

|

## 61995J0330

Domstolens Dom (Sjette Afdeling) af 3. juli 1997. - Goldsmiths (Jewellers) Ltd mod Commissioners of Customs & Excise. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Value Added Tax Tribunal, Manchester - Forenede Kongerige. - Moms - Sjette direktiv - Fravigelsesbemyndigelsen i artikel 11, punkt C, stk. 1 - Udelukkelse af tilbagebetaling i tilfælde af manglende opfyldelse af byttehandler. - Sag C-330/95.

*Samling af Afgørelser 1997 side I-03801*

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

## Nøgleord

*Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - beskatningsgrundlag - nedsættelse i tilfælde af hel eller delvis manglende betaling - medlemsstaternes bemyndigelse til at fravige reglen - rækkevidde - udelukkelse af tilbagebetaling af afgift i tilfælde af manglende betaling i forbindelse med transaktioner med betaling af en modydelse bestående af naturalydelse - retsstridigt*

*(Raadets direktiv 77/388, art. 11, punkt C, stk. 1, andet afsnit)*

## Sammendrag

*Den regel om fravigelse, der er indeholdt i artikel 11, punkt C, stk. 1, andet afsnit, i det sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, skal fortolkes saaledes, at en medlemsstat, der indfører bestemmelser om tilbagebetaling af moms ved helt eller delvis manglende erlaeggelse af modydelsen, ikke kan udelukke tilbagebetaling i tilfælde, hvor den ikke-erlagte modydelse består af naturalydelser, naar medlemsstaten indrømmer tilbagebetaling i tilfælde, hvor modydelsen består af penge.*

*For det første ændrer saadanne bestemmelser beskatningsgrundlaget i et omfang, der gaar ud over, hvad der er strengt noedvendigt for at imoedegaa risikoen for afgiftsmaessig svig, hvorfor hensynet til at forhindre denne risiko ikke kan begrunde bestemmelser af denne art. For det andet medfoerer saadanne bestemmelser en forskelsbehandling af transaktioner, i forbindelse med hvilke modydelsen skal erlaegges i form af naturalydelser, i forhold til transaktioner, i forbindelse med hvilke modydelsen består af penge, hvorved de erhvervsdrivende afholdes fra at indgaa*

*aftaler om byttemidler, idet de to situationer ud fra et økonomisk og kommercielt synspunkt er identiske og underlagt de samme regler i henhold til det sjette direktiv.*

## **Parter**

*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/EOEF 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,*

*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, bistaaet af barrister Eleanor Sharpston*

*- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved Enrico Traversa og Peter Oliver, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,*

*på grundlag af retsmoderrapporten,*

*efter at der i retsmodet 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, bistaaet af Eleanor Sharpston, af den tyske regering ved afdelingschef Ernst Roeder, Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtiget, og af Kommissionen,*

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

afsagt følgende

Dom

## **Dommens præmisser**

1 Ved kendelse af 19. december 1994, indgaaet 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 Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF 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 Spørgsmaalet 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 nøjagtigt 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 udestaaende 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 paa at faa tilbagebetalt moms.

10 Goldsmiths fastholdt sin opfattelse og anlagde herefter sag ved Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre, til proevelse af Commissioners' afgoerelse, idet selskabet henviste til sjette direktivs artikel 11, punkt C, hvis stk. 1 lyder saaledes:

»I tilfaelde af annulation, afbestilling, ophaevelse, ikke eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsaettes beskatningsgrundlaget tilsvarende paa betingelser, som fastsaettes af medlemsstaterne.

For saa vidt angaar ikke eller kun delvis betaling kan medlemsstaterne dog fravige denne bestemmelse.«

11 Under sagen gjorde Goldsmiths gaeldende, at section 11 i Finance Act 1990, der skulle gennemfoere denne bestemmelse i Det Forenede Kongerige, ikke kunne begrænse reglen om afgiftsnedsaettelse til kun at gaelde tilfaelde, hvor den ikke-erlagte modydelse bestod af penge, men at bestemmelsen burde have udstrakt reglen til ogsaa at gaelde tilfaelde, hvor modydelsen havde karakter af naturalydelse. Foelgelig stred section 11 i Finance Act 1990 mod sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1. Goldsmiths anfoerte, at medlemsstaterne i henhold til sidstnaevnte bestemmelse kan udelukke enhver aendring i anledning af uerholdelige fordringer, men at bestemmelsen ikke giver dem bemyndigelse til at indfoere en delvis udelukkelse, dvs. for bestemte former for transaktioner, idet fravigelsesbemyndigelsen er en »alt eller intet«-bemyndigelse.

