Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 14 december 2017*

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Sjätte direktivet 77/388/EEG – Artikel 11 A.1 a – Beskattningsunderlag – Artikel 17 – Avdragsrätt – Artikel 27 – Särskilda avvikande åtgärder – Beslut 89/534/EEG – Försäljningsstruktur som baseras på leverans av varor av icke-skattskyldiga personer – Beskattning av varans normalvärde i sista konsumtionsledet – Kostnader som dessa personer har burit omfattas”

I mål C-305/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av First-tier Tribunal (Tax Chamber) (domstol i första instans (skatteavdelning), Förenade kungariket)), genom beslut av den 25 maj 2016, som inkom till domstolen den 30 maj 2016, i målet

Avon Cosmetics Ltd

mot

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden L. Bay Larsen, samt domarna J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby och M. Vilaras (referent),

generaladvokat: M. Bobek,

justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 31 maj 2017,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Avon Cosmetics Ltd, genom D. Scorey, QC, och R. Cordara, QC, på uppdrag av A. Cook, I. Hyde och S. P. Porter, solicitors,

– Förenade kungarikets regering, genom J. Kraehling, G. Brown och D. Robertson, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av M. Hall, QC,

– Europeiska unionens råd, genom J. Bauerschmidt, E. Moro och E. Chatziioakeimidou, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: engelska.

– Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios, R. Lyal och A. Lewis, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 7 september 2017 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets sjätte direktiv 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), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2004/7/EG av den 20 januari 2004 (EUT L 27, 2004, s. 44) (nedan kallat sjätte direktivet), och de principer som reglerar direktivet med beaktande av den avvikande åtgärd som beviljades Förenade kungariket genom rådets beslut 89/534/EEG av den 24 maj 1989 om att bemyndiga Förenade kungariket att, med avseende på vissa leveranser till icke-registrerade återförsäljare, genomföra en åtgärd som avviker från artikel 11 [A.1 a] i sjätte direktivet (EGT L 280, 1989, s.54), samt giltigheten av detta beslut.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Avon Cosmetics Ltd (nedan kallat Avon) och Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (skatte- och tullmyndigheten i Förenade konungariket, nedan kallad skattemyndigheten), angående kostnader som burits av icke skattskyldiga återförsäljare och som inte beaktats vid fastställandet av beskattningsunderlaget för den mervärdesskatt Avon enligt beslut 89/534 är skyldigt att betala.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Sjätte direktivet upphävdes och ersattes den 1 januari 2007 av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

4 I artikel 2 i sjätte direktivet föreskrevs följande:

”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,

…”

5 I artikel 4.1 i detta direktiv föreskrevs följande:

”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.”

6 Artikel 11 i direktivet hade följande lydelse:

”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.

…”

7 I artikel 17 i samma direktiv, med rubriken ”Avdragsrättens inträde och räckvidd”, angavs följande:

”1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

…”

8 Artikel 27 i sjätte direktivet hade följande lydelse:

”1. Rådet får enhälligt på kommissionens förslag 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 det skattebelopp som skall betalas i sista konsumtionsledet.

2. En medlemsstat som önskar genomföra de åtgärder som avses i punkt 1 skall underrätta kommissionen om dem och förse kommissionen med alla nödvändiga upplysningar. …

…”

9 I skäl 2–5, 9 och 10 till beslut 89/534 anges följande:

”Förenade kungariket har genom beslut 85/369 …, antaget den 13 juni 1985, i enlighet med det förfarande som föreskrivs i artikel 27.4 i sjätte direktivet, bemyndigats införa en avvikande åtgärd under en period på två år för att bekämpa skatteundandragande.

Vissa försäljningsstrukturer där skattskyldiga personer säljer varor till icke skattskyldiga personer för vidareförsäljning till slutkonsumenter leder till skatteundandragande i det sista konsumtionsledet.

För att undvika sådant skatteundandragande tillämpar Förenade kungariket en åtgärd som innebär att skattemyndigheterna får anta administrativa beslut om att skatt på tillhandahållanden från skattskyldiga personer som nyttjar sådana försäljningsstrukturer ska beräknas på varornas normalpris i detaljhandelsledet.

Dessa bestämmelser utgör ett undantag från artikel 11 [A.1 a] i sjätte mervärdesskattedirektivet, som föreskriver att inom landets territorium utgörs beskattningsunderlaget för tillhandahållande av varor det fulla vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa transaktioner.

…

I dom av den 12 juli 1988 ((Direct Cosmetics och Laughtons Photographs (138/86 och 139/86, EU:C:1988:383)), slog EU-domstolen bland annat fast, att artikel 27 i sjätte mervärdesskattedirektivet ger en möjlighet att anta sådana avvikande åtgärder som de nu aktuella, förutsatt att den därigenom uppkomna olikbehandlingen är motiverad på objektiva grunder.

För att fastställa att detta villkor har uppfyllts ska kommissionen underrättas om samtliga administrativa beslut som skattemyndigheterna i förekommande fall antar med avseende på den aktuella avvikande åtgärden.

