte skyldiga att avgöra tvister som anhängiggjorts vid dem, genom att på ett absolut och ovillkorligt sätt tillämpa EG-domstolens tolkning av konventionen. I en situation där konventionen inte var tillämplig stod det dessa domstolar fritt att besluta huruvida EG-domstolens tolkning även var gällande vid tillämpningen av den nationella rätt som utformats med hänsyn till konventionen. Följaktligen skulle domstolens tolkning inte vara tvingande för domstolarna i Förenade kungariket. Med hänvisning till yttrande 1/91 [19] konstaterade domstolen att det skulle vara oacceptabelt om de svar som EG-domstolen gav konventionsstaternas domstolar enbart skulle vara rådgivande och utan tvingande verkan. Detta skulle vara att ändra EG-domstolens uppgift, såsom den utformats i 1971 års protokoll, det vill säga att vara en domstol vars domar är tvingande.

De argument som åberopats i förevarande mål

Leur-Bloem

40. Skriftliga yttranden har i detta mål ingivits av A. Leur-Bloem, den tyska respektive den nederländska regeringen och av kommissionen.

41. A. Leur-Bloem anser att begäran kan upptas till prövning. Eftersom direktivets syfte är att "inom gemenskapen skapa betingelser liknande dem som råder på en inre marknad" är det inte, såsom A. Leur-Bloem ser det, möjligt att ge en mindre fördelaktig behandling vid interna transaktioner än vid transaktioner inom gemenskapen. Den

19 — Rec. 1991, s. I-6079.

nederländska lagstiftaren har antagit principen enligt vilken båda typerna av transaktioner skall behandlas på samma sätt.

42. Den tyska respektive den nederländska regeringen och kommissionen anser att domstolen saknar behörighet att besvara frågorna. Trots att de nationella bestämmelserna i fråga även omfattar interna transaktioner hävdar den nederländska regeringen att promemorian från ministeriet endast antyder att det ansågs önskvärt att interna transaktioner skulle åtnjuta samma behandling som transaktioner inom gemenskapen. Varken promemorian eller själva bestämmelsen föreskriver uttryckligen att direktivets bestämmelser skall tillämpas på interna transaktioner. Den nederländska regeringen anser därför att domstolen skall bestrida behörighet av de skäl som den angav i domen i målet Kleinwort Benson.

43. Kommissionen anser att även om det är önskvärt att medlemsstaterna utformar sin nationella lagstiftning med hänsyn till gemenskapsrätten och på så sätt säkerställer ett spontant tillnärmande, innebär inte detta att de nationella bestämmelserna är underställda fördragets institutionella bestämmelser, i synnerhet artikel 177, trots att tolkningen av begreppet utbyte av aktier eller andelar är nödvändig för att lösa tvisten. Kommissionen konstaterar att artikel 14 b andra stycket i lagen varken hänvisar till direktivet eller föreskriver att det är tillämpligt, utan endast återger — inte ens ordagrant — lydelsen av artikel 2 d. Det finns inget som hindrar den nederländska lagstiftaren att ändra sin lagstiftning. I motsats till den lagstiftning som var för handen i målet Kleinwort Benson, ställer den nederländska lagstiftningen inte ens krav på att nationella domstolar skall beakta domstolens rättspraxis.

44. Kommissionen anser att det motargument som grundas på behovet av att säkerställa en enhetlig tillämpning av gemenskapsrätten inte är övertygande vare sig i teorin eller i praktiken. Gränsen för domstolens behörighet överensstämmer nödvändigtvis med gränserna för gemenskapsrätten. Att påstå motsatsen skulle stöta på allvarliga institutionella invändningar. Domstolens behörighet skulle avgöras genom en medlemsstats val av lagstiftning. Eftersom den nederländska lagstiftningen använder sig av samma definition av utbyte av aktier eller andelar vad gäller transaktioner som inbegriper bolag etablerade utanför gemenskapen, skulle dessutom domstolens behörighet utvidgas till att omfatta utbyte av aktier eller andelar som omfattar ett eller flera bolag i andra stater än medlemsstater. Kommissionen tillägger slutligen att det knappast är möjligt för den att inleda förfaranden mot Nederländerna enligt artikel 169 i fördraget endast på grund av ett val som den nederländska lagstiftaren har gjort.

Giloy

45. I detta mål har skriftliga yttranden inkommit endast från kommissionen. Kommissionen som i detta mål är av motsatt

uppfattning i förhållande till vad den ansåg i målet Leur-Bloem anser att det, trots att den tyska lagstiftningen saknar en uttrycklig hänvisning till artikel 244 i tullkodexen, står klart att artikel 244 i kodexen äger tillämpning i den tyska rättsordningen. Den gemenskapsrättsliga bestämmelsen är därför på ett absolut och ovillkorligt sätt införlivad med tysk rätt, vilket krävs enligt domstolens dom i målet Kleinwort Benson.

