

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

föredraget den 12 juli 2001¹

1. Den fråga som High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office) (nedan kallad High Court) har ställt till domstolen avser tolkningen av ett av de undantag från skatteplikt avseende verksamhet inom landets territorium som föreskrivs i det sjätte direktivet om mervärdesskatt² (nedan kallat sjätte direktivet).

2. Målet vid den nationella domstolen syftar till att avgöra om de tjänster som CSC Financial Services Limited (nedan kallat CSC) tillhandahåller ett finansinstitut skall belastas med mervärdesskatt. High Court önskar särskilt få klarhet i om tjänsterna omfattas av det undantag som föreskrivs i artikel 13 B.d punkt 5 i sjätte direktivet.

I — Bakgrunden, målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

3. CSC är ett företag som tillhandahåller finansinstitut en förmedlingstjänst

bestående i att ta emot och behandla telefonmeddelanden för dessa instituts räkning genom ett "call center" (en telefoncentral).

4. Tjänsten innebär i huvudsak att ett företag marknadsför sina finansiella produkter med uppgivande av CSC:s telefonnummer. CSC lämnar, genom utbildad personal, begärd information och handlägger i förekommande fall investeringsansökningarna, dock utan att ge råd³ eller slutföra transaktionen. Fram till denna tidpunkt sker samtliga kontakter mellan det företag som erbjuder produkten och allmänheten via "call centers".

5. CSC har tillhandahållit Sun Alliance Group⁴ (nedan kallat Sun Alliance) tjänster av ovan angivet slag beträffande en finansiell produkt kallad *Daisy personal equity plan* eller "PEP" (nedan kallad Daisy), en

1 — Originalspråk: spanska.

2 — Rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättnings-skatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (77/388/EEG) (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

3 — *Financial Services Act 1986* (lag om finansiella tjänster) innehåller ett förbud mot att personal vid denna typ av företag erbjuder de personer som ringer dem rådgivning. Deras uppgift inskränker sig till att lämna information.

4 — En grupp bestående av företag som förvaltar investeringsfonder och enskilda sparplaner.

personlig placeringsplan i värdepapper med rörlig avkastning.⁵

6. Sun Alliance satte ut annonser för Daisy i media, där ett telefonnummer angavs. Detta nummer gick till CSC:s telefoncentral. De potentiella investerare som ringde detta nummer fick av handläggaren upplysningar i Sun Alliance namn.⁶ Om den uppringande bestämde sig för att investera handlade CSC ansökningarna och dess personal kontrollerade att blanketterna fyllts i korrekt, att den sökande uppfyllde villkoren för transaktionen och att betalning bifogades ansökan. Samma förfarande tillämpades för upphävningar.⁷

7. Formaliteterna i samband med utställande och överföring samt upphävande av

5 — Det var fråga om en finansiell produkt som medgav innehavaren vissa skatteförmåner ågnade att uppmuntra enskilda att investera. Den har senare ersatts av andra, skattemässigt mer attraktiva investeringsformer.

6 — CSC:s operatörer besvarade frågorna enligt en handbok i vilken förfarandena fastställdes. De beskrev produktens karaktär, vilka investeringar som genomförts och de villkor som skulle uppfyllas av investerarna för dem som begärde information (se punkterna 9 och 11 i beslutet om hänskjutande).

7 — I sitt skriftliga yttrande (punkt 42) skiljer CSC mellan Daisy och övriga PEP och förklarar att CSC i fråga om de förstnämnda varken utarbetade de handlingar som uppriktar värdepapperet eller tog emot betalning, medan det däremot fullgjorde dessa funktioner avseende de senare. Denna distinktion framgår dock inte av beslutet om hänskjutande eller kommissionens eller den brittiska regeringens skriftliga yttranden, som genomgående hänvisar till en enda produkt, betecknad Daisy. Eftersom fastställandet av de faktiska omständigheterna inte ankommer på domstolen, har detta förslag till avgörande avfattats uteslutande med utgångspunkt från framställningen i beslutet om hänskjutande (se exempelvis dom av den 23 november 1999 i de förenade målen C-369/96 och C-376/96, Arblade m.fl. (REG 1999, s. I-8453), punkterna 49 och 57).

värdepapperen utfördes av ett annat från CSC fristående företag.⁸

8. Ersättningen för de tjänster som CSC tillhandahöll Sun Alliance bestod av två delar, en fast del och en rörlig del, baserad på försäljningsvolymen och samtalens antal och varaktighet.

