

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)
3. juli 1997 *

I sag C-330/95,

angående en anmodning, som Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre (Det Forenede Kongerige), i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Goldsmiths (Jewellers) Ltd

mod

Commissioners of Customs and Excise,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 11, punkt C, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, G.F. Mancini, og dommerne C.N. Kakouris (refererende dommer), P.J.G. Kapteyn, G. Hirsch og R. Schintgen,

generaladvokat: A. La Pergola
justitssekretær: fuldmægtig L. Hewlett,

* Processprog: engelsk.

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- Goldsmiths (Jewellers) Ltd ved Dario Garcia, tax partner of Ernst & Young, Chartered Accountants
- Det Forenede Kongeriges regering ved Stephen Braviner, Treasury Solicitor's Department, som befuldmægtiget, bistået af barrister Eleanor Sharpston
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved Enrico Traversa og Peter Oliver, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 8. januar 1997 er afgivet mundtlige indlæg af Goldsmiths (Jewellers) Ltd ved Dario Garcia, af Det Forenede Kongeriges regering ved Assistant Treasury Solicitor John E. Collins, som befuldmægtiget, bistået af Eleanor Sharpston, af den tyske regering ved afdelingschef Ernst Röder, Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtiget, og af Kommissionen,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 27. februar 1997,

afsagt følgende

Dom

- 1 Ved kendelse af 19. december 1994, indgået til Domstolen den 19. oktober 1995, har Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre, i medfør af

EF-traktatens artikel 177 forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 11, punkt C, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

- 2 Spørgsmålet er blevet rejst under en sag, som Goldsmiths (Jewellers) Ltd (herefter »Goldsmiths«) har anlagt mod Commissioners of Customs & Excise (herefter »Commissioners«) — den kompetente myndighed i Det Forenede Kongerige for opkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«) — og som drejer sig om, hvorvidt Goldsmiths har krav på at få tilbagebetalt beløb, selskabet har betalt i moms.
- 3 Det fremgår af sagen, at Goldsmiths, der fremstiller og forhandler smykker, med RRI Ltd (herefter »RRI«), der drev virksomhed i form af levering af tjenesteydelser mod levering af varer, indgik en aftale, hvorefter Goldsmiths skulle levere smykker til RRI, der som modydelse skulle levere reklametjenesteydelser.
- 4 I henhold til denne aftale leverede Goldsmiths den 23. oktober 1991 smykker til en værdi af 202 809,47 UKL til RRI, hvoraf 30 205,67 UKL repræsenterede moms. Goldsmiths erhvervede dermed en fordring på reklametjenesteydelser repræsenterende nøjagtig det samme beløb, inklusive moms, som RRI skulle levere selskabet.
- 5 Den 28. februar 1992 udstedte Goldsmiths en moms faktura til RRI med angivelse af transaktionen. Goldsmiths angav endvidere leverancen på sin momsangivelse for perioden 1. september — 30. november 1991 og betalte den hertil svarende moms til skatte- og afgiftsmyndighederne.
- 6 I overensstemmelse med aftalen leverede RRI herefter reklametjenesteydelser til Goldsmiths til en værdi af 68 678,03 UKL, hvoraf 9 335 UKL repræsenterede moms.

- 7 Efter at RRI havde leveret yderligere reklametjenesteydelser blev selskabet imidlertid insolvent og afviklet, inden det havde kunnet opfylde samtlige forpligtelser i henhold til aftalen om byttehandel med Goldsmiths. Værdien af de reklametjenesteydelser, der ikke kunne leveres til Goldsmiths, androg 135 162,12 UKL, hvoraf 20 130,53 UKL repræsenterede moms.
- 8 Da Goldsmiths blev klar over, at de udestående reklametjenesteydelser ikke ville blive leveret, berigtigede selskabet sin momsangivelse for perioden indtil den 28. februar 1993, idet selskabet nedsatte nettobeløbet for den skyldige moms med 20 130 UKL, dvs. det momsbeløb, der svarede til de reklametjenesteydelser, som RRI ikke havde leveret.
- 9 Ved afgørelse af 1. juni 1993 afslog Commissioners at godkende denne ændring og udstedte en momsansættelse til Goldsmiths på 20 130 UKL med tillæg af renter. Denne afgørelse blev truffet på grundlag af section 11 i Finance Act 1990, der fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, og hvorefter retten til at få tilbagebetalt moms i forbindelse med uerholdelige fordringer bl.a. var betinget af, at modydelsen for leveringen af goder eller tjenesteydelser bestod af penge. Da der i henhold til aftalen mellem Goldsmiths og RRI ikke var tale om nogen modydelse i form af penge, havde Goldsmiths ifølge Commissioners ikke noget krav på at få tilbagebetalt momsen.
- 10 Goldsmiths fastholdt sin opfattelse og anlagde herefter sag ved Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre, til prøvelse af Commissioners' afgørelse, idet selskabet henviste til sjette direktivs artikel 11, punkt C, hvis stk. 1 lyder således:

»I tilfælde af annulation, afbestilling, ophævelse, ikke eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsættes beskatningsgrundlaget tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.