46. I sitt svar på domstolens skriftliga frågor intar också den tyska regeringen en annan ståndpunkt än den som den framförde i målet Leur-Bloem. Den gör en åtskillnad mellan den tyska lagstiftningen och den nederländska lagstiftning som det var fråga om i Leur-Bloem, på den grunden att tullkodexen är en dynamisk beståndsdel av tysk rätt i enlighet med artikel 21.2 i den tyska lagen om omsättningsskatt. Den tyska lagstiftaren valde tillämpning av kodexen och erkände domstolens behörighet eftersom mervärdesskatt på import och tullavgift ofta uttas enligt ett enda förfarande och genom ett enda beslut. Det är därför väsentligt att bestämmelserna om tullar och mervärdesskatt tolkas på samma sätt.

Bedömning av behörighetsfrågan

Gemenskapsrättens tillämpningsområde och ändamålet med artikel 177

47. Det kan först verka förvånande att domstolen, vars uppgift enligt fördraget är att "säkerställa att lag och rätt följs vid tolkning och tillämpning av fördrag[et]" (artikel 164), skulle ha förklarat sig ha behörighet i fall där gemenskapsrätten inte gäller. Liksom andra rättsordningar definierar gemenskapsrätten sitt eget tillämpningsområde, och det kan förefalla riktigt att anta att all gemenskapsrätt, inbegripet artikel 177, är avsedd att tillämpas endast inom detta område. Ändamålet med artikel 177, inom fördragets ordning, är att säkerställa att gemenskapsrätten tillämpas på ett enhetligt sätt i alla medlemsstaterna. Det framstår inte genast helt klart hur detta ändamål skulle gagnas av att domstolen beslutar i tvister där en gemenskapsrättslig bestämmelse har lånats av en medlemsstat och förlagts till ett sammanhang som inte rör gemenskapen. I sådana tvister är det inte gemenskapsrättsliga bestämmelser utan snarare nationella bestämmelser som de nationella domstolarna skall tillämpa. Det kan därför inte föreligga något omedelbart hot mot den enhetliga tolkningen av gemenskapsrätten.

48. I domen i målet Dzodzi försökte domstolen bemöta den svårigheten med argumentet att det "föreligger ett uppenbart intresse för gemenskapernas rättsordning av att de bestämmelser som har hämtats från gemenskapsrätten blir tolkade på ett enhetligt sätt, oberoende av under vilka omständigheter de skall tillämpas, för att i framtiden undvika att det förekommer tolkningar som skiljer sig åt". [20] Med andra ord kanske domstolen, genom att besluta i tvister som uppkommit i ett sammanhang som inte rör gemenskapen, kan undvika en felaktig tillämpning av gemenskapsrätten i framtiden. Vid en första anblick finns en viss kraft i det

20 — Se ovan fotnot 6, punkt 37.

argumentet. Om en nationell domstol anser det nödvändigt att tolka en gemenskapsrättslig bestämmelse för att avkunna dom, kommer den att vara tvungen att själv, i avsaknad av auktoritativ ledning från domstolen, försöka tolka bestämmelsen. Om den nationella domstolen gjorde en felaktig tolkning av den gemenskapsrättsliga bestämmelsen kunde en riktig tillämpning av gemenskapsrätten indirekt hotas. Den tolkningen kunde, trots att den antagits i ett sammanhang som inte rör gemenskapen, följas av andra domstolar och administrativa myndigheter när bestämmelsen i fråga tillämpades inom ett gemenskapsrättsligt sammanhang i medlemsstaten i fråga.

49. Argumentet är dock i sista hand inte övertygande. Under sådana omständigheter skulle hotet mot en riktig tillämpning av gemenskapsrätten i staten i fråga som mest endast vara indirekt och tillfälligt. Det skulle stå klart att varje tolkning av en gemenskapsrättslig bestämmelse som gjorts av en nationell domstol inte skulle vara grundad på ett avgörande från domstolen och att tolkningen, så snart den kom att tillämpas inom ett gemenskapsrättsligt sammanhang, skulle kunna omprövas. Domstolens oro gällande så avlägsna hot mot den enhetliga tolkningen av gemenskapsrätten är vidare svår att förena med den omständigheten att avsikten med artikel 177 är att gemenskapsrätten i första hand kommer att tolkas och tillämpas av nationella domstolar. Gemenskapsrätten tillämpas dagligen av nationella domstolar. Det är endast i de relativt få mål som hörs av domstolar i högre instans som det föreligger en skyldighet att hänskjuta.

50. Det är dessutom inte lätt att tänka sig hur någon rättslig regel skulle kunna tolkas utanför sitt sammanhang eller, som detta uttrycktes i målet Dzodzi, "oberoende av under vilka omständigheter de skall tillämpas". Domstolens dom i målet Dzodzi kan kanske delvis förklaras av den toleranta hållning som domstolen under denna tid rent allmänt intog gentemot nationella domstolars begäran. Domstolen ifrågasatte endast ytterst sällan behovet av det avgörande som den nationella domstolen begärde. Så var fallet särskilt då det föreföll uppenbart att avgörandet begärdes på ett oriktigt sätt, genom en konstruerad rättstvist eller att de bestämmelser som domstolen ombetts tolka uppenbarligen inte var tillämpliga på tvisten.

