

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

föredraget den 13 december 2007¹

I — Inledning

dess. År 1994 ändrade de uppfattning och klassificerade teacakes som skattemässigt gynnade livsmedel. Därefter hävdade Marks & Spencer rätt till återbetalning av skatt.

1. Enligt artikel 28.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet² (nedan kallat sjätte direktivet) har medlemsstaterna rätt att på vissa villkor behålla undantagsbestämmelser under en övergångsperiod. I enlighet med denna bestämmelse tillämpar Förenade kungariket nollbeskattning tillsammans med avdrag avseende ingående skatt för leverans av livsmedel (*zero-rating*).

2. Bestämmelsen gäller dock inte för vissa sötsaker (*confectionery*). Ursprungligen hänförde skattemyndigheterna teacakes som saluförs av Marks & Spencer till denna kategori och tillämpade nollbeskattning på

3. Det som är speciellt i fallet är att den tillämpliga skattebestämmelsen är en *nationell* bestämmelse som avviker från de allmänna bestämmelserna i direktivet, men ändå kan behållas. House of Lords ställer därför frågan i vilken mån principerna för det gemensamma systemet för mervärdesskatt gäller i detta sammanhang och i så fall huruvida de nationella reglerna för återbetalning, i synnerhet invändningsgrunden obehörig vinst som i vissa fall gäller enligt dessa, är förenliga med gemenskapsbestämmelserna.

¹ — Originalspråk: tyska.

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

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *De gemenskapsrättsliga bestämmelserna*

4. Bestämmelser om skattesatsen finns i artikel 12 i sjätte direktivet. I artikel 12.1 stadgas att "[d]en skattesats som är tillämplig på skattepliktiga transaktioner skall vara den som är i kraft vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde". Enligt artikel 12.3 skall grundskattesatsen för mervärdesskatt tillämpas³, och för vissa tjänster kan reducerade skattesatser fastställas.⁴

5. Enligt artikel 28.2 i sjätte direktivet får medlemsstaterna avvika från detta under en övergångsperiod. Bestämmelsen hade ursprungligen följande lydelse:

"De regler om nedsatta skattesatser och om undantag med återbetalning av

skatt i föregående led som var i kraft den 31 december 1975 och som uppfyller villkoren i den sista strecksatsen i artikel 17 i rådets andra direktiv av den 11 april 1967, får vidmakthållas fram till en dag som rådet enhälligt på kommissionens förslag skall fastställa men som inte får vara senare än den dag då påförandet av skatt vid införsel och restitution av skatt på utförseln i handeln mellan medlemsstaterna avskaffas. Medlemsstaterna skall besluta om åtgärder som är nödvändiga för att skattskyldiga personer skall deklarerade uppgifter som behövs för att bestämma egna intäkter som avser dessa verksamheter.

På grundval av en rapport från kommissionen, skall rådet vart femte år granska ovan nämnda nedsatta skattesatser och undantag och vid behov enhälligt på kommissionens förslag besluta om åtgärder som behövs för att se till att dessa successivt upphävs."

3 — Genom rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 om ändring av direktiv 77/388/EEG och införande av förenklande åtgärder för mervärdesskatt (EGT L 384, s. 47; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 119) infördes tillfälligt 15 procent som miniminivå på grundskattesatsen. Den lägsta grundskattesatsens giltighetstid förlängdes därefter gång på gång, senast till 2010, genom rådets direktiv 2005/92/EG av den 12 december 2005 om ändring av direktiv 77/388/EEG, med avseende på tillämpningsperioden för miniminivån på normalskattesatsen (EUT L 345, s. 19).

4 — Direktivets bestämmelser om de reducerade skattesatsernas storlek och om de tjänster på vilka de kan tillämpas (se bilaga H till sjätte direktivet), har harmoniserats stegvis.

6. Genom direktiv 92/77/EEG⁵ fick artikel 28.2 följande lydelse:

5 — Rådets direktiv 92/77/EEG av den 19 oktober 1992 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG (harmonisering av mervärdesskattesatser) (EGT L 316, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 80).

"Utan hinder av artikel 12.3 skall följande bestämmelser gälla under den övergångsperiod^[6] som nämns i artikel 281.