9. CSC överklagade det beslut som fattades av Commissioners of Customs and Excise (myndighet för indirekta skatter, nedan kallad Commissioners) den 21 april 1997, enligt vilket de tjänster som tillhandahölls Sun Alliance inte var befriade från mervärdesskatt. Talan bifölls av London Value Added Tax and Duties i en dom av den 11 februari 1998, i vilken det fastslogs att det undantag som föreskrivs i artikel 13 B.d punkt 5 är tillämpligt på de steg som krävs för att utställa eller överföra värdepapper.

10. Commissioners överklagade till High Court och hävdade att den berörda bestämmelsen endast omfattar transaktioner avseende värdepapper och inte de förberedande steg som för utställarens räkning genomförs av en utomstående. CSC gjorde för sin del gällande att de tjänster som tillhandahölls Sun Alliance var specifika för och en väsentlig del av utställandet av värdepapperen Daisy, varför de enligt dess uppfattning var transaktioner rörande värdepapper, vilka enligt bestämmelsen var undantagna från mervärdesskatt.

8 — Premier Unit Trust Administration Limited.

11. High Court är osäker på räckvidden av det undantag som föreskrivs i nämnda bestämmelse i sjätte direktivet och har ställt följande frågor till domstolen:

”Hur skall det undantag som föreskrivs i artikel 13 B.d punkt 5 beträffande ’transaktioner rörande värdepapper’ tolkas, och i synnerhet:

1) Är begreppet ’transaktioner rörande värdepapper’ tillämpligt enbart på en transaktion som förändrar parternas rättigheter eller skyldigheter med avseende på dessa värdepapper?

2) Är begreppet ’transaktioner och förhandlingar rörande värdepapper’ tillämpligt på en tjänst som består i att tillhandahålla information till potentiella investerare och mottaga och handlägga ansökningar från investerare för utställande av ett värdepapper (men som inte består i att förbereda och avsända själva värdepappershandlingen), när denna tjänst tillhandahålls en person som har rättigheter eller skyldigheter enligt värdepapperen av en person som inte har några rättigheter eller skyldigheter enligt värdepapperen?”

II — Den gemenskapsbestämmelse som skall tolkas

12. Undantagen regleras i avdelning x i sjätte direktivet. I artikel 13 behandlas de undantag som avser transaktioner inom landets territorium, i vilken artikel åtskillnad görs mellan undantag som avser vissa verksamheter av allmänt intresse (punkt A), sådana som motiveras av ekonomi- och finanspolitiska hänsyn (de flesta av undantagen i punkt B) och de som i viss doktrin betecknats som tekniska undantag⁹ (de undantag som anges i punkt B.c och B.f och i punkt C). Den andra gruppen omfattar transaktioner rörande värdepapper.

13. Den bestämmelse som High Court har begärt att domstolen skall tolka har följande lydelse:

”Undantag inom landets territorium

...

⁹ — L.M. Pérez Herrero, *La Sexta Directiva comunitaria del IVA*, Cedecs Editorial, S.L., första upplagan, Barcelona, 1977, s. 204 och 211—213.

B. Övriga undantag från skatteplikt

— Sådana rättigheter eller värdepapper som avses i artikel 5.3.”

Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

III — Förfarandet vid domstolen

14. Den brittiska regeringen, CSC och kommissionen har i förevarande mål inkommit med skriftliga yttranden inom den frist som föreskrivs i artikel 20 i stadgan för domstolen.