For så vidt angår ikke eller kun delvis betaling kan medlemsstaterne dog fravige denne bestemmelse.«

- 11 Under sagen gjorde Goldsmiths gældende, at section 11 i Finance Act 1990, der skulle gennemføre denne bestemmelse i Det Forenede Kongerige, ikke kunne begrænse reglen om afgiftsnedsættelse til kun at gælde tilfælde, hvor den ikke-erlagte modydelse bestod af penge, men at bestemmelsen burde have udstrakt reglen til også at gælde tilfælde, hvor modydelsen havde karakter af naturalydelser. Følgelig stred section 11 i Finance Act 1990 mod sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1. Goldsmiths anførte, at medlemsstaterne i henhold til sidstnævnte bestemmelse kan udelukke enhver ændring i anledning af uerholdelige fordringer, men at bestemmelsen ikke giver dem bemyndigelse til at indføre en delvis udelukkelse, dvs. for bestemte former for transaktioner, idet fravigelsesbemyndigelsen er en »alt eller intet«-bemyndigelse.
- 12 Commissioners gjorde heroverfor i det væsentlige gældende, at Det Forenede Kongerige havde gennemført det sjette direktiv korrekt, idet der ikke var knyttet nogen betingelser til fravigelsesbemyndigelsen i direktivets artikel 11, punkt C, stk. 1. Medlemsstaternes undladelse af at anvende bemyndigelsen er ikke et spørgsmål om »alt eller intet«, idet de har mulighed for at undlade at anvende den pågældende regel i den givne form. Dette er i højere grad i overensstemmelse med målsætningen med det sjette direktiv.
- 13 Da Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre, var i tvivl om, hvorledes det sjette direktiv skal fortolkes, har retten udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal den regel om fravigelse, der er indeholdt i artikel 11, punkt C, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag ('det sjette direktiv'), fortolkes således, at en medlemsstat, der indfører bestemmelser om tilbagebetaling af afgift i forbindelse med uerholdelige fordringer, kan udelukke tilbagebetaling i tilfælde, hvor den ikke-erlagte modydelse består af andet end penge?«

- 14 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål bemærkes, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), med henblik på at harmonisere beskatningsgrundlaget indeholder bestemmelse om, at beskatningsgrundlaget i indlandet ved levering af goder er den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand.
- 15 Denne bestemmelse er udtryk for et grundlæggende princip i det sjette direktiv, hvorefter beskatningsgrundlaget er den faktisk modtagne modydelse (dom af 23.11.1988, sag 230/87, *Naturally Yours Cosmetics*, Sml. s. 6365, præmis 16), og hvoraf følger, at skatte- og afgiftsmyndighederne ikke kan opkræve et beløb i moms, der er højere end det, den afgiftspligtige har modtaget (dom af 24.10.1996, sag C-317/94, *Elida Gibbs*, Sml. I, s. 5339, præmis 24).
- 16 I overensstemmelse med dette princip fastlægger sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, første afsnit, de tilfælde, hvor medlemsstaterne er forpligtet til at nedsætte beskatningsgrundlaget »tilsvarende«, på betingelser, som fastsættes af dem. I henhold til denne bestemmelse er medlemsstaterne således forpligtet til at nedsætte beskatningsgrundlaget, og dermed den moms, som den afgiftspligtige skal betale, i alle tilfælde, hvor den afgiftspligtige efter indgåelsen af aftalen om en transaktion ikke opnår en del af modydelsen eller denne overhovedet.
- 17 I henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, andet afsnit, kan medlemsstaterne dog fravige denne regel i tilfælde af manglende eller kun delvis opfyldelse.

- 18 Udgangspunktet for denne fravigelsesbemyndigelse, der er snævert begrænset til kun at omfatte sådanne tilfælde, er, at den manglende erlæggelse af modydelsen under visse omstændigheder og som følge af retstilstanden i den pågældende medlemsstat kan være vanskelig at godtgøre eller alene være foreløbig. Følgelig skal en udnyttelse af fravigelsesbemyndigelsen være begrundet, således at de af medlemsstaterne i denne forbindelse truffene foranstaltninger ikke undergraver virkeliggørelsen af afgiftsharmoniseringsmålsætningen med det sjette direktiv.
- 19 Hvad nærmere angår section 11 i Finance Act 1990 har Det Forenede Kongerige som begrundelse for den manglende mulighed for tilbagebetaling af afgift gjort gældende, at der, når den ikke-erlagte modydelse ikke udgøres af penge, består en større risiko for svig.
- 20 Denne begrundelse kan af to årsager ikke tiltrædes.
- 21 For det første fremgår det af dommen af 10. april 1984 (sag 324/82, Kommissionen mod Belgien, Sml. s. 1861, præmis 29), at foranstaltninger med henblik på at undgå svig eller unddragelse principielt kun kan fravige beskatningsgrundlaget for momsen i henhold til sjette direktivs artikel 11, for så vidt det anses for strengt nødvendigt.
- 22 En lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der generelt og systematisk i alle tilfælde udelukker tilbagebetaling af moms i forbindelse med enhver transaktion, hvor modydelsen ikke består af penge, ændrer herved for den pågældende form for transaktioners vedkommende beskatningsgrundlaget i et omfang, der går ud over, hvad der er strengt nødvendigt for at imødegå risikoen for afgiftsmæssig svig. Dette er så meget mere åbenbart, når henses til, at der i hovedsagen, således som Det Forenede Kongeriges regering har erkendt i sit skriftlige indlæg, ikke var nogen risiko for svig.