- a) Undantag med återbetalning av skatt som erlagts i föregående led, och reducerade skattesatser som är lägre än den minimiskattesats som lagts fast i artikel 12.3 vad gäller de reducerade skattesatser som var i kraft den 1 januari 1991 och som står i överensstämmelse med gemenskapslagstiftningen och uppfyller de villkor som stadgas i artikel 17 sista strecksatsen i rådets andra direktiv av den 11 april 1967^[7], får bibehållas ..."

allmänhet noll (section 30 och bilaga 8 del II grupp 1 punkt 1 i 1994 års lag om mervärdesskatt (Value Added Tax Act 1994)). Sötsaker (*confectionery*) är undantagna från denna skatteförmån och beskattas till fullo. Det finns emellertid ett undantag från undantaget för kakor och kex, för vilka nollbeskattnings för livsmedel gäller. Kex/småkakor som helt eller delvis är chokladöverdragna beskattas i sin tur dock till fullo som sötsaker.

8. Enligt section 80 i 1994 års lag om mervärdesskatt gäller under vissa omständigheter rätt till återbetalning av mervärdesskatt som inte skulle ha betalats:

B — Den nationella rätten

7. I Förenade kungariket är mervärdesskattesatsen vid försäljning av livsmedel i

"1) När en person (antingen före eller efter det att lagen trätt i kraft) har betalat ett mervärdesskattebelopp till Commissioners, som inte utgjorde mervärdesskatt som myndigheten hade rätt till, skall Commissioners återbetala beloppet till denne.

6 — Enligt artikel 281.3 andra meningen i sjätte direktivet förlängs övergångsbestämmelsens giltighetstid automatiskt tills en slutgiltig bestämmelse, som dock ännu inte har antagits, träder i kraft.

7 — Det relevanta avsnittet i rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: struktur och tillämpningsförfaranden (EGT 71, s. 1303) hade följande lydelse: "För att övergå från de nuvarande systemen för omsättningsskatter till det gemensamma systemet för mervärdesskatt, får medlemsstaterna ... fram till avskaffandet av beskattningen av import och restitution av skatt på export i handeln medlemsstaterna emellan, av väl angivna socialpolitiska skäl och för att gynna slutkonsumenterna, föreskriva reducerade skattesatser eller till och med undantag från skatteplikt med eventuell återbetalning av skatt som erlagts i föregående led, i den mån den allmänna inverkan av dessa åtgärder inte överstiger den inverkan som följer av de skattelättnader som tillämpas i det nuvarande systemet."

...

3) Mot ett krav enligt bestämmelsen kan invändas att återbetalningen av ett belopp skulle medföra en obehörig vinst för sökanden."

9. Under den period som gällde för målet vid den nationella domstolen berördes bara nettobetalare, alltså skattskyldiga som under en skatteperiod är skyldiga statskassan ett högre mervärdesskattebelopp än de kan kvitta genom avdrag för ingående mervärdesskatt. Mot dessa står så kallade *repayment traders* (återbetalningsberättigade näringsidkare) som har rätt till skatteåterbetalning på grund av överskjutande avdrag för ingående mervärdesskatt under en skatteperiod. För de senare fanns det ingen bestämmelse som var jämförbar med section 80.3.⁸

III — De faktiska omständigheterna, förfarandet och tolkningsfrågorna

10. Sedan år 1973 hade Commissioners of Customs and Excise påfört mervärdesskatt enligt grundskattesatsen för teacakes som saluförs av Marks & Spencer plc, eftersom de klassificerade dem som chokladöverdragna kex. I september år 1994 medgav dock Commissioners att dessa teacakes skulle ha klassificerats som kakor och att nollbeskattning skulle ha tillämpats. Därpå krävde Marks & Spencer att all mervärdesskatt som felaktigt redovisats genom åren skulle återbetalas, totalt 3,5 miljoner GBP.

11. Commissioners invände däremot med stöd i section 80.3 i lagen om mervärdesskatt att Marks & Spencer hade övervältrat 90 procent av mervärdesskatten på sina kunder. VAT Tribunal godtog påståendet och beslutade att Marks & Spencer bara skulle ha rätt till 10 procent av beloppet som hade gjorts gällande. Dessutom tillämpade VAT Tribunal en bestämmelse om preskriptionstid som hade införts med retroaktiv verkan.