…”

10 I artikel 1 i beslutet föreskrivs följande:

”Som en avvikande åtgärd från artikel 11 (A.1 a) i sjätte direktivet bemyndigas Förenade kungariket härmed föreskriva att, då försäljningsstrukturer som grundar sig på tillhandahållande av varor via icke skattskyldiga personer leder till att skatt inte tas ut i sista konsumtionsledet, ska beskattningsunderlaget för tillhandahållande av varor till dessa personer vara varornas normalpris såsom det fastställts i detta led.”

Förenade kungarikets lagstiftning

11 I section 1.1 i Value Added Tax Act 1994 (1994 års mervärdesskattelag, nedan kallad 1994 års lag) anges följande:

”Mervärdesskatt ska, i enlighet med bestämmelserna i denna lag, tas ut på

(a) tillhandahållanden av varor och tjänster i Förenade kungariket …”

12 I section 4.1 i nämnda lag föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt ska tas ut på samtliga leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster som utförs i Förenade kungariket när fråga är om en skattepliktig leverans eller ett skattepliktigt tillhandahållande som en skattskyldig person utför inom ramen för dennes ekonomiska verksamhet.

…”

13 I section 19.2 i samma lag anges följande:

”Om leveransen sker mot kontant vederlag motsvarar dess värde det belopp som betalats med avdrag för mervärdesskatt som ska erläggas.

…”

14 Schedule 6.2 i samma lag har följande lydelse:

”När

(a) en skattskyldig persons verksamhet helt eller delvis består i att tillhandahålla ett antal enskilda personer med varor som skall återförsäljas i detaljhandel, antingen av sistnämnda eller andra personer, och

(b) dessa personer inte är skattskyldiga personer,

får [skattemyndigheten] genom ett skriftligt meddelande underrätta den skattskyldiga personen om att värdet av varje sådant tillhandahållande efter det att underrättelsen skett eller efter ett i underrättelsen angivet senare datum skall anses vara det i detaljhandeln gängse marknadspriset.”

15 Med stöd av ovannämnda undantag utfärdade skattemyndigheten ett meddelande om föreskrifter till Avon (*Notice of Direction*) (nedan kallat meddelandet om föreskrifter) med följande lydelse:

”I enlighet med [schedule 6.2 i 1994 års lag] föreskriver [skattemyndigheten] härmed att efter den 1 juli 1985 ska beskattningsunderlaget för mervärdesskatt som utgår på samtliga skattepliktiga leveranser av varor

(a) från er till icke skattskyldiga personer …

(b) för detaljhandelsförsäljning av de personer som anges i a) ovan eller andra

vara det i detaljhandeln gängse marknadspriset.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

16 Avons verksamhet består i tillverkning och försäljning av varor för huvudsakligen kosmetiskt bruk. Dess detaljhandelsförsäljning sker via enskilda representanter (nedan kallade representanterna), varav de allra flesta som är aktiva inom Förenade kungariket inte är skattskyldiga, med anledning av att de inte är registrerade för mervärdesskatt och att deras redovisade omsättning inte är tillräckligt hög för att de ska vara skyldiga att registrera sig för sådan skatt.

17 Avons försäljning till dessa representanter är skattepliktig och sker till ett reducerat pris i jämförelse med Avons priser i detaljhandeln. Eftersom representanterna inte är skattskyldiga är deras detaljhandelsförsäljning inte skattepliktig.

18 Denna struktur innebär att skillnaden mellan detaljhandelspriset och det pris representanterna betalar till Avon inte är föremål för mervärdesskatt.

19 För att åtgärda detta har Förenade kungariket, bland annat genom Finance Act 1977 (1977 års budgetlag), bemyndigat skattemyndigheten att utfärda förelägganden till skattskyldiga personer så att den skatt de ska betala beräknas på grundval av detaljhandelspriset.

20 I enlighet med artikel 27.5 i sjätte direktivet underrättade Förenade kungariket Europeiska gemenskapernas kommission om denna åtgärd, såsom en särskild avvikande åtgärd i den mening som avses i punkt 1 i samma artikel, och om att nämnda medlemsstat hade för avsikt att stå fast vid denna åtgärd sedan sjätte direktivet trätt i kraft den 1 januari 1978.

21 Genom rådets beslut 85/369/EEG av den 13 juni 1985, med rubriken ”Tillämpning av artikel 27 i rådets [sjätte direktiv] av den 17 maj 1977 om [mervärdesskatt] (Bemyndigande för Förenade kungariket att anta en avvikande åtgärd avsedd att förhindra visst skatteundandragande” (EGT L 199, 1985, s. 60), beviljades åtgärden för en period på två år, som sedan förlängdes med ytterligare två år.