...

d) Följande transaktioner:

15. Vid förhandlingen som hölls den 12 juli 2001 närvarade parterna för att framföra muntliga yttranden.

...

5. Transaktioner och förhandlingar med undantag av förvaltning och förvar rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanlutningar, obligationer och andra värdepapper, dock med uteslutande av följande:

IV — Bedömning av tolkningsfrågan

16. De frågor som har ställts av High Court avser ”transaktioner rörande värdepapper” och, i synnerhet, dels om detta uttryck endast skall omfatta de åtgärder som ändrar innehållet i det rättsförhållande som värdepapperet innebär, dels om det omfattar tjänster som de som tillhandahålls av CSC.

— Handlingar som representerar äganderätt till varor.

1. Tolkningskriterierna

17. Domstolens svar skall utgå från att den allmänna regeln är att en skattskyldigs tillhandahållande av varor och tjänster mot ersättning inom en medlemsstat alltid skall vara mervärdesskattepliktigt.¹⁰ Skattebefrielse är ett undantag¹¹ och skall som alla undantag tolkas restriktivt.¹² Omvänt skall inte principen om restriktiv tolkning tillämpas på en begränsning av ett undantag, som innebär ett återgående till det allmänna kriteriet.¹³

18. Man får inte heller bortse från att den bestämmelse vars tolkning High Court har

10 — Se artikel 2.1 i sjätte direktivet.

11 — Detta konstaterande bör dock nyanseras. Den bestämmelse som stadgar om undantaget hänvisar till en omständighet som tidigare i en annan har betecknats som beskattningsbar, som mervärdesskattepliktiga. Grunden för den första bestämmelsen kan återfinnas i allmänna, lagstadgade eller andra, skatterättsliga principer, som exempelvis principen om ekonomisk kapacitet. I dessa fall där den skattskyldiges situation beaktas har undantaget en subjektiv räckvidd som inte oimintetgör eller motsäger beskattningsregeln, utan fördjupar den med hänsyn till högre värden (ett exempel som kan tjäna som referensram är fastställandet av ett minimum som är undantaget från direkt skatt på fysiska personers inkomst). Ur denna synvinkel är undantaget från skatteplikt inte ett undantag från den allmänna regeln, utan en specificering av denna, det är inte en "undantagsregel" utan en "specialregel". Omvänt finns andra undantag från skatteplikt som verkligen utgör undantagsregler, eftersom de bygger på motiv på en lägre nivå, som svarar mot icke skattemässiga ändamål och som inte följer grundläggande principer i rättsordningen, utan kriterier betingade av den rättsligt skyddade situationen, vanligen finanspolitiska. Till denna grupp hör de flesta så kallade objektiva undantagen från skatteplikt, som verkligen är undantag och skall tolkas som sådana (se J.F. Francese Pont Clemente, *La exención tributaria (análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y al IVA)*, Ed. EDERSA, 1986, s. 21 och 22).

12 — Se exempelvis dom av den 5 juni 1997 i mål C-2/95, SDC (REG 1997, s. I-3017), punkt 20, av den 12 september 2000 i mål C-359/97, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 2000, s. I-6355), punkt 64, och av den 8 mars 2001 i mål C-240/99, Skandia (REG 2001, s. I-1951), punkt 32.

13 — Se dom av den 12 februari 1998 i mål C-346/95, Blasi (REG 1998, s. I-481), punkt 19.

begärt rymmer ett ekonomiskt incitament av negativt slag,¹⁴ som definieras uteslutande genom objektiva kriterier. Det är transaktionerna som är undantagna från skatt, inte de personer som genomför dem, även om dessa gynnas av bestämmelsen.¹⁵