12. Marks & Spencer drev målet vidare ända till Court of Appeal. Utöver återbetalning av mervärdesskatt för teacakes gällde förfarandet dessutom ytterligare skadeståndsanspråk i samband med behandlingen i skattehänseende av presentkort. Court of Appeal begärde ett förhandsavgörande av domstolen beträffande preskriptionsbestämmelsernas förenlighet med gemenskapsrätten. För Court of Appeal var det endast aktuellt att behandla presentkort. När det gällde teacakes utgick Court of Appeal tydligen från att det inte skulle gå att finna några bestämmelser i gemenskapsrätten, eftersom det inte finns några bestämmelser om harmonisering av skattesatsen i sjätte direktivet.

13. I dom av den 11 juli 2002 (nedan kallad domen i målet Marks & Spencer I)⁹ behandlade domstolen i enlighet med

8 — Inte förrän ett överträdelseförfarande hade inletts på grund av att de båda kategorierna av skattskyldiga behandlades olika införde Förenade kungariket också en bestämmelse om otilbörlig vinst för *repayment traders* med verkan från den 26 maj 2005.

9 — Dom av den 11 juli 2002 i mål C-62/00, Marks & Spencer plc mot Commissioners of Customs & Excise (REG 2002, s. I-6325).

tolkningsfrågorna inte återbetalning av mervärdesskatten för teacakes. I sitt förslag till avgörande i målet tog generaladvokaten Geelhoed inte desto mindre upp teacakes i en kommentar och ansåg att underlåtenheten att återbetala mervärdesskatten innebar ett klart åsidosättande av gemenskapsrätten.¹⁰ Trots det ogillade Court of Appeal talan beträffande mervärdesskatten på teacakes.

14. House of Lords, som nu behandlar målet, har på grund av kommissionens yttrande och generaladvokaten Geelhoeds förslag till avgörande i mål C-62/00 funnit anledning att hänskjuta följande tolkningsfrågor till domstolen för ett förhandsavgörande:

1. När en medlemsstat enligt artikel 28.2 a i sjätte mervärdesskattedirektivet ... (såväl före som efter 1992 års ändring av direktivet genom direktiv 92/77) i sin nationella mervärdesskattelagstiftning har behållit ett undantag med återbetalning av skatt i fråga om vissa angivna leveranser, har då en näringsidkare som utför en sådan leverans en på gemenskapsrätten grundad rättighet, som kan åberopa direkt, att nollbeskattas?
2. För det fall att den första frågan besvaras nekande och när en medlemsstat enligt artikel 28.2 a i sjätte mervärdesskattedirektivet (såväl före som efter 1992 års ändring av direktivet genom direktiv 92/77) i sin nationella mervärdesskattelagstiftning har behållit ett undantag med återbetalning av skatt i fråga om vissa angivna leveranser, men feltolkat sin nationella lagstiftning så att vissa leveranser som omfattas av undantaget med återbetalning av ingående skatt enligt den nationella lagstiftningen har påförts skatt enligt grundskattsatsen, är då de allmänna gemenskapsrättsliga principerna, däribland principen om skatteneutralitet, tillämpliga, så att en näringsidkare som utför sådana leveranser har rätt att återfå de belopp som felaktigt tagits ut i skatt på leveranserna?
3. För det fall att svaret på frågorna 1 eller 2 är jakande, är då de gemenskapsrättsliga principerna om likabehandling och skatteneutralitet i princip tillämpliga med följd att principerna skulle åsidosättas om den berörde näringsidkaren

¹⁰ — Förslag till avgörande av den 24 januari 2002 i mål C-62/00, Marks & Spencer plc mot Commissioners of Customs & Excise (REG 2000, s. I-6325), punkt 44.

inte återfår hela det belopp som felaktigt tagits ut i skatt på de leveranser han utfört under följande omständigheter:

i) Det skulle innebära en obehörig vinst för näringsidkaren om hela beloppet återbetalades till honom.

ii) Den nationella lagstiftningen innehåller föreskrifter om att skatt som erlagts med för högt belopp inte kan återbetalas om återbetalningen skulle innebära en obehörig vinst för näringsidkaren.