22 Vid prövningen av begäran om förhandsavgöranden avseende genomförandet av den avvikande åtgärd som beviljats genom beslut 85/369 har domstolen inte funnit några omständigheter som kan påverka giltigheten av detta beslut (dom av den 12 juli 1988, Direct Cosmetics och Laughtons Photographs, 138/86 och 139/86, EU:C:1988:383).

23 Genom beslut 89/534 förlängde rådet tillståndet för Förenade kungariket att avvika från artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet, för att förhindra att det sista konsumtionsledet undgick beskattning.

24 Enligt schedule 6.2 i 1994 års lag, som antagits med stöd av nyssnämnda beslut och meddelandet om föreskrifter, utgörs Avons beskattningsunderlag av försäljningsvärdet i sista konsumtionsledet av de varor bolaget levererar till icke skattskyldiga personer. Enligt detta system beräknas således mervärdesskatten på de varor som Avon säljer till sina representanter på grundval av de priser representanterna tar ut av sina kunder, och inte på priset exklusive mervärdesskatt som Avon tar ut av sina representanter, vilket innebär att Avon påförs överskjutande mervärdesskatt. I praktiken gör skattemyndigheten emellertid två justeringar av denna beräkning för att ta hänsyn till den omständigheten att icke skattskyldiga representanter köper vissa varor för personligt bruk och att de säljer vissa varor till rabatterat pris.

25 Vid den hänskjutande domstolen begärde Avon återbetalning av överskjutande mervärdesskatt till ett totalt belopp på drygt 14 000 000 pund (GBP) (cirka 15 792 000 euro), med anledning av att det beskattningssystem som tillämpas på Avon i enlighet med meddelandet om föreskrifter inte beaktade skatten på representanternas kostnader för inköp av demonstrationsvaror, vilka var avsedda att bidra till ökade försäljningsvolymer och som Avon sålde till dem med en högre rabatt än den som tillämpades på andra varor. Enligt Avon utgjorde nämligen inköpen av dessa varor kommersiella kostnader, och om dessa representanter hade varit skattskyldiga skulle de ha kunnat göra avdrag för mervärdesskatten på dessa inköp.

26 Meddelandet om föreskrifter går följaktligen utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträvade syftet och innebär att överskjutande mervärdesskatt har inbetalats på grund av att det inte tillämpats någon justering för att beakta den mervärdesskatt representanterna betalat vid inköp av sådana demonstrationsvaror. Således har principerna om proportionalitet, likabehandling och skatteneutralitet åsidosatts, och en konkurrensnackdel uppstått för Avon i förhållande till företag som använder sig av sedvanliga försäljningsmetoder, som inte måste betala sådan överskjutande mervärdesskatt.

27 Avon har även gjort gällande att i sin ansökan försåg inte Förenade kungariket kommissionen med alla nödvändiga upplysningar i den mening som avses i artikel 27.2 i sjätte direktivet, trots att problemet med olika behandling beträffande mervärdesskatt på demonstrationsvaror redan var känt. Vid den hänskjutande domstolen har Avon således yrkat i första hand att mervärdesskatten ska justeras med beaktande av skatten på dessa demonstrationsvaror, och i andra hand att beslut 89/534, schedule 6.2 i 1994 års lag och meddelandet om föreskrifter ska ogiltigförklaras.

28 Skattemyndigheten har erinrat om att nyssnämnda bestämmelse syftar till att förhindra att skatteinkomster uteblir på försäljning där detaljhandelspriset inte är föremål för mervärdesskatt. Nämnda myndighet anser att den omständigheten att den mervärdesskatt representanterna betalat vid inköp av demonstrationsvaror inte har beaktats inte utgör ett åsidosättande av principerna om proportionalitet, likabehandling och skatteneutralitet och inte medför att konkurrensen snedvrids eftersom Avon har valt en annan företagsstruktur och marknadsstrategi än traditionella återförsäljare, samt att Avon och dessa återförsäljare utövar sina verksamheter på skilda marknader, oberoende av att de varor som säljs är av liknande slag. Dessa omständigheter medför att en särbehandling i skattehänseende är motiverad.

29 Enligt denna myndighet är det dessutom önskvärt att inte komplicera beräkningen och uppbörden av mervärdesskatt i onödan för de skattskyldiga personerna eller skattemyndigheterna. Att godta Avons argument skulle emellertid leda till att de icke skattskyldiga representanterna ålades en avsevärd administrativ börda.

30 Skattemyndigheten har anfört att den inte kan tolka schedule 6.2 i 1994 års lag så att Avon kan göra avdrag för den mervärdesskatt representanterna betalat vid inköp av demonstrationsvaror utan att gå utöver vad som följer av rådets bemyndigande, sina egna föreskrifter, samt principen om att ett undantag från normal uppbörd av mervärdesskatt ska tolkas strikt.