51. Domen i målet Dzodzi återspeglar dock inte längre domstolens inställning. I en serie senare mål som inleddes med dess avgörande från år 1993 i målet Telemarsicabruzzo m. fl., [21] har domstolen fäst större vikt vid behovet av att meddela avgörande inom ramen för de faktiska omständigheter som föreligger i målet. Domstolen har följaktligen varit strängare med att kräva att nationella domstolar klart preciserar den faktiska och rättsliga bakgrunden till de frågor som ställs. [22] Att de gör detta är viktigt inte endast för att

21 — Dom av den 26 januari 1993 i de förenade målen C-320/90— C-322/90 (Rec. 1993, s. I-393). Se också mål C-157/92, Banchero (Rec. 1993, s. I-1085), mål C-386/92, Monin Automobiles (Rec. 1993, s. I-2049), mål C-378/93, La Pyramide (Rec. 1994, s. I-3999) och mål C-458/93 Saddik (REG 1995, s. I-511).

22 — Se senast domstolens beslut av den 19 juli 1996 i mål C-191/96, Mario Modesti (REG 1996, s. I-3937).

säkerställa att domstolen förser den nationella domstolen med ett svar som är relevant för den tvist som är anhängig vid denna, utan också eftersom det ofta är svårt, eller till och med omöjligt, att abstrakt tolka en bestämmelse.

Gemenskapsrättsliga bestämmelsers och nationella bestämmelsers olika sammanhang

52. Avgörandet i målet Dzodzi är oförenligt med ovannämnda rättspraxis. I fall då de faktiska omständigheter som ligger till grund för begäran inte ens fallit inom tillämpningsområdet för en gemenskapsrättslig bestämmelse, ombeds domstolen att hypotetiskt tolka bestämmelsen utanför dess sammanhang. Domstolen riskerar följaktligen inte endast att underlåta att beakta alla relevanta omständigheter utan också att missledas av yttre omständigheter.

53. Även i fall då det finns ett nära samband mellan gemenskapsrättsliga och nationella bestämmelser kan det sammanhang som föreligger i samband med begäran om förhandsavgörande avseende en gemenskapsrättslig bestämmelse i väsentlig grad skilja sig från dess riktiga sammanhang. I målet Leur-Bloem till exempel, där den nationella domstolen ansåg att den nederländska lagstiftaren verkligen hade utvidgat den gemenskapsrättsliga bestämmelsens tillämpningsområdet rörde det sig om en intern transaktion som gällde en rent juridisk omstrukturering av äganderätten till bolag, möjligen genomförd av skäl förknippade med nederländsk skattelagstiftning. Jag hyser starka betänkligheter mot att försöka tolka begrepp i skattedirektivet — särskilt för första gången — mot bakgrund av en sådan transaktion som tycks ha litet att göra med den typ av transaktion som direktivet avser, det vill säga gränsöverskridande fusioner och utbyte av aktier avsedda att gynna gränsöverskridande bolagssammanslagningar. För att sätta de relevanta direktivsbestämmelserna i sitt riktiga sammanhang skulle det vid besvarandet av den nationella domstolens frågor vara nödvändigt att beakta i vilken omfattning de villkor som uppställdes av de nederländska reglerna skulle kunna hindra skapandet av de gränsöverskridande bolagsstrukturer som skulle kunna skapas om bolag slogs samman av kommersiella skäl. Som framgår av de skriftliga och muntliga yttranden som framförts till domstolen, har de faktiska omständigheter som förelåg i målet Leur-Bloem knappast tillhandahållit en utgångspunkt för att granska dessa frågor.

54. Vad särskilt gäller den nationella domstolens sista fråga om tolkningen av begreppet skatteundandragande i artikel 11 i direktivet, bekymrar det mig att det inte klart framgår av de handlingar som inkommit till domstolen huruvida de skattefördelar som det hänvisats till, det vill säga den horisontella förlustutjämningen är av relevans för ett gemenskapsrättsligt sammanhang. För att sätta den tolkningsfråga som ställts till domstolen i rätt sammanhang, kan det därför vara nödvändigt att föreställa sig en jämförbar situation som otvivelaktigt skulle kunna uppkomma i ett gemenskapsrättsligt sammanhang och som är jämförbar i den mening att skattefördelar inte skulle uppkomma från

själva utbytet av aktier eller andelar, utan från den därav följande bolagsstrukturen. Man skulle till exempel kunna föreställa sig en situation där ett holdingbolag, som en del av en gränsöverskridande sammanslagning av kommersiella skäl, delvis av skatteskäl hade etablerat sig i en medlemsstat, till exempel för att uppnå en jämn fördelning av den skatt som uppkommer på vinsten från dotterbolag i olika länder eller för att komma i åtnjutande av fördelar enligt ett skatteavtal som ingåtts av den ifrågavarande medlemsstaten. Det står återigen klart att målet Leur-Bloem, på grund av de föreliggande faktiska omständigheterna, knappast utgör en utgångspunkt för en diskussion om alla de olika frågor som kan vara av betydelse för tolkningen av begreppet skatteundandragande i artikel 11, ett begrepp vars räckvidd har viktiga följder för tillämpningen av direktivet.