iii) Den nationella lagstiftningen innehåller inte en liknande föreskrift som den som nämns i punkt ii) i fråga om krav som framställs av så kallade *repayment traders* [återbetalningsberättigade näringsidkare]? (En återbetalningsberättigad näringsidkare är en skattskyldig person som under en viss räkenskapsperiod inte betalar in mervärdesskatt till de behöriga nationella myndigheterna, utan erhåller en återbetalning eftersom han under perioden i fråga har rätt att göra avdrag för ett mervärdesskattebelopp som är högre än den mervärdesskatt som skall erläggas för de leveranser han utför.)

dighet att en näringsidkare som framställer krav på återbetalning av utgående skatt som betalats med för högt belopp och en annan näringsidkare som framställer krav på ytterligare avdragsbelopp avseende ingående skatt (till följd av för hög deklarerad utgående skatt) behandlas olika vilket har förorsakat den förre en ekonomisk förlust eller nackdel och, i så fall, hur?

5. Tillåts eller krävs det i gemenskapsrätten, om de gemenskapsrättsliga principerna om likabehandling och skattnöjdhetsneutralitet är tillämpliga i den situation som beskrivs i fråga 3, att en domstol korrigerar denna olikhet i behandling genom att bifalla en näringsidkares krav på återbetalning av skatt som erlagts med för högt belopp på ett sådant sätt att det medför en obehörig vinst för denne eller krävs eller tillåts det att den domstolen medger någon annan gottgörelse (och, i så fall, vilken)?

4. Påverkas svaret på fråga 3 av om det föreligger bevis för huruvida den omstän-

15. I förfarandet vid domstolen har Marks & Spencer, Irland, Förenade kungarikets och Cyperns regeringar samt Europeiska gemenskapernas kommission yttrat sig.

IV — Bedömning

felaktigt sätt genom att den inte tillämpade nollbeskattning på teacakes från Marks & Spencer.

A — Inledande anmärkningar

- Marks & Spencer kunde övervältra mervärdesskatten på sina kunder.

16. Genom sjätte direktivet har uppbörden av mervärdesskatt i medlemsstaterna harmoniserats i stor utsträckning, men bestämmelserna i direktivet är inte uttömmande. Utöver de olika valmöjligheter som medlemsstaterna har enligt direktivet när det gäller genomförande och befogenheter att göra egna definitioner är det i synnerhet enligt artikel 28 i direktivet möjligt för medlemsstaterna att behålla vissa nationella undantagsregler under en övergångsperiod.

18. Det som huvudsakligen behöver klargäggas är frågan om huruvida det är förenligt med gemenskapsrätten att rätt till ersättning enligt 1994 års lag om mervärdesskatt är utesluten i förevarande fall på grund av obehörig vinst, men inte i andra fall av korrigering i efterhand av beskattningen (för *repayment traders*). Frågorna 3 till 5 gäller dessa problem.

17. Om de tre omständigheter som har fastställts i målet vid den nationella domstolen råder emellertid inget tvivel:

- Den nationella bestämmelsen om tillämpning av nollbeskattning med rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på livsmedel med undantag av vissa sötsaker är förenlig med artikel 28.2 i sjätte direktivet.

19. Som en inledande fråga bör det enligt House of Lords klargäggas huruvida vi överhuvudtaget befinner oss inom ett område där gemenskapsrätten skall tillämpas och där den ger den skattskyldige vissa rättigheter. Frågorna 1 och 2 ägnas åt denna problematik, och jag kommer att behandla dessa tillsammans i det följande.

B — Den första och den andra tolkningsfrågan

- Från år 1973 till år 1994 använde skattemyndigheten denna bestämmelse på

20. I domen i målet Marks & Spencer I förklarade domstolen att medlemsstaterna

inte endast är skyldiga att i vederbörlig ordning införliva ett direktiv med nationell rätt, utan enskilda kan också åberopa vid domstol att de nationella införlivande-bestämmelserna skall tillämpas på sådant sätt att det resultat som avses i direktivet uppnås.¹¹

21. Med hänvisning till domstolens fasta rättspraxis förklarade domstolen vidare att rätten att erhålla återbetalning av skatt som uttagits i en medlemsstat i strid med gemenskapsrättsliga regler utgör en konsekvens av och ett komplement till de rättigheter som enskilda har tillerkänts i gemenskapsrättsliga bestämmelser.¹²