31 Genom mellandom av den 19 februari 2014 fann den hänskjutande domstolen att det med hänsyn till lydelsen av beslut 89/534, som upprepas i schedule 6.2 i 1994 års lag, inte var möjligt att beakta den mervärdesskatt representanterna betalat vid inköp av demonstrationsvaror, vilket således ger upphov till en ”kvarstående” skatt, det vill säga ingående mervärdesskatt som inte kan dras av. Den hänskjutande domstolen fann att en sådan tolkning av sistnämnda bestämmelse skulle ge upphov till otillbörlig konkurrens mellan Avon och företag som säljer sina varor via skattskyldiga detaljhandlare. Schedule 6.2 i 1994 års lag skulle därmed gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sitt ändamål, nämligen att undvika alla former av skatteundandragande.

32 Då den hänskjutande domstolen ansåg att nyssnämnda bestämmelse upprepade lydelsen av beslut 89/534, och hyste tvivel angående beslutets giltighet med avseende på bland annat principen om skatteneutralitet, fann den det således lämpligt att begära domstolens tolkning härav.

33 Mot denna bakgrund beslutade First-tier Tribunal (Tax Chamber) ((domstol i första instans (skatteavdelning)) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1. Strider tillämpliga bemyndiganden, implementerande lagstiftning och/eller administrativa föreskrifter mot några relevanta unionsrättsliga bestämmelser och/eller principer i fall då icke skattskyldiga återförsäljare förvärvar varor och tjänster från direktförsäljare (försäljningsstöd) eller från tredjemän (tredjemansvaror- och tjänster), som i båda fallen nyttjas av de icke skattskyldiga 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 en avvikande åtgärd, senast bemyndigad genom beslut [89/534], såvitt de ålägger direktförsäljare att betala utgående mervärdesskatt på den icke registrerade återförsäljarens försäljningspris på övriga varor, utan avdrag för den mervärdesskatt som den icke skattskyldiga återförsäljaren betalat vid inköp av sådant försäljningsstöd och/eller tredjemansvaror- och tjänster?

2. Var Förenade kungariket, vid ansökan om bemyndigande av rådet, skyldigt att anta den avvikande åtgärd [som avses i schedule 6.2 i 1994 års lag], att upplysa kommissionen om att icke skattskyldiga återförsäljare betalar mervärdesskatt vid förvärv av säljstöd och/eller tredjemansvaror- och tjänster som nyttjas i deras ekonomiska verksamhet, och att den avvikande åtgärden således måste tillåta att en justering görs för ingående mervärdesskatt som inte kan dras av, eller för överskjutande utgående mervärdesskatt?

3. För det fall att den första och/eller andra frågan besvaras jakande:
   a) Kan och bör tillämpliga bemyndiganden, genomförandelagstiftning och/eller administrativa föreskrifter tolkas så, att hänsyn ska tas till antingen i) betald, icke avdragsgill mervärdesskatt på säljstöd eller tredjemansvaror- och tjänster som icke skattskyldiga återförsäljare nyttjar i sina ekonomiska verksamheter, eller ii) mervärdesskatt uppburen av [skattemyndigheten] som överstiger undandragen skatt, eller iii) eventuell otillbörlig konkurrens som skulle kunna uppstå mellan direktförsäljare, deras icke skattskyldiga återförsäljare och företag som inte ägnar sig åt direktförsäljning?
   b) Huruvida
      i) bemyndigandet av Förenade kungarikets avvikande åtgärd från artikel 11 … A.1 a i sjätte direktivet var rättstridigt?
      ii) det, förutom den avvikande åtgärden från artikel 11 … A.1 a i sjätte direktivet [som avses i schedule 6.2 i 1994 års lag], också är nödvändigt att bevilja en avvikande åtgärd från artikel 17 i samma direktiv? Om så är fallet, huruvida Förenade kungariket agerade rättsstridigt genom att inte ansöka hos kommissionen eller rådet om tillstånd att anta en avvikande åtgärd från [nämnda] artikel 17?
      iii) Förenade kungariket agerade rättsstridigt genom att inte ta ut mervärdesskatt på ett sätt som tillåter direktförsäljare att göra avdrag för mervärdesskatt på försäljningsstöd eller tredjemansvaror- och tjänster som icke skattskyldiga återförsäljare nyttjar i sina ekonomiska verksamheter?

iv) samtliga eller delar av tillämpliga bemyndiganden, implementerande lagstiftning och/eller administrativa föreskrifter därmed är ogiltiga och rättsstridiga?