55. Det är riktigt att det aldrig finns någon garanti för att de faktiska omständigheterna i ett mål tillåter att alla relevanta frågor kan belysas. Vid tillfällen då domstolen ansett det nödvändigt att begränsa eller frångå tidigare beslut beror detta ofta på att det inte varit möjligt att fullt ut förutsäga följderna av ett avgörande. Riskerna skulle dock öka markant om domstolen skulle göra anspråk på behörighet i en typ av mål där den systematiskt skulle vara tvungen att tolka bestämmelser utanför deras egentliga sammanhang. Det förefaller mig i grunden otillfredsställande att det skulle vara nödvändigt att med hjälp av extrapolering beakta påhittade situationer — utan något verkligt samband med de omständigheter som föreligger i förfarandet vid den nationella domstolen — för att erhålla den nödvändiga utgångspunkten. I vissa mål kommer det jämfört med andra att visa sig lättare att föreställa sig ett verkligt gemenskapsrättsligt sammanhang. Det skulle trots allt fortfarande föreligga en risk för att missa relevanta omständigheter av misstag eller för att missledas av yttre omständigheter. Som jag skall återkomma till nedan kan till exempel även i de till synes näraliggande områdena importtullar respektive mervärdesskatt olika överväganden tillämpas. Det kommer dessutom ofta bli nödvändigt att låta förfarandet inför domstolen följa sin gång innan domstolen har möjlighet att med en tillräcklig grad av säkerhet fastställa att den är behörig att meddela ett avgörande.

Betydelsen av ett avgörande från domstol för tolkningen av en nationell bestämmelse

56. Även under förutsättning att domstolen kan tillhandahålla en riktig tolkning av gemenskapsrätten i en tvist som uppkommit i ett sammanhang som inte rör gemenskapen, är det inte säkert att domstolens avgörande är relevant för tvisten. Domstolen har genomgående understrukit vikten av att tolka gemenskapsrättsliga bestämmelser i sitt sammanhang, och det är uppenbart att också två gemenskapsrättsliga bestämmelser med identisk lydelse på grund av sina olika sammanhang kan påkalla olika tolkningar. Som domstolen konstaterade i Metalsa [23]:

"Det är uppenbart ... att utvidgandet av tolkningen av en fördragsbestämmelse till att

23 — Dom av den 1 juli 1993 i mål C-312/91 (Rec. 1993, s. I-3751), punkt 11 i domen. Se också mål 270/80, Polydor mot Harlequin Record Shops (Rec. 1982, s. 329).

omfatta bestämmelse i ett avtal som gemenskapen ingått med ett tredje land med en jämförbar, liknande eller till och med identisk lydelse, bland annat beror på varje bestämmelses syfte satt i sitt särskilda sammanhang och att en jämförelse mellan å ena sidan avtalets och å andra sidan fördragets målsättningar och sammanhang här är av stor vikt."

57. Det förefaller mig att detta i än högre grad gäller bestämmelser med liknande eller identisk lydelse inom gemenskapsrätten och nationell rätt. Överväganden som är av betydelse för tolkningen av en gemenskapsrättslig bestämmelse, såsom dess syfte och dess plats inom fördragets system och målsättningar, kan vara helt obetydliga för tolkningen av den nationella bestämmelsen. Skillnaderna vad gäller de sammanhang i vilka gemenskapsrättsliga bestämmelser och nationella bestämmelser tillämpas kan därför påkalla olika tolkningar av dessa bestämmelser.

58. Det dubbla syftet med det direktiv som det är fråga om i målet Leur-Bloem är till exempel att undanröja hinder som härrör från beskattning vid gränsöverskridande sammanslagningar av bolag genom att upprätta gemensamma regler vad gäller skattelättnader samtidigt som medlemsstaternas finansiella intressen säkerställs genom att möjlighet ges att uppbära den uppskjutna skatten oberoende av det gränsöverskridande inslaget. Dessa syften har ingen betydelse i ett internt sammanhang.