22. De medlemsstater som är berörda i förevarande mål har nu ansett att nationella undantag så att säga faller utanför direktivets tillämpningsområde genom artikel 28.2 a i sjätte direktivet. De har liksom Court of Appeal dragit följande slutsatser av den rättspraxis som har beskrivits ovan: Eftersom nollbeskattning inte får tillämpas enligt *gemenskapsrätten*, utan bara enligt den icke

harmoniserade *nationella rätten*, föreligger inte heller någon rätt till återbetalning av skatt som har påförts felaktigt. På återbetalningen skall endast nationell rätt tillämpas, vilken i detta fall inte kan prövas mot bakgrund av gemenskapsrätten.

23. Jag anser dock att det är felaktigt att anta att direktivet inte kan tillämpas i fallen i artikel 28.2 a, det vill säga att direktivet här inte ger den skattskyldige rätt till tillämpning av nollbeskattning och till återbetalning av skatt i händelse av felaktig tillämpning.

– Tillämpning av gemenskapsrätten i samband med icke harmoniserade bestämmelser om undantag

24. I artikel 1.1 i första mervärdesskattedirektivet¹³ förtydligades redan att ett omfatt-

11 — Ovan fotnot 9, punkt 27.

12 — Domen i målet Marks & Spencer I (ovan fotnot 9), punkt 30, till vilken hänvisas i dom av den 2 februari 1988 i mål C-309/85, Barra (REG 1988, s. 355; svensk specialutgåva, s. 325), punkt 17, dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz (REG 1995, s. I-1883), punkt 40, av den 9 februari 1999 i mål C-343/96, Dilexport (REG 1999, s. I-579), punkt 23, och av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl. (REG 2001, s. I-1727), punkt 84.

13 — Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3). Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) ersatte första mervärdesskattedirektivet med verkan den 1 januari 2007. Artikel 1.1 i detta knyter an till den tidigare bestämmelsen: "Genom detta direktiv fastställs det gemensamma systemet för mervärdesskatt."

tande system för mervärdesskatt skulle införas, även om mervärdesskattesatserna och skattebefrielserna då inte harmoniserades.¹⁴

”Medlemsstaterna skall ersätta sina nuvarande system av omsättningsskatter med det gemensamma system för mervärdesskatt som definieras i artikel 2.”

25. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt ger visserligen fortfarande medlemsstaterna stort handlingsutrymme och tillåter avvikelser och specialbestämmelser. I synnerhet är till exempel normalskattesatsen och de reducerade skattesatserna ännu inte helt harmoniserade. Medlemsstaterna kan tvärtom själva fastställa skattesatserna inom vissa gränser. Medlemsstaterna går emellertid inte utanför direktivets tillämpningsområde när de utnyttjar detta handlingsutrymme och dessa avvikelser.

14 — Se även åttonde skälet, som har följande lydelse: ”Utbytet av de kumulativa flerstegsskattesystem som är i kraft i flertalet medlemsstater mot det gemensamma systemet för mervärdesskatt måste, även om skattesatser och undantag inte harmoniseras samtidigt, leda till konkurrensneutralitet, genom att inom varje land liknande varor bär samma skattebelastning, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är, och genom att vid internationell handel skattebelastningen på olika varor är känd till sin storlek vilket gör att en exakt utjämning av detta belopp kan tillföras. Därför bör i första etappen åtgärder vidtas för att det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall antas av alla medlemsstater, utan samtidig harmonisering av skattesatser och skattebefrielser.”

26. Det som har fastställts ovan gäller också beträffande artikel 28.2 a i sjätte direktivet, vilken tillåter bestämmelser om undantag enligt vilka den skatt som har erlagts i föregående led återbetalas och reducerade skattesatser som är lägre än minimiskattesatsen som lagts fast i artikel 12.3 för de reducerade skattesatserna kan behållas.