19. Slutligen kräver en gemensam marknad baserad på fri konkurrens som liknar en verklig inre marknad att det säkerställs att det gemensamma systemet för omsättnings-skatter är neutralt,¹⁶ något som ordningen för undantag i viss mån kränker genom att frångå principen om generell skattskyldighet. Följaktligen är det i syfte att begränsa undantagen från skatteplikt¹⁷ och framför allt för att skapa sammanhang och konsekvens avseende samtliga medlemsstaters skattesystem nödvändigt att slå fast att de undantag som föreskrivs i artikel 13 i sjätte direktivet är självständiga gemenskapsrättsliga begrepp.¹⁸

14 — Den skattskyldige gynnas genom att tillerkännas en skatteförmån bestående i att denne inte måste erlägga den skatt som annars skulle betalas.

15 — I mitt ovannämnda förslag till avgörande i målet SDC pekade jag på den objektiva karaktären hos undantagen i artikel 13 B i sjätte direktivet (se punkt 31 och följande punkter). I domen fastställdes domstolen denna karaktär och erinrade, vilket även jag gjorde i förslaget till avgörande, om domen av den 27 oktober 1993 i mål C-281/91, Muys (REG 1993, s. I-5405), punkterna 32–38.

16 — Se fjärde övervägandet i sjätte direktivet.

17 — Ett syfte som främst tillgodoses genom det krav på restriktiv tolkning som jag pekat på ovan.

18 — Se dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP (REG 1999, s. I-973), punkt 13, samt de ovannämnda domarna i målet SDC (punkt 21) och i målet kommissionen mot Förenade kungariket (punkt 63).

2. Begreppet ”transaktioner rörande värdepapper”

20. Analysen av begreppet kräver en utredning i två avseenden. Dels en grammatisk och dels en teleologisk.

21. Beträffande den första fick jag tillfälle att göra några anmärkningar redan i mitt förslag till avgörande i det ovannämnda målet SDC.¹⁹ Där förklarade jag att de ”transaktioner” som avses i artikel 13 B.d i sjätte direktivet är regelrätta rättshandlingar.

22. De romanska språkversionerna använder ett ord med inskränkt innebörd,²⁰ som kommer från det latinska verbet *operari*, som betyder ”agera”, ”verka” eller ”arbeta”.

23. Den engelska versionen av det sjätte direktivet innehåller även den ett ord av latinskt ursprung, som dock är mer specifikt och därmed uttrycker mer, nämligen ordet *transactions*, som kommer från det latinska ordet *transactus*, particip av verbet *transigere*, som i sin tur härstammar från

19 — Se punkt 41 och fotnot 13 i sagda förslag till avgörande. Domen i målet SDC är i så hög grad navet i parternas argumentation att förevarande mål till stor del inskränker sig till en tillämpning av de principer som slås fast i den domen på de tjänster som CSC tillhandahåller Sun Alliance.

20 — Den franska, *opérations*; den italienska, *operazioni*; den portugisiska, *operações*, och den spanska, *operaciones*.

agere. Den bokstavliga betydelsen är ”få att inträffa genom något”. I den tyska versionen förekommer uttrycket *Umsätze*, som hänvisar till ”affärsrörelser”, ”transaktioner”. Sistnämnda innebär uttrycker på spanska, i sin andra bemärkelse, ett avtal, en affär, en affärsöverenskommelse. Varje affär förändrar per definition den förutvarande rättsliga verkligheten och kan följaktligen skapa, ändra eller upphäva rättigheter och skyldigheter. Rättshandlingen är inte för inte en av grunderna för skyldigheter.²¹

24. Om jag lämnar det formella planet och övergår till ett mer konkret,²² som det syfte som eftersträvas av gemenskapslagstiftaren när denne medger undantag från skatteplikten när den beskattningsbara händelsen är någon av de transaktioner som nämns i artikel 13 B.d i sjätte direktivet, konstaterar jag att det inte kan finnas något annat skäl för befrielsen än att från skattesystemet undanta transaktioner som, på grund av sin frekvens²³ utgör en central del av

21 — Detta kommer till uttryck genom den allmänna rättsprincipen *pacta sunt servanda*, som har införts i vissa av medlemsstaternas rättsordningar. Se exempelvis artikel 1089 i spanska civillagen och artiklarna 1101 och 1134 i franska och belgiska civillagarna. Artikel 1134 i den likalydande luxemburgska texten uttrycker samma sak. Även i den portugisiska civillagen betraktas avtalet som skyldighetsgrundande (artikel 405 och följande artiklar). I de tyska och nederländska rättsordningarna har artiklarna 305 och 248 i de respektive civillagarna samma innebörd.