59. Detsamma gäller utvidgandet av gemenskapsrättsliga bestämmelser som gäller för ett rättsområde till ett annat rättsområde, där tillnärmning inte har skett på gemenskapsnivå. I målet Giloy, till exempel, upprättar den tyska lagstiftningen ett nära samband mellan importtullar och mervärdesskatt på import. Även i detta fall, och som framgår av domstolens nyligen avkunnade dom i målet Pezzullo [24], kan dock olika överväganden tillämpas. I det målet kom domstolen fram till att det enligt det ifrågavarande gemenskapsdirektivet [25] var tillåtet för medlemsstaterna att föreskriva att, för det fall varor som tidigare omfattades av systemet för aktiv förädling övergick till fri omsättning inom gemenskapen, jordbruksavgiften påfördes dröjsmålsränta för tiden mellan den temporära och den slutgiltiga importen. Däremot kunde enligt det sjätte direktivet om mervärdesskatt ränta börja påföras först när varorna upphörde att omfattas av systemet för aktiv förädling och deklarerats för inhemskt bruk. I mitt förslag till avgörande föreslog jag att anledningen till denna skillnad kunde finnas i den avdragsmekanism som tillämpas vad gäller mervärdesskatt, men som inte gäller importavgifter. Domen visar också att det är möjligt att skillnaden i sammanhang blir tydlig endast efter det att domstolen tolkat bestämmelsen i fråga.

60. Det förhållandet, att den nationella domstolen efter att ha erhållit ett avgörande från

24 — Domstolens dom av den 8 februari 1996 i mål C-166/94, Pezzullo Molini Pastifici Mangimifici SpA mot Ministero delle Finanze.

25 — Rådets direktiv 69/73/EEG av den 4 mars 1969, om tillnärmning av lagar och andra författningar i fråga om systemet för aktiv förädling (EGT L 58, 1969, s. 1).

EG-domstolen kan välja att inte beakta avgörandet på den grunden att de gemenskapsrättsliga bestämmelserna och de nationella bestämmelserna förekommer i olika sammanhang, var en omständighet som påverkade domstolen i målet Kleinwort Benson. I det målet konstaterade domstolen att, eftersom lagstiftningen i Förenade kungariket inte hade gjort bestämmelserna i Bryssel-konventionen tillämpliga såsom sådana i interna situationer, det stod domstolarna i Förenade kungariket fritt att besluta huruvida EG-domstolens tolkning också var giltig vid tillämpningen av de nationella bestämmelserna. Domstolen hänvisade i detta avseende till följande avsnitt i yttrande 1/91:

"Det är emellertid oacceptabelt att de svar som EG-domstolen ger EFTA-staternas domstolar enbart skulle vara rådgivande och inte ha bindande verkan. En sådan situation skulle förändra EG-domstolens uppgift, så som den utformats i EEG-fördraget, det vill säga att vara en domstol vars domar är tvingande. Även i det mycket särskilda fall som förutses i artikel 228 har ett yttrande från domstolen den bindande verkan som anges i den artikeln."

61. Även om en överensstämmelse med EES-avtalet inte gäller fullt ut, kan det inte bestridas att den princip enligt vilken domstolens avgöranden är bindande för nationella domstolar är väsentlig för att säkerställa den enhetliga tolkningen av gemenskapsrätten. Om domstolen skulle godta att en nationell domstol i praktiken har rätt att inte beakta dess avgörande i vissa typer av fall på grund av de olika sammanhangen, skulle den principen allvarligt undergrävas.

62. Avsaknaden av varje garanti för att domstolens avgörande är relevant för tvisten förenat med den omständigheten att det inte föreligger något omedelbart hot vad gäller gemenskapsrättens enhetliga tillämpning, gör dessutom att väsentligt mindre talar för att förfarandet i artikel 177 — med de därav följande förseningarna för att lösa tvisten och kostnaderna för parterna, kommissionen, medlemsstaterna och domstolen — bör utvidgas till att gälla det potentiellt stora antal fall där medlemsstaterna kan besluta att överta gemenskapsrättsliga bestämmelser.

63. Vad gäller detta kan man slutligen fråga sig vilken betydelse ett avgörande skulle ha då den nationella bestämmelsen i fråga inte visar sig kunna tolkas på det sätt som domstolen tolkat den motsvarande gemenskapsrättsliga bestämmelsen. Domen i målet Leur-Bloem är ett belysande exempel. Ponera att domstolen godtog fru Leur-Bloems argument och tolkade skattedirektivet på det sättet att det stod klart att de villkor som uppställdes i den nederländska lagstiftningen om fusioner var alltför stränga. I händelse av en intern transaktion inom gemenskapen som omfattas av direktivet skulle den nationella domstolen, under förutsättning att direktivsbestämmelserna i fråga hade direkt effekt, vara tvingad att åsidosätta den nederländska lagstiftningen och tillämpa de gemenskapsrättsliga bestämmelserna. Någon sådan skyldighet skulle inte föreligga i detta fall. Vi skulle därför stå inför den underliga situationen att ett avgörande från domstolen på sin höjd kunde vara av betydelse för en nationell domstol om, enligt de tolkningsprinciper som nationell lag föreskriver, den nationella bestämmelsen skulle kunna tolkas på det sätt som domstolen har gjort.