12 Commissioners gjorde heroverfor i det vaesentlige gaeldende, at Det Forenede Kongerige havde gennemfoert 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 spoergsmaal om »alt eller intet«, idet de har mulighed for at undlade at anvende den paagaeldende regel i den givne form. Dette er i hoejere grad i overensstemmelse med maalsaetningen 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 foelgende praejudicielle spoergsmaal:

»Skal den regel om fravigelse, der er indeholdt i artikel 11, punkt C, stk. 1, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag ('det sjette direktiv'), fortolkes saaledes, at en medlemsstat, der indfoerer bestemmelser om tilbagebetaling af afgift i forbindelse med uerholdelige fordringer, kan udelukke tilbagebetaling i tilfaelde, hvor den ikke-erlagte modydelse bestaar af andet end penge?«

14 Med henblik paa besvarelsen af dette spoergsmaal bemaerkes, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), med henblik paa at harmonisere beskatningsgrundlaget indeholder bestemmelse om, at beskatningsgrundlaget i indlandet ved levering af goder er den samlede modvaerdi, som leverandoeren modtager eller vil modtage af koeberen, aftageren eller tredjemand.

15 Denne bestemmelse er udtryk for et grundlaeggende 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, praemis 16), og hvoraf foelger, at skatte- og afgiftsmyndighederne ikke kan opkraeve et beloeb i moms, der er hoejere 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 opnaar 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. Folgelig skal en udnyttelse af fravigelsesbemyndigelsen være begrundet, således at de af medlemsstaterne i denne forbindelse truffene foranstaltninger ikke undergraver virkeliggørelsen af afgiftsharmoniseringsmaalsætningen med det sjette direktiv.

19 Hvad nærmere angaar section 11 i Finance Act 1990 har Det Forenede Kongerige som begrundelse for den manglende mulighed for tilbagebetaling af afgift gjort gældende, at der, naar den ikke-erlagte modydelse ikke udgøres af penge, bestaar en større risiko for svig.

20 Denne begrundelse kan af to aarsager ikke tiltrædes.

21 For det første fremgaar det af dommen af 10. april 1984 (sag 324/82, Kommissionen mod Belgien, Sml. s. 1861, præmis 29), at foranstaltninger med henblik på at undgaa svig eller unddragelse principielt kun kan fravige beskatningsgrundlaget for momsen i henhold til sjette direktivs artikel 11, for saa 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 bestaar af penge, ændrer herved for den pågældende form for transaktioners vedkommende beskatningsgrundlaget i et omfang, der gaar ud over, hvad der er strengt nødvendigt for at imødegaa risikoen for afgiftsmaessig svig. Dette er saa meget mere aabenbart, naar 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, sondrer mellem modydelser, der bestaar af penge, og modydelser, der bestaar af naturalydelse. Som det fremgaar 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. ogsaa 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 modydelser.

24 Det maa folgelig fastslås, at en udelukkelse af tilbagebetaling af moms ved hel eller delvis manglende erlæggelse af modydelsen, naar der er tale om transaktioner, hvor modydelsen har skullet erlægges i form af naturalydelse, medfoerer en forskelsbehandling af denne form for transaktioner i forhold til dem, hvor modydelsen bestaar af penge.

25 Denne forskelsbehandling i den omtvistede lovgivning afholder de erhvervsdrivende fra at indgaa aftaler om byttehandler, selv om disse oekonomisk og kommercielt ikke paa nogen maade adskiller sig fra transaktioner, hvor modydelsen bestaar af penge, og begrænser herved de erhvervsdrivendes frihed til at vaelge den form for aftale, som de ud fra deres oekonomiske interesser finder mest hensigtsmaessig.

26 Det forelagte spoergsmaal maa herefter besvares med, at den regel om fravigelse, der er indeholdt i sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, andet afsnit, skal fortolkes saaledes, at en medlemsstat, der indfoerer bestemmelser om tilbagebetaling af moms ved hel eller delvis manglende erlaeggelse af modydelsen, ikke kan udelukke tilbagebetaling i tilfaelde, hvor den ikke-erlagte modydelse bestaar af naturalydelser, naar medlemsstaten indroemmer tilbagebetaling i tilfaelde, hvor modydelsen bestaar af penge.

27 Det Forenede Kongeriges regering har i retsmoedet fremsat begaering om, at Domstolen, saafremt den anlaegger en fortolkning af den omhandlede regel om fravigelse, hvorefter en medlemsstat ikke kan udelukke tilbagebetaling af moms i tilfaelde, hvor den ikke-erlagte modydelse bestaar af naturalydelser, traeffe bestemmelse om en tidsmaessig begrænsning af dommens retsvirkninger. Det Forenede Kongeriges regering har herved i det vaesentlige gjort gaeldende, at en saadan 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 bemaerkes herom, at Det Forenede Kongeriges regering ikke har fremlagt nogen konkrete oplysninger til stoette for, at den givne fortolkning af den omtvistede regel om fravigelse kan medfoere ganske alvorlige problemer. Der foreligger foelgelig ikke nogen oplysninger, som kan begrunde en fravigelse af princippet om, at en dom om fortolkning har retsvirkninger fra tidspunktet for ikrafttraedelsen af den fortolkede regel.

## **Afgørelse om sagsomkostninger**

### *Sagens omkostninger*

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

## **Afgørelse**

*Paa grundlag af disse praemisser*

*kender*

**DOMSTOLEN**

*(Sjette Afdeling)*

*vedroerende det spoergsmaal, 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 Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaerdiavgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal*

*fortolkes saaledes, 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, naar medlemsstaten indroemmer tilbagebetaling i tilfælde, hvor modydelsen består af penge.*