22 — I domen i målet SDC slog domstolen fast att det på grund av de språkliga olikheterna mellan de olika språkversionerna av sjätte direktivet inte är möjligt att bedöma uttryckets räckvidd med utgångspunkt från en tolkning som endast hänför sig till dess ordalydelse (punkt 22).

23 — Se punkt 42 i mitt förslag till avgörande i det ovannämnda målet SDC.

finanssystemet och därmed av medlemsstaternas ekonomiska verksamhet. Det är fråga om att undvika en beskattning av vissa prestationer som kunde hämma marknadens funktion.²⁴

25. Då detta är syftet med bestämmelsen bör enligt min uppfattning endast sådana transaktioner undantas från skatteplikt som det är nödvändigt att undanta för att nå resultatet,²⁵ det vill säga de som har förmåga att ändra rättsförhållandena genom att skapa, ändra och upphäva rättigheter och skyldigheter. Neutrala åtgärder, som inte påverkar utomstående,²⁶ kan beskattas eftersom beskattningen av dessa inte påverkar finanssystemet.

26. Jag har ovan framhållit att undantagen från mervärdesskatt innebär ett avsteg från principen om att skattetrycket skall vara generellt och äventyrar dess neutralitet, eftersom de upphäver övervälringsplikten. Denna effekt, som strider mot huvudsyftet med det gemensamma systemet för mervärdesskatt, skall minimeras och begränsas till transaktioner avseende vilka uttaget av mervärdesskatt kan skapa en icke önskad belastning på den ekonomiska verksamheten.

24 — Den brittiska regeringen och kommissionen har tillagt ett viktigt skäl: den svårighet som det innebär att värdera dessa transaktioner i syfte att beskatta dem.

25 — Jag vill erinra om principen att undantag skall tolkas restriktivt.

26 — Som den som CSC vidtar. Om dess verksamhet analyseras och förhållandena före och efter dess insatser betraktas, kan man konstatera att de är oförändrade. Från det att en intressent per telefon kontaktar CSC till dess att redovisningsansökningen tillställs Premier Unit Trust Administration Limited, har inget förändrats, rättsförhållandena förblir desamma.

27. Av olika skäl och med beaktande av den grammatiska betydelsen och syftet med den bestämmelse som domstolen har anmodats att tolka, anser jag att de "transaktioner rörande värdepapper" som avses i artikel 13 B.d punkt 5 i sjätte direktivet är transaktioner som kan skapa, ändra eller upphäva parternas rättigheter och skyldigheter enligt värdepapperen.

28. CSC:s ansträngning i sitt skriftliga yttrande att ge domen i målet SDC annan innebörd än den har är imponerande. CSC tillskriver domen tanken att för att en komponent i en undantagen transaktion skall täckas av skattebefrielsen skall det vara fråga om en specifik, väsentlig och identifierbar handling, egenskaper som enligt dess uppfattning är för handen i fråga om de tjänster som tillhandahölls Sun Alliance. Innebörden av domen är dock en annan. Enligt domstolen undantas åtgärder från skatteplikt som genom att innebära en ändring av rättsförhållandet faktiskt uppfyller funktionen hos den från skatteplikt undantagna transaktionen, vilket innebär att åtgärden utgör en sådan transaktion.²⁷ Det är uppenbart att de tjänster som CSC tillhandahöll Sun Alliance inte är av denna typ.