Ytterligare begreppsmässiga och praktiska svårigheter vid tillämpningen av artikel 177

64. Det finns dessutom flera andra problem förenade med att utvidga förfarandet i artikel 177 till att gälla också tvister som uppkommer i ett sammanhang som inte rör gemenskapen. Inledningsvis är det i sådana fall endast efter viss rättslig exercis som det är möjligt att, vad gäller domstolar mot vars avgörande det inte finns något rättsmedel, finna en skyldighet att hänskjuta enligt artikel 177 tredje stycket. Det skulle vara nödvändigt att hävda att det enligt artikel 177 åläggs en sådan skyldighet, trots att behovet av en tolkning av gemenskapsrätten uppkom inom den nationella rätten och inte inom gemenskapsrätten. Det är dessutom troligt att det kommer att råda betydande osäkerhet vid de högsta domstolarna vad gäller omfattningen av deras skyldighet att hänskjuta.

65. Vidare stadgas i artikel 177 också om avgöranden rörande giltigheten av gemenskapens rättsakter. Det skulle vara särskilt olämpligt för domstolen att meddela ett sådant avgörande i en tvist som faller utanför rättsaktens tillämpningsområde. Betydelsen av ett sådant avgörande för tvisten skulle dessutom vara ännu mer underordnad än vad gäller ett avgörande rörande en tolkningsfråga.

66. Slutligen delar jag, på det praktiska planet, den oro som generaladvokat Tesauro [26] givit uttryck för vad gäller den potentiella mängd fall där en nationell domstol skulle kunna finna ett samband mellan nationella bestämmelser och gemenskapsrättsliga bestämmelser och besluta att begära ett avgörande. Som han påpekar blir det mer och mer vanligt att nationella bestämmelser eller konventioner med icke-medlemsstater grundar sig på eller inspireras av gemenskapsrätten.

Domen i målet Kleinwort Benson

67. I domen i målet Kleinwort Benson valde domstolen en kompromisslösning genom att införa kravet att den nationella bestämmelsen måste innehålla en direkt och ovillkorlig hänvisning till de gemenskapsrättsliga bestämmelserna, varigenom dessa blivit tillämpliga i den nationella rättsordningen. Ett sådant kriterium har möjligen vissa fördelar: det besparar domstolen mål som endast har ett obetydligt samband med gemenskapsrätten och där skillnaderna i sammanhang är som tydligast.

68. Lösningen i domen i målet Kleinwort Benson är dock något av en osäker kompromiss. Först och främst har den ingen stabil teoretisk förankring. Jag tror inte att de kriterier som uppställts skiljer mellan olika

26 — Se punkt 26 i förslag till avgörande i Kleinwort Benson (se fotnot 17).

begreppsmässiga kategorier. I fall då författarna av fördraget eller av den gemenskapsrättsliga lagstiftningen valt att inte utvidga gemenskapsrätten till ett visst område, kan medlemsstaterna inta olika ståndpunkter angående behovet av att ensidigt göra detta i den nationella lagstiftningen. En gemenskapsrättslig bestämmelse som i en medlemsstat anses styra innehållet i nationella bestämmelser som härrör från denna kan i en annan medlemsstat betraktas som enbart en potentiellt intressant modell med en för ändamålet lämplig rättspraxis.

69. Oberoende av de lagstiftningsval som en medlemsstat kan göra förblir gemenskapernas rättsordning och de nationella rättsordningarna skilda åt. I avsaknad av en uttrycklig anmärkning i artikel 177 anser jag inte att domstolen skall tillåta att omfattningen av dess behörighet bestäms av nationell lagstiftning. Om domstolen gjorde det skulle dess behörighet variera stort mellan medlemsstaterna.

70. Jag anser för det andra inte att avgörandet i Kleinwort Benson har uppnått den ursprungliga målsättningen, nämligen att garantera att domstolens avgörande tillämpas av den nationella domstolen. Även i fall då nationell lagstiftning innehåller en uttrycklig hänvisning till gemenskapsrätten, på så sätt att den gemenskapsrättsliga bestämmelsens och den nationella bestämmelsens ordalydelse är identiska, skulle det fortfarande vara möjligt för den nationella domstolen att komma fram till att de båda bestämmelsernas olika sammanhang påkallar olika tolkningar. Som redan konstaterats kan till och med två identiskt lydande bestämmelser i gemenskapsrätten fordra olika tolkningar på grund av deras olika sammanhang.

71. För det tredje, som jag redan påpekat, kvarstår trots det nära sambandet mellan den gemenskapsrättsliga bestämmelsen och den nationella bestämmelsen, de risker och svårigheter som är förbundna med att gemenskapsrättsliga bestämmelser tolkas utanför sitt sammanhang.

