DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)
den 3 juli 1997 *

I mål C-330/95,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre (Förenade kungariket), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Goldsmiths (Jewellers) Ltd

och

Commissioners of Customs & Excise,

angående tolkningen av artikel 11 C.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s.1),

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden G.F. Mancini samt domarna C.N. Kakouris (referent), P.J.G. Kapteyn, G. Hirsch och R. Schintgen,

generaladvokat: A. La Pergola,
justitiesekreterare: byrådirektören L. Hewlett,

* Rättegångsspråk: engelska.

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Goldsmiths (Jewellers) Ltd, genom Dario Garcia, Tax partner of Ernst & Young, Chartered Accountants,

— Förenade kungarikets regering, genom Stephen Braviner, Treasury Solicitor's Department, i egenskap av ombud, biträdd av Eleanor Sharpston, barrister,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom Enrico Traversa och Peter Oliver, rättstjänsten, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 8 januari 1997 av: Goldsmiths (Jewellers) Ltd, företrätt av Dario Garcia, Förenade kungarikets regering, företrädd av John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, i egenskap av ombud, biträdd av Eleanor Sharpston, Tysklands regering, företrädd av Ernst Röder, Ministerialrat vid förbundsekonomiministeriet, i egenskap av ombud, samt av kommissionen,

och efter att den 27 februari 1997 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre, har genom beslut av den 19 december 1994, som inkom till domstolen den 19 oktober 1995, enligt

artikel 177 i EG-fördraget begärt ett förhandsavgörande av en fråga angående tolkningen av artikel 11 C.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, nedan kallat sjätte direktivet).

2 Frågan har uppkommit i en tvist mellan Goldsmiths (Jewellers) Ltd (nedan kallat Goldsmiths) och Commissioners of Customs & Excise (nedan kallade Commissioners), vilka är behöriga i fråga om uppbörd av mervärdesskatt angående återbetalning av mervärdesskattebelopp som Goldsmiths har betalat.

3 Det framgår av handlingarna i målet att Goldsmiths, som är tillverkare och säljare av smycken, har slutit ett avtal med RRI Ltd (nedan kallat RRI), ett företag vars verksamhet bestod i att byta varor mot de tjänster som företaget tillhandahöll. Enligt avtalet skulle Goldsmiths tillhandahålla RRI smycken i utbyte mot reklamtjänster.

4 För att verkställa avtalet levererade Goldsmiths den 23 oktober 1991 smycken för en summa av 202 809,47 UKL, varav 30 205,67 UKL utgjorde mervärdesskatt, till RRI. Bolaget förvärvade på så sätt rätten till reklamtjänster från RRI för exakt samma belopp, inklusive mervärdesskatt.

5 Den 22 februari 1992 skickade Goldsmiths en faktura avseende mervärdesskatt till RRI med hänvisning till transaktionen. Bolaget uppgav dessutom leveransen i sin mervärdesskattedeklaration för perioden 1 september—30 november 1991 och betalade in mervärdesskatten till skattemyndigheterna.

6 Därefter verkställde RRI avtalet genom att till Goldsmiths tillhandahålla reklamtjänster värda 68 678,03 UKL varav 9 335 UKL utgjorde mervärdesskatt.

7 Sedan RRI levererat ytterligare reklamtjänster blev bolaget emellertid insolvent och likviderades innan det kunde verkställa alla förpliktelser som härrörde från bytesavtalet med Goldsmiths. Priset för de reklamtjänster som inte kunde tillhandahållas Goldsmiths uppgick till 135 162,12 UKL, varav 20 130,53 UKL utgjorde mervärdesskatt.

8 Sedan Goldsmiths förstått att resten av reklamtjänsterna inte skulle tillhandahållas, justerade Goldsmiths sin mervärdesskattedeklaration för den period som löpte ut den 28 februari 1993, genom att minska mervärdesskattens nettobelopp med 20 130 UKL, det vill säga det mervärdesskattebelopp som motsvarade de reklamtjänster som inte hade tillhandahållits av RRI.

9 Genom beslut av den 1 juni 1993 vägrade Commissioners att godta justeringen och skickade ett meddelande om uppbörd av mervärdesskatt till ett belopp av 20 130 UKL jämte ränta. Detta beslut fattades med stöd av artikel 11 i Finance Act 1990, som var tillämplig vid tiden för händelserna i målet vid den nationella domstolen och enligt vilken rätten till återbetalning av mervärdesskatt när fordringar inte kan indrivas var underkastad det villkoret att vederlaget för leveransen av varor eller tjänster utgjordes av pengar. Enligt Commissioners kunde inte återbetalning av mervärdesskatt ske till Goldsmiths eftersom avtalet mellan Goldsmiths och RRI inte gällde vederlag i form av pengar.