27. Avsikten med denna bestämmelse är bland annat att den skall omfatta *zero-rating*.¹⁵ Om det bara gällde att tillåta vissa särskilt låga skattesatser skulle väl rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt inte ha behövt nämnas. I normala fall berörs nämligen inte rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt enligt direktivet när de ingående transaktionerna har samband med utgående transaktioner på vilka en reducerad skattesats får tillämpas. Snarare borde inte endast en avvikelse från artikel 12.3 i sjätte direktivet tillåtas, utan samtidigt också en avvikelse från artikel 17.2, enligt vilken avdrag för ingående mervärdesskatt bara är tillåtet för leveranser som den skattskyldige kan använda i samband med *skattepliktiga transaktioner*. Eftersom man när nollbeskattning tillämpas på sin höjd kan tala om fiktiva ”skattepliktiga transaktioner”, var det nödvändigt att i artikel 28.2 a uttryckligen

15 — Se kommissionens förslag av den 29 juni 1973 till rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, *Europeiska gemenskapernas bulletin*, bilaga 11/73, s. 31. Se, beträffande effekten av *zero-rating*, mitt förslag till avgörande av den 4 maj 2006 i mål C-251/05, Talacre Beach Caravan Sales (REG 2006, s. I-6269), punkterna 22 och 23.

nämna att rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt gäller också med en skattesats som är reducerad (till noll).

i artikel 12.3 första meningen i artikel 28.2 och i led a visar bör bara dispens från enstaka bestämmelser i direktivet ges. Det skulle dessutom stå i strid med kravet på en snäv tolkning av bestämmelser om undantag,¹⁷ om artikel 28.2 a så att säga tolkades som ett undantag för vissa transaktioner.

28. Även om nationella regler som avviker i två avseenden således kan behållas betyder detta inte att transaktioner, på vilka dessa bestämmelser om undantag kan tillämpas, inte alls omfattas av direktivets tillämpningsområde. Alla bestämmelser i direktivet och de allmänna rättsprinciper som medlemsstaterna måste följa vid införlivande och tillämpning¹⁶ gäller tvärtom också för dessa transaktioner, såvida inte avvikelser är tillåtna enligt artikel 28.2 a.

29. Att från sjätte direktivets tillämpningsområde helt undanta sådana transaktioner som beskattas enligt en bestämmelse om undantag enligt artikel 28.2 a är inte förenligt med själva ordalydelsen i bestämmelsen. Såsom hänvisningen till avvikelserna

30. Såsom jag redan har förklarat i mitt förslag till avgörande i målet Talacre Beach stöds det som har fastställts ovan av det tillägg som gjordes år 1992 till artikel 28.2 a, nämligen att de föreskrifter om undantag som är tillåtna enligt denna bestämmelse måste stå i överensstämmelse *med gemenskapslagstiftningen*.¹⁸ Detta tillägg har när allt kommer omkring enbart en klarläggande innebörd. Gemenskapsrätten (inklusive de övriga bestämmelserna i själva sjätte direktivet) är bindande också oberoende av detta. Man behöver därför inte heller beträffande de perioder som återbetalningskraven gäller för göra åtskillnad mellan tiden före och efter det att det citerade avsnittet lades till.

16 — Se, beträffande iakttagande av allmänna rättsprinciper, i synnerhet grundläggande rättigheter, i samband med införlivande och tillämpning av gemenskapsrätten, dom av den 25 november 1986 i de förenade målen 201/85 och 202/85, Klensch m.fl. (REG 1986, s. 3477; svensk specialutgåva, s. 729), punkterna 8–10, av den 13 juli 1989 i mål 5/88, Wachauf (REG 1989, s. 2609), punkt 19, av den 18 juni 1991 i mål C-260/89, ERT (REG 1991, s. I-2925; svensk specialutgåva, s. I-209), punkt 42 och följande punkter, av den 3 december 1998 i mål C-381/97, Belgacodex (REG 1998, s. I-8153), punkt 26, av den 27 april 2006 i mål C-441/02, kommissionen mot Tyskland (REG 2006, s. I-3449), punkterna 107 och 108, och av den 11 maj 2006.

17 — Se förslaget till avgörande i målet Talacre Beach Caravan Sales (ovan fotnot 15), punkt 17 med vidare hänvisningar. Se även, beträffande bestämmelser om undantag enligt artikel 28.3 a i sjätte direktivet, dom av den 7 december 2006 i mål C-240/05, Eurodental (REG 2006, s. I-11479), punkt 54.

18 — Ovan fotnot 15, punkt 24.