72. Som det framgår av detta mål är, för det fjärde, dessutom kravet på en direkt och ovillkorlig hänvisning till gemenskapsrätten både svårt att tillämpa och godtyckligt. I målet Giloy framstår det som allmänt vedertaget att de tyska tullmyndigheterna måste tillämpa artikel 244 då de uppbär mervärdesskatt på import. Det kravet följer dock inte klart av lagstiftningen utan har delvis sitt upphov i rättspraxis och doktrin. Det ankommer under alla omständigheter inte på domstolen att tolka tysk lagstiftning — det är en sak för den nationella domstolen. I målet Leur-Bloem föreligger helt klart ingen direkt och ovillkorlig hänvisning från den nederländska lagstiftningen till gemenskapsrätten. Detta kan dock helt enkelt bero på den gemenskapsrättsliga aktens beskaffenhet. Medan det är möjligt att en nationell bestämmelse kan innehålla en uttrycklig hänvisning till en gemenskapsrättslig förordning eller konvention, kan en medlemsstat som önskar tillämpa ett direktivs bestämmelser i ett icke-gemenskapligt sammanhang helt enkelt

utvidga omfattningen av sin nationella lagstiftning för införlivande. Såsom är fallet i målet Leur-Bloem, kan den nationella domstolen dra slutsatsen att det föreligger ett samband med den gemenskapsrättsliga bestämmelsen på grund av syftet med de nationella bestämmelserna och deras ordalydelse, möjligen med hänvisning till förarbetena. Att artikel 14 b andra stycket a i den nederländska lagen av år 1964, som kommissionen påpekar, inte ord för ord återger texten i skattedirektivet är knappast överraskande — detta gör inte heller artikel 14 b andra stycket b, vilken är avsedd att införliva direktivet.

73. Jag tror mer allmänt att det vore godtyckligt att basera en åtskillnad med utgångspunkt i den metod enligt vilken en medlemsstat införlivar en gemenskapsrättslig bestämmelse i ett nationellt sammanhang. Det resultat som till exempel uppnås genom att vissa fördelar som ges i ett direktiv som endast är tillämpligt på inomgemenskapliga situationer utvidgas till att gälla interna situationer kan också uppnås genom en lämpligt formulerad bestämmelse som förbjuder omvänd diskriminering. Vilka medel som än används kvarstår det faktum att den tillämpliga bestämmelsen i tvister såsom denna ytterst är en bestämmelse i nationell lagstiftning. Sådana tvister gäller inte rättigheter eller skyldigheter som följer av gemenskapsrätten.

74. Slutligen, som vi har kunnat konstatera i de ifrågavarande målen, är det sannolikt att en kompromisslösning i linje med den som antogs i målet Kleinwort Benson medför betydande osäkerhet. Resultatet kommer oundvikligen att bli att domstolens behörighet kommer att bestridas på ett systematiskt sätt, vilket i många fall endast kommer att kunna avgöras efter att förfarandet vid domstolen har slutförts. Om domstolen utövar behörighet kommer dessutom ytterligare osäkerhet att råda angående huruvida den nationella domstolen, med beaktande av att sammanhangen är olika, skall tillämpa avgörandet.

Gränserna för domstolens behörighet under artikel 177

75. Min slutsats är därför att domstolen endast skall besluta i mål där den har kännedom om tvistens faktiska och rättsliga sammanhang och där sammanhanget är sådant att det beaktats av den gemenskapsrättsliga bestämmelsen. Jag anser att det ställningstagandet är det enda som står i överensstämmelse med rättsliga grundsatser och syftet med artikel 177, vilket garanterar att domstolens avgörande är ändamålsenligt för att lösa tvisten samt undviker risken för att domstolen ombeds tolka en gemenskapsrättslig bestämmelse utanför dess riktiga sammanhang. Den slutsatsen tillhandahåller också ett hanterbart och klart kriterium som kommer att förse de nationella domstolarna med en nödvändig grad av säkerhet vad gäller omfattningen av domstolens behörighet.

76. Jag är följaktligen av den åsikten att domstolen inte skall meddela avgörande i något av målen. I båda målen har den nationella lagstiftaren lånat en gemenskapsrättslig bestämmelse och gjort den tillämplig i ett sammanhang som ligger utanför det sammanhang där den varit avsedd att verka.

77. Vad gäller tidigare mål delar jag generaladvokat Tesauros åsikt att domstolen inte längre skall besluta i mål som Thomasdünger, Dzodzi, Gmurzynska-Bscher och Tomatis och Fulchiron. Jag anser å andra sidan att målen Fournier och Federconsorzi blev riktigt beslutade. I dessa mål förelåg en grundläggande skillnad i att de ifrågavarande överenskommelserna ingicks i enlighet med de gemenskapsrättsliga bestämmelserna. De faktiska omständigheterna i båda målen omfattades därför helt av de gemenskapsrättsliga bestämmelserna, och det stod i överensstämmelse både med syftet med artikel 177 och kravet på att domstolen för att besvara de nationella domstolarnas frågor skall meddela avgörandet i ett för domstolen relevant sammanhang.