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

i) en skyldighet att genomföra den avvikande åtgärden [som avses i schedule 6.2 i 1994 års lag] i nationell lagstiftning genom att införa en lämplig justering för a) betald, icke avdragsgill mervärdesskatt på säljstöd eller tredjemansvaror- och tjänster som icke skattskyldiga återförsäljare nyttjar i sina ekonomiska verksamheter, eller b) mervärdesskatt uppburen av skattemyndigheten som överstiger undandragen skatt, eller c) eventuell otillbörlig konkurrens som skulle kunna uppstå mellan direktförsäljare, deras icke skattepliktiga återförsäljare och företag som inte ägnar sig åt direktförsäljning, eller

ii) att ogiltigförklara bemyndigandet att anta den avvikande åtgärden [som avses i schedule 6.2 i 1994 års lag] och följaktligen även den avvikande åtgärden som sådan, eller

ii) att ogiltigförklara den nationella lagstiftningen, eller

iv) att ogiltigförklara meddelandet om föreskrifter, eller

v) att fastställa att Förenade kungariket är skyldigt att ansöka om bemyndigande att genomföra ytterligare en avvikande åtgärd som tillåter en vederbörlig justering för a) betald, icke avdragsgill mervärdesskatt på säljstöd eller tredjemansvaror- och tjänster som icke skattskyldiga återförsäljare nyttjar i sina ekonomiska verksamheter, eller b) mervärdesskatt uppburen av [skattemyndigheten] som överstiger undandragen skatt, eller c) eventuell otillbörlig konkurrens som skulle kunna uppstå mellan direktförsäljare, deras återförsäljare och företag som inte ägnar sig åt direktförsäljning.

4) Ska den skatteflykt eller det skatteundandragande i den mening som avses i artikel 27 i sjätte direktivet (artikel 395 i [direktiv 2006/112]) anses motsvara medlemsstatens nettoförlust av skatteintäkter (med beaktande av både betald utgående mervärdesskatt och ingående avdragsgill 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)?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

34 Genom sin första fråga söker den hänskjutande domstolen klarhet i dels huruvida artiklarna 17 och 27 i sjätte direktivet ska tolkas så, att de utgör hinder för en åtgärd – såsom den som är aktuell i det nationella målet och som i enlighet med artikel 27 i nämnda direktiv bemyndigats genom beslut 89/534 – som avviker från artikel 11 A.1 a i samma direktiv, och som anger att ett direktförsäljningsföretags beskattningsunderlag utgörs av varornas normalpris i sista konsumtionsledet när dessa varor säljs av icke skattskyldiga återförsäljare, utan att hänsyn tas till den ingående mervärdesskatt som dessa återförsäljare betalat vid inköp av demonstrationsvaror från företaget, dels huruvida beslut 89/534 är ogiltigt med anledning av att det inte gör det möjligt för Förenade kungariket att beakta den ingående mervärdesskatt som sådana återförsäljare betalat för dessa demonstrationsvaror, med följden att beslutet åsidosätter principerna om proportionalitet och skatteneutralitet.

35 Vad särskilt beträffar tolkningen av artiklarna 17 och 27 i sjätte direktivet ska det inledningsvis konstateras att enligt beslut 89/534 syftar den avvikande åtgärd som Förenade kungariket i enlighet med artikel 27 i sjätte direktivet tillåtits införa, och som införlivats med nationell rätt genom schedule 6.2 i 1994 års lag, till att förhindra skatteundandragande.

36 Såsom domstolen redan har slagit fast ska nationella undantagsbestämmelser som har till syfte att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande tolkas restriktivt, och de kan endast föreskriva undantag från regeln om beskattningsunderlag för mervärdesskatt enligt artikel 11 i sjätte direktivet i fall då det är absolut nödvändigt för att uppnå detta syfte (dom av den 10 april 1984, kommissionen/Belgien, 324/82, EU:C:1984:152, punkt 29, och dom av den 29 maj 1997, Skripalle, C-63/96, EU:C:1997:263, punkt 24).

37 Enligt den grundläggande principen i det gemensamma mervärdesskattesystemet som framgår av artikel 2 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt tas ut vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden, med avdrag för ingående mervärdesskatt som direkt kan hänföras till dessa transaktioner. Rätten till avdrag utgör nämligen en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen som i princip inte kan inskränkas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, EU:C:1995:223, punkterna 16 och 18, och dom av den 19 september 2000, Ampafrance och Sanofi, C-177/99 och C-181/99, EU:C:2000:470, punkt 34).

38 I enlighet med artikel 1 i beslut 89/534 och i liknande ordalag som i denna artikel, avviker i förevarande fall schedule 6.2 i 1994 års lag från artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet genom att föreskriva att skattemyndigheten får fastställa en skattskyldig persons beskattningsunderlag avseende varor som personen levererar till icke skattskyldiga återförsäljare med hänvisning till varornas gängse marknadspris i detaljhandeln. Härav följer att i en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet beskattas i viss mån den skattskyldiga personen i de icke skattskyldiga återförsäljarnas ställe.

39 Den avvikande åtgärd som bemyndigats genom beslut 89/534 åsyftar emellertid inte de bestämmelser som reglerar rätten till avdrag, som anges i artiklarna 17–20 i direktivet och som således är fortsatt tillämpliga i förevarande fall.