10 Goldsmiths höll fast vid sin uppfattning och överklagade Commissioners' beslut till Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre, och åberopade artikel 11 C i sjätte direktivet, vars första punkt lyder:

"Om varor eller tjänster avbeställs eller inte godkänns eller om betalning helt eller delvis uteblir eller om priset har nedsatts efter det att tillhandahållandet ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i överensstämmelse därmed på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.

För de fall att betalning helt eller delvis uteblir får medlemsstaterna dock göra undantag från denna bestämmelse."

11 I sitt överklagande har Goldsmiths anfört att artikel 11 i Finance Act 1990, genom vilken denna bestämmelse införlivades i Förenade kungariket, inte kunde begränsa befrielsen från skatt till de fall då det icke betalade vederlaget utgjordes av pengar, utan att den skulle utsträckas till att omfatta de fall då vederlaget betalades in natura. Härav har bolaget dragit den slutsatsen att artikel 11 i Finance Act 1990 strider mot artikel 11 C.1 i sjätte direktivet. Goldsmiths har tillagt att, även om denna bestämmelse ger medlemsstaterna möjlighet att totalt utesluta justeringar för fordringar som inte kan drivas in medger den inte en partiell uteslutning, det vill säga en uteslutning av vissa sorters transaktioner, eftersom möjligheten att göra undantag är av karaktären "allt eller inget".

12 Commissioners har däremot i huvudsak anfört att sjätte direktivet korrekt hade införlivats av Förenade kungariket, eftersom möjligheten att göra undantag från sjätte direktivet med stöd av artikel 11 C.1 inte var underordnad något villkor. Att bestämmelsen inte behöver tillämpas skulle inte betyda att medlemsstaterna måste anta ett tillvägagångssätt som består av "allt eller inget" utan att de har möjligheten att låta bli att tillämpa regeln som den är. Enligt Commissioners ligger detta tillvägagångssätt närmare målet med sjätte direktivet.

13 Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre, hyste tvivel om hur sjätte direktivet skulle tolkas och beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

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

14 För att besvara frågan måste det erinras om att det för att harmonisera beskattningsunderlaget föreskrivs i artikel 11 A första stycket a att detta underlag inom landet utgörs av allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller tredje man för leveranser av varor.

15 Denna bestämmelse är uttryck för en grundläggande princip i sjätte direktivet, enligt vilken beskattningsunderlaget utgörs av det vederlag som faktiskt har erhållits (dom av den 23 november 1988 i mål 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Rec. 1988, s. 6365, punkt 16). Följden av detta blir att skatteförvaltningen inte kan uppbära ett större mervärdesskattebelopp än det som den skattskyldige har erhållit (dom av den 24 oktober 1996 i mål C-317/94, Elida Gibbs, REG 1996, s. I-5339, punkt 24).

16 I överensstämmelse med denna princip bestäms i tidigare nämnda artikel 11 C.1 första stycket i sjätte direktivet de fall i vilka medlemsstaterna skall nedsätta beskattningsunderlaget med motsvarande belopp och på de villkor som medlemsstaterna bestämmer. Genom denna bestämmelse tvingas således medlemsstaterna att nedsätta beskattningsunderlaget, och därmed det mervärdesskattebelopp som den skattskyldige skall betala, varje gång efter ett avtals ingående som en del av eller hela vederlaget inte har erhållits av den skattskyldige.

17 Emellertid får medlemsstaterna enligt andra stycket i artikel 11 C.1 i sjätte direktivet göra undantag från ovannämnda bestämmelse för de fall betalning helt eller delvis uteblir.

18 Denna möjlighet att göra undantag, som är strikt begränsad till det sistnämnda fallet, är grundad på tanken att utebliven betalning från motparten under vissa omständigheter och på grund av rättsläget i den berörda medlemsstaten kan vara svår att kontrollera eller vara endast tillfällig. Av detta följer att utövandet av denna möjlighet att medge undantag måste vara berättigat, så att åtgärder som medlemsstaterna vidtar för att använda sig av denna möjlighet inte skall hindra uppnåendet av målet att harmonisera skatterna som är det som eftersträvas i sjätte direktivet.

19 Vad gäller artikel 11 i Finance Act 1990 motiverar Förenade kungariket uteslutandet från återbetalning av skatten genom att göra gällande att risken för bedrägeri är större när det icke betalade vederlaget inte utgörs av pengar.