78. Det är riktigt, som generaladvokat Tesauro konstaterade i målet Kleinwort Benson, att tolkningen av de kontrakt vilka det var fråga om i Fournier och Federconsorzi skulle ske i överensstämmelse med nationell lag. Detta är dock också riktigt då tolkningen som skall ges en gemenskapsrättslig bestämmelse är av betydelse för tolkningen av en nationell bestämmelse för införlivande. Båda fallen har dock det gemensamt att bestämmelsen eller kontraktsbestämmelsen tillämpas inom ett gemenskapssammanhang.

79. Jag vill understryka att jag inte föreslår att domstolen skall avböja behörighet i alla mål där vikten av en fråga är beroende av en eventuell överträdelse av nationell lag. Tag exempelvis en situation där en medlemsstat utövat ett för den i ett direktiv förbehållet skön att ställa strängare krav än vad direktivet uppställer, men där den nationella införlivandelagstiftningen bemyndigar endast den behöriga myndigheten i medlemsstaten att anta de bestämmelser som enligt gemenskapsrätten är absolut nödvändiga för att direktivet införlivas (en situation som liknar den som förelåg i målet RTI [27]). I en sådan situation kan den nationella domstolen vilja förvissa sig om de minimikrav som direktivet uppställer, och hänskjuta en fråga till domstolen i detta avseende för att kunna granska ett påstående om att medlemsstaten överskred sina befogenheter enligt den nationella lagstiftningen. Jag anser att domstolen, under sådana omständigheter, skall anta behörighet eftersom den nationella lagen inte har införlivat de gemenskapsrättsliga bestämmelserna i ett annat sammanhang och att det därför inte föreligger någon fara för att domstolen skall besvara en fråga utanför dess sammanhang.

80. Det kan vara nyttigt att tänka i termer av en åtskillnad mellan "vertikal" och "horisontal" verkan av gemenskapsrätten i en nationell rättsordning. I fall då den nationella lagen har införlivat gemenskapsrätten i ett nationellt sammanhang där gemenskapsrätten själv inte gäller, rör det sig om vad som kan kallas en "horisontal" situation: gemenskapsrätten är av betydelse endast därför att den genom ett val i nationell lag utvidgats till att omfatta en inhemsk situation för vilken den inte var avsedd att gälla. En sådan utvidgning kan genomföras genom en

27 — Se mitt förslag till avgörande föredraget den 11 juli 1996 i förenade målen C-320/94, C-328/94, C-329/94, C-337/94, C-338/94 och C-339/94, RTI m. fl. (REG 1996, s. I-6471).

uttrycklig utvidgning eller genom att återge de gemenskapsrättsliga bestämmelserna, eller också genom en allmän bestämmelse i den nationella lagstiftningen som förbjuder omvänd diskriminering eller oskälig konkurrens. Å andra sidan, i fall då gemenskapsrätten endast är införlivad i den utsträckning som den gemenskapsrättsliga lagstiftningen förutser, kan de förutsebara verkningar som härrör från den nationella lagen, som ett resultat av införlivandet, även i långsökta fall anses omfattas av vad som avsågs med gemenskapsrätten. Detta kan betraktas som "vertikal" verkan. Jag anser till exempel att domstolen skulle ha behörighet i ett sådant mål som Federconsorzi även om rättstvisten hade i inträffat i ett tidigare skede i kedjan av händelser, på så sätt att ett bolag under liknande omständigheter hade betalat utan att diskutera, men dess försäkringsgivare hade bestridit det erlagda beloppet när bolaget framställde krav enligt försäkringsavtalet, med följd att begäran om förhandsavgörande framställdes till domstolen angående betydelsen av samma gemenskapsrättsliga bestämmelse som det som saken gällde i Federconsorzi.

81. Genom att använda uttrycket "inom vad som avsågs med gemenskapsrätten", har jag inte för avsikt att begränsa en berättigad begäran om förhandsavgörande till sådana situationer som särskilt avsetts av författarna till gemenskapslagstiftningen. Jag misstänker till exempel att de kanske inte förutsett behovet av att, till följd av stölden av olivolja i målet Federconsorzi, tolka ett kontraktuellt begrepp som hänvisade till gemenskapsbestämmelsen. Jag har endast för avsikt att hänvisa till situationer vilka kan sägas ha följt naturligt av införlivandet av gemenskapsrätten och inte av att gemenskapsrätten har utvidgats till en situation där det aldrig var avsett att den skulle tillämpas.

Förslag till avgörande

82. Jag är därför av den åsikten att domstolen skall besvara de frågor som ställts av Gerechtshof te Amsterdam i mål C-28/95 Leur-Bloem och av Hessisches Finanzgericht i mål C-130/95 Giloy enligt följande:

Domstolen har inte behörighet enligt artikel 177 i fördraget att besvara de frågor som ställts till den.