40 Närmare bestämt ger åtgärden ingen möjlighet att avvika från artikel 17.2 i sjätte direktivet, som anger att den skattskyldiga personen har rätt att, från den skatt han är skyldig att betala, dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

41 I enlighet med denna bestämmelse kan mervärdesskatt på demonstrationsvaror eller andra varor och tjänster som förvärvats av återförsäljare – oavsett om de är skattskyldiga eller ej – inte dras av från den skatt som ett direktförsäljningsföretag är skyldigt att betala, vilket är fallet för Avon i det nationella målet, som inte har förvärvat någon vara eller tjänst från tredjemän utan tvärtom, vad avser demonstrationsvaror, har sålt dem till dessa återförsäljare.

42 Det ska dessutom framhållas att de representanter som är aktuella i det nationella målet, som säljer varor genom en direktförsäljningsstruktur, inte är skattskyldiga och således har de enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet inte rätt att helt eller delvis göra avdrag för den skatt de fakturerats av varu- och tjänsteleverantörer.

43 Mot bakgrund av ovanstående ska den första frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 17 och 27 i sjätte direktivet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en åtgärd – såsom den som är aktuell i det nationella målet och som i enlighet med artikel 27 i nämnda direktiv bemyndigats genom beslut 89/534 – som avviker från artikel 11 A.1 a i samma direktiv, och som anger att ett direktförsäljningsföretags beskattningsunderlag utgörs av varornas normalpris i sista konsumtionsledet när dessa varor säljs av icke skattskyldiga återförsäljare, även om denna avvikande åtgärd inte tar hänsyn till den ingående mervärdesskatt som dessa återförsäljare betalat vid inköp av demonstrationsvaror från företaget.

44 Angående giltigheten av beslut 89/534 erinrar domstolen inledningsvis om att för att en unionsrättsakt avseende mervärdesskattesystemet ska anses vara förenlig med proportionalitetsprincipen måste dess bestämmelser vara ändamålsenliga och nödvändiga för att uppnå de syften som eftersträvas genom rättsakten, och som en åtgärd som i minsta möjliga utsträckning kan påverka sjätte direktivets mål och principer (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 september 2000, Ampafrance och Sanofi C-177/99 och C-181/99, EU:C:2000:470, punkt 60, och dom av den 29 april 2004, Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242, punkt 46).

45 I förevarande fall ska det påpekas att enligt skäl 2–4 i beslut 89/534 syftar den avvikande åtgärd som framgår av beslutet till att bekämpa skatteundandragande och dess ändamål är att göra det möjligt för Förenade kungariket att avhjälpa vissa särskilda problem avseende mervärdesskatt som uppstår vid direktförsäljning. Detta system innebär nämligen, på grund av att icke skattskyldiga återförsäljare förekommer i sista försäljningsledet, att återförsäljarnas leveranser av varor till slutkonsumenterna inte blir föremål för mervärdesskatt.

46 Härvidlag ska det påpekas att domstolen har slagit fast att begreppet ”skatteundandragande” i den mening som avses i artikel 27.1 i sjätte direktivet motsvarar en rent objektiv företeelse, och att nämnda bestämmelse tillåter att åtgärder som avviker från grundregeln i artikel 11 A.1 a i samma direktiv antas även när den skattskyldiga personen utövar sin verksamhet utan ha för avsikt att tillskansa sig en skattemässig förmån, utan av rent kommersiella skäl (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, punkterna 21 och 24).

47 Såvitt den avvikande åtgärd som anges i beslut 89/534 tillåter Förenade kungariket att ta ut mervärdesskatt på ett direktförsäljningsföretags försäljning av varor via icke skattskyldiga återförsäljare till slutkonsumenter, och fastställer företagets beskattningsunderlag med beaktande av det normalpris eller marknadspris återförsäljarna tar ut för dessa varor, motverkar denna åtgärd att skatteintäkter går förlorade i sådana försäljningsstrukturer. En dylik åtgärd förefaller således ändamålsenlig för att uppnå syftet att bekämpa skatteundandragande.

48 Enligt beslut 89/534 är det förvisso inte möjligt att, på ett eller annat sätt, beakta den ingående mervärdesskatt på demonstrationsvaror som icke skattskyldiga återförsäljare förvärvat från ett direktförsäljningsföretag.

49 Att beakta ingående mervärdesskatt vid fastställandet av beskattningsunderlaget för sådana tillhandahållanden som avses i artikel 1 i beslut 89/534 skulle emellertid utgöra ett otillåtet undantag från artikel 17.2 i sjätte direktivet, såsom framgår av punkterna 40 och 41 ovan.

50 Att beakta sådan ingående mervärdesskatt vid fastställandet av beskattningsunderlaget skulle dessutom komplicera uppbörden av mervärdesskatt från sådana försäljningsstrukturer som avses i beslutet.

51 Det kan följaktligen konstateras att beslut 89/534 inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet att bekämpa skatteundandragande.