29. Endast transaktioner som direkt påverkar det rättsförhållande som värdepapperet

27 — I punkt 66 slog domstolen fast att för att de tjänster som tillhandahålls av en datacentral skall kunna anses som undantagna från skatteplikt "skall de... vid en helhetsbedömning framstå som en avgränsad enhet som syftar till att uppfylla de särskilda och väsentliga funktionerna inom någon av de tjänster som har beskrivits ovan [med hänvisning till artikel 13 B.d punkterna 3 och 5]. Vad gäller 'transaktioner... rörande... överföringar' skall de tjänster som tillhandahålls således syfta till att överföra medel och medföra rättsliga och finansiella förändringar" (punkt 66).

representerar och som kan påverka dess innehåll, som bland annat utställande, avyttring, överlåtelse, betalning och nedläggning, faller inom det område för skattebefrielse som är under behandling. Övriga är, även om de bidrar, uteslutna från skattebefrielsen. Ett gott bevis för att det förhåller sig så är att den analyserade bestämmelsen förtydligar att skatteförmånen inte är tillämplig på förvaltning och förvar rörande värdepapper. Både förvaltning och förvar är rättshandlingar rörande värdepapperen som inte kan påverka innehållet i det rättsförhållande som de representerar.²⁸

30. Undantaget är ”förhandlingar” rörande värdepapper, som verkligen undantas från skatteplikt, men som, till vilket jag återkommer nedan,²⁹ är så subjektivt och objektivt förknippade med de transaktioner som skapar, ändrar eller upphäver de rättigheter som följer av värdepapperet att det förefaller helt berättigat att inbegripa dem i definitionen av skatteförmånen.

28 — Förvaring är ett avtal som begränsas till vård och förvaring av lös egendom, med skyldighet att återlämna denna. Avtalet om förvaltning eller administration förändrar för sin del inte heller innehållet i det rättsförhållande som värdepapperet representerar, eftersom det inskränker sig till att bevara dess värde. Det avgörande är att varken det ena eller det andra påverkar innehållet i det rättsförhållande som värdepapperet representerar. S. Albella Amigo förklarar i sitt arbete ”IVA y mercado de valores”, publicerat i samlingsverket *Estudios de Derecho fiscal en homenaje a Jaime Basanta*, Ed. Civitas, S.A., Madrid, 1994, s. 273—280, att förvaltningen av värdepapper utan undantag brukar erbjudas som en tilläggs tjänst till förvaring eller registrering, som motsvaras av det traditionella begreppet administrativ förvaltning, och som avser en verksamhet av rent administrativ karaktär. Skild från denna är ”förvaltning av värdepappersportfölj”, där förvaltaren ges befogenhet att fatta beslut om investeringar och försäljningar som belastar det kapital för vars förvaltning denne svarar.

29 — Se fotnot 39.

3. Informationstjänsterna avseende värdepapperen och handläggningen av teckningsansökningarna

31. Således omfattas endast tjänster som skapar, ändrar eller upphäver rättigheter och skyldigheter för parterna enligt värdepapperen av den bestämmelse vars tolkning High Court har begärt. Det återstår således att analysera om tjänsterna bestående i att tillhandahålla information om en finansiell produkt och i tillämpliga fall ta emot och handlägga teckningsansökningar avseende motsvarande värdepapper skall anses vara av denna art.³⁰

32. I detta avseende är det irrelevant att de tillhandahålls av en utomstående som ingriper i ett rättsförhållande mellan andra parter.³¹ Undantagets objektiva karaktär innebär att den avgörande omständigheten för dess tillämpning är transaktionens karaktär och inte vem som tillhandahåller denna. Det föreligger inte något hinder för att en annan fysisk eller juridisk person än innehavaren av de rättigheter och skyldigheter som följer av värdepapperet gynnas

30 — Det ankommer på High Court att för det första fastställa arten och omfattningen av de tjänster som CSC tillhandahåller Sun Alliance och därefter att bestämma om dessa mot bakgrund av domstolens svar är befriade från mervärdesskatt.