20 Denna motivering kan av två skäl inte vinna bifall.

21 Först och främst framgår det av domen av den 10 april 1984 i mål 324/82, kommissionen mot Belgien (Rec. 1984, s. 1861, punkt 29) att de åtgärder som är ägnade att förhindra skattebedrägerier eller skatteflykt i princip inte kan avvika beträffande det beskattningsunderlag som anges i artikel 11 i sjätte direktivet annat än i den utsträckning som det är strikt nödvändigt för att uppnå detta specifika mål.

22 En lagstiftning som den som tvisten vid den nationella domstolen gäller förändrar emellertid beskattningsunderlaget för denna typ av transaktioner på ett sätt som överskrider vad som är strikt nödvändigt för att undvika skattebedrägerier genom att de generellt och systematiskt utan urskiljning utesluter återbetalning av mervärdesskatt i alla de fall då vederlaget inte består av pengar. Detta framgår ännu tydligare i målet vid den nationella domstolen, eftersom det, som Förenade kungarikets regering har medgivit i sitt skriftliga yttrande, inte förelåg någon risk för bedrägeri.

23 För det andra bör det framhållas att varken artikel 11 A.1 a eller artikel 11 C.1 gör åtskillnad mellan vederlag i pengar och vederlag in natura. Som framgår av ovan nämnda dom i målet Naturally Yours Cosmetics Ltd, punkt 16, räcker det, för att bestämmelserna skall tillämpas, att vederlaget kan uttryckas i pengar (se även dom av den 2 juni 1994 i mål C-33/93, Empire Stores, Rec. 1994, s. I-2329, punkt 12). Eftersom de två situationerna från ekonomisk och kommersiell synpunkt är identiska behandlas de två kategorierna likadant i sjätte direktivet.

24 Det följer härav att de transaktioner där vederlaget är in natura diskrimineras i förhållande till dem där vederlaget utgörs av pengar, om de utesluts från återbetalning av mervärdesskatt när vederlaget inte har erlagts.

25 En differentiering som den som följer av den omtvistade lagstiftningen avskräcker näringsidkare från att sluta bytesavtal, fastän dessa från ekonomisk och kommersiell synpunkt inte på något sätt skiljer sig från de transaktioner där vederlaget utgörs av pengar. På så sätt begränsas näringsidkarnas frihet att välja det avtal som de anser lämpligast för att tillgodose sina ekonomiska intressen.

26 Med hänsyn till alla här nämnda omständigheter skall frågan besvaras så, att undantaget som föreskrivs i artikel 11 C.1 andra stycket i sjätte direktivet skall tolkas på så sätt att en medlemsstat som antar bestämmelser som tillåter återbetalning av mervärdesskatt i fall av helt eller delvis utebliven betalning av vederlaget

inte tillåts att utesluta återbetalning när vederlaget betalas in natura om den tillåter återbetalning när vederlaget utgörs av pengar.

27 Under sammanträdet har den brittiska regeringen, för det fall domstolen tolkar undantaget i fråga på så sätt att en medlemsstat inte får utesluta återbetalning av mervärdesskatt när det icke betalade vederlaget är in natura, begärt att domstolen skall begränsa domens verkningar i tiden. Den har i detta hänseende huvudsakligen anfört att denna tolkning skulle leda till allvarliga problem i Förenade kungariket och andra medlemsstater vilka i god tro har tolkat detta undantag.

28 I detta hänseende finns det skäl att konstatera att Förenade kungarikets regering inte har angivit någon konkret uppgift beträffande de allvarliga problem som enligt regeringen skulle följa av den tolkning som gjorts av undantaget i fråga. Av detta följer att det i förevarande fall inte finns någon omständighet som berättigar ett undantag från principen, enligt vilken en tolkningsdom får verkan bakåt i tiden från och med det datum då den tolkade bestämmelsen trädde i kraft.

Rättegångskostnader

29 De kostnader som har förorsakats den tyska och den brittiska regeringen samt Europeiska gemenskapernas kommission, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

— angående den fråga som genom beslut av den 19 december 1994 förts vidare av Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre — följande dom:

1) Undantaget som föreskrivs i artikel 11 C.1 andra stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund — skall tolkas på så sätt att en medlemsstat som antar bestämmelser som tillåter återbetalning av mervärdesskatt i fall av helt eller delvis utebliven betalning av vederlaget inte tillåts att utesluta återbetalning när vederlaget betalas in natura om den tillåter återbetalning när vederlaget utgörs av pengar.

Mancini Kakouris Kapteyn

Hirsch Schintgen

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 3 juli 1997.

R. Grass

Justitiesekreterare

G.F. Mancini

Ordförande på sjätte avdelningen