52 Det ska vidare erinras om att principen om skatteneutralitet i synnerhet utgör hinder för att jämförbara och således konkurrerande varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (dom av den 10 november 2011, The Rank Group, C-259/10 och C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

53 Domstolen påpekar härvidlag att den omständigheten att beslut 89/534 inte beaktar ingående mervärdesskatt på demonstrationsvaror som icke skattskyldiga återförsäljare förvärvat från ett direktförsäljningsföretag, såsom Avon i det nationella målet, innebär att distributionskedjan av

företagets varor bär en tyngre skattebörda än den som belastar konkurrerande varor. Det kan emellertid konstateras att detta förhållande endast utgör en konsekvens av ett sådant direktförsäljningsföretags val av försäljningsmetod för sina varor.

54 Mot bakgrund av de överväganden som framgår av punkterna 47 och 48 ovan ska principen om skatteneutralitet således inte tolkas som att den tillåter att denna mervärdesskatt beaktas vid fastställandet av beskattningsunderlaget för sådana tillhandahållanden som avses i artikel 1 i beslut 89/534.

55 Följaktligen är beslut 89/534 en åtgärd som i minsta möjliga utsträckning kan påverka principen om skatteneutralitet.

56 Det följer av samtliga ovanstående överväganden att det vid prövningen av den första frågan inte har framkommit någon omständighet som kan påverka giltigheten av beslut 89/534.

Den andra frågan

57 Genom sin andra fråga söker den hänskjutande domstolen klarhet i huruvida artikel 27 i sjätte direktivet ska tolkas så, att en medlemsstat som ansöker om tillstånd att avvika från artikel 11 A.1 a i samma direktiv är skyldig att underrätta kommissionen om att icke skattskyldiga återförsäljare betalar mervärdesskatt vid inköp från direktförsäljningsföretag av demonstrationsvaror som de använder i sin ekonomiska verksamhet, för att denna ingående mervärdesskatt på ett eller annat sätt ska beaktas vid genomförandet av den avvikande åtgärden.

Huruvida tolkningsfrågan kan tas upp till prövning

58 Förenade kungarikets regering anser att den andra frågan ska avvisas på grund av, för det första, att den saknar samband med saken i det nationella målet, för det andra, att domstolen inte har tillgång till de faktiska och rättsliga uppgifter som krävs för att ge ett användbart svar på frågan, och för det tredje att frågan är rent hypotetisk eftersom ansökan om den avvikande åtgärden avsåg artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet, och inte artikel 17 i samma direktiv angående rätten att göra avdrag för mervärdesskatt.

59 Härvidlag ska det erinras om att enligt fast rättspraxis presumeras nationella domstolars frågor om tolkningen av unionsrätten vara relevanta. Dessa frågor ställs mot bakgrund av den beskrivning av omständigheterna i målet och tillämplig lagstiftning som den nationella domstolen på eget ansvar har lämnat och vars riktighet det inte ankommer på EU-domstolen att pröva. En begäran från en nationell domstol kan bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (dom av den 14 juni 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

60 Angående den första och tredje grunden för avvisning som Förenade kungarikets regering har åberopat är det tillräckligt att, i likhet med vad generaladvokaten anfört i punkt 97 i sitt förslag till avgörande, erinra om att för det fall att domstolen skulle tolka artikel 27 i sjätte direktivet som en skyldighet för en medlemsstat som ansöker om tillstånd att avvika från nämnda direktiv att till stöd för sin ansökan tillhandahålla särskilda uppgifter – vilket inte skett i förevarande fall – skulle det utgöra en omständighet som kan påverka giltigheten av beslut 89/534, och därmed påverka saken i det nationella målet.

61 Angående den andra grunden för avvisning som Förenade kungarikets regering åberopat kan det konstateras att den hänskjutande domstolen i förevarande fall i tillräckligt precisa ordalag har redogjort för de rättsliga och faktiska omständigheterna i det nationella målet för att de berörda parter som avses i artikel 23 i stadgan för Europeiska unionens domstol ska kunna inkomma med sina synpunkter och för att EU-domstolen ska kunna ge ett användbart svar på de frågor som hänskjutits.

62 Under dessa omständigheter finner domstolen att den andra tolkningsfrågan kan tas upp till prövning.

Prövning i sak

63 Det ska inledningsvis erinras om att Förenade kungariket i enlighet med artikel 27 i sjätte direktivet ansökte om att anta en åtgärd som avviker från artikel 11 A. 1 a i samma direktiv, vilken reglerar hur beskattningsunderlaget ska fastställas, för att förhindra skatteundandragande vid försäljning av varor i sista handelsledet av icke skattskyldiga återförsäljare.

64 Enligt artikel 27.2 i sjätte direktivet ska den medlemsstat som önskar genomföra åtgärder som avviker från det direktivet förse kommissionen med alla nödvändiga upplysningar.

65 Det ska härvidlag framhållas att genom sin dom av den 12 juli 1988, Direct Cosmetics och Laughtons Photographs (138/86 och 139/86, EU:C:1988:383), som särskilt avsåg giltigheten av beslut 85/369, som därefter ersatts av det i princip identiska beslut 89/534, fann domstolen inga omständigheter som kunde påverka giltigheten av förstnämnda beslut efter att, i punkt 36 i domen, ha konstaterat bland annat att underrättelsen till kommissionen i tillräcklig utsträckning redogjorde för de problem den sökta åtgärden var avsedd att avhjälpa och att den innehöll alla nödvändiga upplysningar för att kunna identifiera det eftersträvade målet.