31 — CSC är utomstående i det förhållande som etableras mellan Sun Alliance och den person som genom att i vederbörlig ordning teckna värdepapperen investerar i dess finansiella produkt.

av undantaget från skatteplikt, om denne genomför skattebefriade transaktioner.³²

33. Följaktligen är det villkor som High Court inför i den sista delen av den andra frågan³³ överflödigt. Domstolen skall för att besvara frågan endast fästa avseende vid tjänsternas karaktär, oberoende av vem som utför dem.

34. Verksamheten bestående i att tillhandahålla information om den finansiella produkten och handlägga investeringsansökningar, utan att ge råd eller ta del i utställandet eller upphävandet av värdepapperen, är förberedande och kan inte påverka innehållet i det rättsförhållande som värdepapperet representerar. Den andra frågan skall, i linje med det svar jag föreslår på den första fråga som ställts av High Court, besvaras nekande.

35. I själva verket är den beskattningsbara transaktion, som enligt artikel 13 B.d punkt 5 i sjätte direktivet är undantagen från skatteplikt, rättshandlingen mellan Sun Alliance och den person som tecknar värdepapperen Daisy, vare sig det är fråga om utställande, ändring av någon av dess objektiva och subjektiva aspekter eller upphävande. Om det bland CSC:s avtalsenliga

befogenheter föreligger sådana som krävs för att i Sun Alliance namn genomföra någon av dessa rättshandlingar, är de tveklöst befriade från mervärdesskatt. Om så däremot inte är fallet, om CSC:s insatser är enbart underordnade och förberedande i förhållande till genomförandet av nämnda rättshandlingar, omfattas de enligt min uppfattning inte av skattebefrielsen.

36. Begreppet ”underordnad tjänst” har behandlats av domstolen som har slagit fast att det är fråga om en sådan ”när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan då den endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller”.³⁴ Det är inte ett definitivt begrepp för att avgöra om en konkret transaktion är undantagen från skatteplikt, utan ger ett lämpligt kriterium för att nå lösningen. En underordnad sak är per definition inte nödvändig för huvudsaken, även om den är nyttig så till vida att den kompletterar och förbättrar denna. Om det undantag jag som granskar är objektivt bör det i princip endast omfatta den transaktion som beskrivs i lagtexten, och inte andra sådana som inskränker sig till att bidra till dess genomförande. Principen om restriktiv tolkning av undantag från skatteplikt stöder denna lösning, som är tillämplig även på åtgärder som är oundgängliga för att genomföra den tjänst som är undantagen från skatteplikt.³⁵

37. Det krävs något mer, vilket följer av den ändamålsbetingade karaktären hos

32 — Se punkt 32 och 48 och följande punkter samt punkt 6 i domslutet i domen i målet SDC, se även punkt 33 i mitt förslag till avgörande i det målet.

33 — ”... när denna tjänst tillhandahålls en person som har rättigheter eller skyldigheter enligt värdepapperen av en person som inte har några rättigheter eller skyldigheter enligt värdepapperen.”

34 — Se punkt 30 i domen i det ovannämnda målet CPP.

35 — Se punkt 65 i domen i det ovannämnda målet SDC.

undantagen från skatteplikt. Om en konkret typ av rättshandlingar är undantagna från mervärdesskatt för att tillgodose ett visst syfte, kan endast sådana i förhållande till dessa underordnade transaktioner som tjänar samma syfte undantas från skatteplikt. Med domstolens egna ord är endast underordnade tjänster som syftar till att uppfylla de särskilda och väsentliga funktionerna inom någon av de tjänster som anges i den bestämmelse som föreskriver undantaget befriade från skatteplikt.³⁶ Det måste vara fråga om tjänster som i sig utgör någon av de undantagna transaktionerna.³⁷