- 23 For det andet bemærkes, at hverken artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), eller artikel 11, punkt C, stk. 1, sonderer mellem modydelse, der består af penge, og modydelse, der består af naturalydelse. Som det fremgår af dommen i sagen *Naturally Yours Cosmetics*, jf. ovenfor, præmis 16, er det således tilstrækkeligt til, at disse bestemmelser finder anvendelse, at modydelsen kan opgøres i penge (jf. også dom af 2.6.1994, sag C-33/93, *Empire Stores*, Sml. I, s. 2329, præmis 12). Da de to situationer ud fra et økonomisk og kommercielt synspunkt er identiske, gælder der efter det sjette direktiv de samme regler for de to former for modydelse.
- 24 Det må følgelig fastslås, at en udelukkelse af tilbagebetaling af moms ved hel eller delvis manglende erlæggelse af modydelsen, når der er tale om transaktioner, hvor modydelsen har skullet erlægges i form af naturalydelse, medfører en forskelsbehandling af denne form for transaktioner i forhold til dem, hvor modydelsen består af penge.
- 25 Denne forskelsbehandling i den omtvistede lovgivning afholder de erhvervsdrivende fra at indgå aftaler om byttehandler, selv om disse økonomisk og kommercielt ikke på nogen måde adskiller sig fra transaktioner, hvor modydelsen består af penge, og begrænser herved de erhvervsdrivendes frihed til at vælge den form for aftale, som de ud fra deres økonomiske interesser finder mest hensigtsmæssig.
- 26 Det forelagte spørgsmål må herefter besvares med, at den regel om fravigelse, der er indeholdt i sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, andet afsnit, skal fortolkes således, at en medlemsstat, der indfører bestemmelser om tilbagebetaling af moms ved hel eller delvis manglende erlæggelse af modydelsen, ikke kan udelukke tilbagebetaling i tilfælde, hvor den ikke-erlagte modydelse består af naturalydelse, når

medlemsstaten indrømmer tilbagebetaling i tilfælde, hvor modydelsen består af penge.

- 27 Det Forenede Kongeriges regering har i retsmødet fremsat begæring om, at Domstolen, såfremt den anlægger en fortolkning af den omhandlede regel om fravigelse, hvorefter en medlemsstat ikke kan udelukke tilbagebetaling af moms i tilfælde, hvor den ikke-erlagte modydelse består af naturalydelser, træffer bestemmelse om en tidsmæssig begrænsning af dommens retsvirkninger. Det Forenede Kongeriges regering har herved i det væsentlige gjort gældende, at en sådan fortolkning rejser ganske alvorlige problemer for Det Forenede Kongerige og de andre medlemsstater, der i god tro har anlagt en bestemt fortolkning af reglen om fravigelse.
- 28 Det bemærkes herom, at Det Forenede Kongeriges regering ikke har fremlagt nogen konkrete oplysninger til støtte for, at den givne fortolkning af den omtvistede regel om fravigelse kan medføre ganske alvorlige problemer. Der foreligger følgelig ikke nogen oplysninger, som kan begrunde en fravigelse af princippet om, at en dom om fortolkning har retsvirkninger fra tidspunktet for ikrafttrædelsen af den fortolkede regel.

Sagens omkostninger

- 29 De udgifter, der er afholdt af den tyske regering, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre, ved kendelse af 19. december 1994, for ret:

Den regel om fravigelse, der er indeholdt i artikel 11, punkt C, stk. 1, andet afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at en medlemsstat, der indfører bestemmelser om tilbagebetaling af moms ved hel eller delvis manglende erlæggelse af modydelsen, ikke kan udelukke tilbagebetaling i tilfælde, hvor den ikke-erlagte modydelse består af naturalydelse, når medlemsstaten indrømmer tilbagebetaling i tilfælde, hvor modydelsen består af penge.

Mancini

Kakouris

Kapteyn

Hirsch

Schintgen

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 3. juli 1997.

R. Grass

G.F. Mancini

Justitssekretær

Formand for Sjette Afdeling