66 I detta sammanhang ska det inledningsvis påpekas att den omständigheten att icke skattskyldiga återförsäljare betalar mervärdesskatt på demonstrationsvaror som de förvärvar från ett direktförsäljningsföretag, såsom Avon i det nationella målet, utan att kunna göra avdrag för sådan skatt, inte förefaller som en sådan upplysning som i sig har samband med det syfte som eftersträvas genom den sökta åtgärden eller dess huvudsakliga funktion, nämligen att fastställa värdet av beskattningsunderlaget.

67 Det kan vidare konstateras att denna omständighet utgör en integrerad del av mervärdesskattesystemet eftersom de återförsäljare som inte är skattskyldiga för sådan skatt inte har någon rätt att göra avdrag för den skatt som de fakturerats, vilket redan framhållits i punkterna 42 och 48 ovan. Det kan således inte hävdas att kommissionen skulle ha upplysts om en sådan omständighet i samband med Förenade kungarikets ansökan om att anta en avvikande åtgärd.

68 Det kan slutligen inte krävas att en medlemsstat som i enlighet med artikel 27 i sjätte direktivet ansöker om bemyndigande att avvika från samma direktiv ska precisera samtliga faktiska och rättsliga omständigheter som har ett visst samband med den situation som åtgärden söker avhjälpa, men som inte är en följd av denna situation.

69 Mot bakgrund av ovanstående ska den andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 27 i sjätte direktivet ska tolkas så, att en medlemsstat som ansöker om bemyndigande att anta en åtgärd som avviker från artikel 11 A.1 a i samma direktiv inte är skyldig att underrätta kommissionen om att icke skattskyldiga återförsäljare betalar mervärdesskatt vid inköp från direktförsäljningsföretag av demonstrationsvaror som de använder i sin ekonomiska verksamhet, för att denna ingående mervärdesskatt, på ett eller annat sätt, ska beaktas vid genomförandet av den avvikande åtgärden.

Den tredje frågan

70 Mot bakgrund av svaren på den första och den andra frågan saknas anledning att besvara den tredje frågan.

Den fjärde frågan

71 Genom sin fjärde fråga söker den hänskjutande domstolen klarhet i huruvida beloppet av den skatt som inte uppburits på grund av skatteflykt eller skatteundandragande i den mening som avses i artikel 27 i sjätte direktivet motsvarar medlemsstatens netto- eller bruttoförlust av skatteintäkter.

72 Det ska härvidlag påpekas att den hänskjutande domstolen inte har hänvisat till någon ogiltighetsgrund avseende beslut 89/534 som har samband med metoden för att fastställa beloppet av den skatt som inte uppburits på grund av skatteflykt eller skatteundandragande i den mening som avses i artikel 27 i sjätte direktivet. Den hänskjutande domstolen har inte heller förtydligat av vilken anledning en tolkning av denna artikel, såvitt den avser ”skatteflykt eller skatteundandragande”, vore relevant för utgången i målet.

73 Utan dessa uppgifter kan domstolen inte lämna något användbart svar på den fjärde frågan, vilken följaktligen inte kan tas upp till prövning.

Rättegångskostnader

74 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) Artiklarna 17 och 27 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, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2004/7/EG av den 20 januari 2004, ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en åtgärd – såsom den som är aktuell i det nationella målet och som i enlighet med artikel 27 i nämnda direktiv bemyndigats genom rådets beslut 89/534 av den 24 maj 1989 om att bemyndiga Förenade kungariket att, med avseende på vissa leveranser till icke-registrerade återförsäljare, genomföra en åtgärd som avviker från artikel 11 [A.1 a] i sjätte direktivet och som anger att ett direktförsäljningsföretags beskattningsunderlag utgörs av varornas normalpris i det sista konsumtionsledet när dessa varor säljs av icke skattskyldiga återförsäljare, även om denna avvikande åtgärd inte tar hänsyn till den ingående mervärdesskatt som dessa återförsäljare betalat vid inköp av demonstrationsvaror från företaget.

2) Vid prövningen av den första frågan har inte framkommit någon omständighet som kan påverka giltigheten av beslut 89/534.

3) Artikel 27 i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 2004/7, ska tolkas så, att en medlemsstat som ansöker om bemyndigande att anta en åtgärd som avviker artikel 11 A.1 a i samma direktiv inte är skyldig att underrätta kommissionen om att icke skattskyldiga återförsäljare betalar mervärdesskatt vid inköp från direktförsäljningsföretag av

demonstrationsvaror som de använder i sin ekonomiska verksamhet, för att denna ingående mervärdesskatt, på ett eller annat sätt, ska beaktas vid genomförandet av den avvikande åtgärden.

Underskrifter