38. Tjänster som enbart består i information och handläggning av ansökningar om att teckna värdepapperen uppfyller inte de nödvändiga villkoren för att de skall anses uppfylla samma funktion som de från skatteplikt undantagna transaktioner som avses i artikel 13 B.d punkt 5 i sjätte direktivet. De är underordnade, uppenbarligen inte oundgängliga, tjänster som helt saknar väsentligt innehåll och som inte kan påverka de rättigheter och skyldigheter som följer av värdepapperet. I domen i det upprepade gånger nämnda målet SDC slog domstolen fast att finansiell information inte omfattas av undantagets tillämpningsområde.³⁸ Under dessa förhållanden och mot bakgrund av ovanstående överväganden anser jag att dessa transaktioner inte är befriade från mervärdesskatt.

36 — Ibidem, punkt 66.

37 — Se punkt 66 i mitt förslag till avgörande i målet SDC.

38 — Se punkt 70.

39. De kan inte ens omfattas av begreppet ”förhandling”³⁹ och på detta sätt komma i åtnjutande av den skatteförmån jag granskar. Begreppet ”förhandla” anspelar på begreppen ”kompromissa”, ”ge vika” och ”överlägga”, sammanfattningsvis på att förfoga över själva rättigheterna och intressena för att nå en överenskommelse. Förmågan att göra bruk av de egna rättigheterna och skyldigheterna har endast innehavaren av dessa eller dennes ombud, antingen på grund av lag (förmyndarskap), eller avtal (uppdrag, fullmakt).⁴⁰

40. Sammanfattningsvis föreslår jag att domstolen som svar på den andra frågan från High Court skall förklara att uttrycket ”transaktioner och förhandlingar rörande värdepapper” i artikel 13 B.d punkt 5 i sjätte direktivet inte omfattar tjänster som är begränsade till att tillhandahålla information om en finansiell produkt och i förekommande fall ta emot och handlägga ansökningar om att teckna motsvarande värdepapper, utan att utställa dessa.

39 — Inkluderandet av förhandling bland de transaktioner som är undantagna från skatteplikt motiveras av dess karaktär. Vid en förhandling, för egen eller någon annans räkning, förekommer man innehållet i den från skatteplikt undantagna transaktionen. Förhandlingsverksamheten är inte skild från den rättshandling som den föregår och saknar därmed eget liv och behandlas skattemässigt likadant som den senare (se den ovan nämnda domen i målet CPP, punkt 30): om rättshandlingen är undantagen från skatteplikt gäller detta även förhandlingen. Härvidlag saknar det betydelse om kontakten är direkt eller sker genom ombud. I det senare fallet framstår ombudets handlande som huvudmannens och den förhandling som denne genomför skall följaktligen erhålla samma skattemässiga behandling som om den hade genomförts av uppdragsgivaren. I annat fall skulle principen om skattemässig neutralitet åsidosättas.

40 s — Av innehållet i beslutet om hänskjutande framgår att CSC inte företrädde Sun Alliance. Det var till och med så att de som begärde information och potentiella investerare trodde att de hade tagit kontakt med Sun Alliance och inte kände till att den person de talade med var anställd hos det förmedlande företaget. Följaktligen kunde inte denne förhandla i Sun Alliance namn och hade inte ens befogenhet att ge de personer som begärde information råd.

V — Förslag till avgörande

41. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen skall besvara de frågor som ställts av High Court på följande sätt:

- 1) De ”transaktioner rörande värdepapper”, som avses i artikel 13 B.d punkt 5 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, är transaktioner som kan skapa, ändra eller upphäva parternas rättigheter och skyldigheter enligt värdepapperet.

- 2) Uttrycket ”transaktioner och förhandlingar rörande värdepapper” i nämnda bestämmelse omfattar inte tjänster som är begränsade till att tillhandahålla information om en finansiell produkt och i förekommande fall ta emot och handlägga ansökningar om att teckna motsvarande värdepapper, utan att utställa dessa.