31. Resultatet ovan bekräftas också av domen i målet kommissionen mot Frankrike. I denna ansåg domstolen att det bara är tillåtet att i enlighet med artikel 28.2 a behålla en särskild reducerad skattesats på 2,1 procent för ersättningsgilla läkemedel, medan en skattesats på 5,5 procent samtidigt gäller för icke-ersättningsgilla läkemedel, om det inte står i strid med principen om skatte-neutralitet som ligger till grund för systemet för mervärdesskatt.¹⁹ Den omständigheten att Frankrike har behållit en bestämmelse om undantag enligt artikel 28.2 a var alltså enligt domstolen ingen anledning till att inte ta hänsyn till principen som ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

32. Domen i målet *Idéal tourisme*²⁰, som de berörda medlemsstaterna hänvisar till, utgör inte hinder för den uppfattning som har redovisats ovan.

33. I detta mål ansåg ett bussföretag att likabehandlingsprincipen hade åsidosatts, eftersom dess gränsöverskridande passagerartransport inom gemenskapen påfördes mervärdesskatt, medan passagerartransport med flyg var undantagen från mervärdesskatt. Skattebefrielsen för flygtrafiken enligt belgisk rätt var baserad på artikel 28.3 b i sjätte direk-

tivet, enligt vilken medlemsstaterna under övergångsperioden fortfarande får undanta vissa transaktioner från skatt som i och för sig skulle vara skattepliktiga enligt direktivet.

34. Domstolen hänvisade för det första till att medlemsstaternas bestämmelser om mervärdesskatt bara delvis har harmoniserats genom sjätte direktivet.²¹ Dessutom förklarade domstolen följande: "Härav följer att i den mån en medlemsstat behåller sådana bestämmelser, införlivar den inte det sjätte direktivet och åsidosätter därmed vare sig direktivet eller de allmänna gemenskapsrättsliga principerna som medlemsstaterna, enligt domen i det nämnda målet *Klensch m.fl.*²², skall respektera."²³

35. Med hänsyn till det sammanhang där beslutet fattades tolkar jag det som fastställdes så att domstolen inte ville utesluta all tillämpning av gemenskapsrättsliga bestämmelser när nationella bestämmelser om undantag skall tillämpas på vissa transaktioner. Bestämmelserna är tvärtom alltid bindande, *med undantag* av de fall då reglerna får avvika från bestämmelserna i direktivet och därför inte kan anses vara ett införlivande av direktivet. Överfört på förevarande fall betyder detta att man inte kan kritisera Förenade kungariket för att skatt

19 — Dom av den 3 maj 2001 i mål C-481/98, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-3369), punkt 21.

20 — Dom av den 13 juli 2000 i mål C-36/99, *Idéal tourisme* (REG 2000, s. I-6049).

21 — Domen i målet *Idéal tourisme* (ovan fotnot 20), punkt 37. Se även domen i målet *Eurodental* (ovan fotnot 17), punkterna 50 och 51.

22 — Domen i målet *Klensch m.fl.* (ovan fotnot 16), punkt 9.

23 — Domen i målet *Idéal tourisme* (ovan fotnot 20), punkt 38. Se även domen i målet *Eurodental* (ovan fotnot 17), punkt 52.

har påförts på livsmedel enligt en skattesats som underskrider minimiskattesatsen enligt artikel 12.3 i sjätte direktivet, eftersom *zero-rating* är tillåten enligt artikel 28.2 a. Det går inte heller att hävda att avdrag för ingående mervärdesskatt är möjligt trots den faktiska skattebefrielsen.

mening som avses i artikel 28.2 a är den alltså i övrigt bunden av direktivet och de allmänna rättsprinciper som skall beaktas vid införlivandet och tillämpningen av detta. Det återstår att klargöra huruvida de gemenskapsrättsliga bestämmelserna ger enskilda rätt till tillämpning av en korrekt skattesats (eller till skattebefrielse).

36. Enligt domen i målet *Idéal tourisme* kan en skattskyldig dessutom inte åberopa lika-behandlingsprincipen om den olika behandlingen beror på att harmoniserade och icke harmoniserade bestämmelser existerar sida vid sida, om den alltså så att säga är systembetingad. Detta gäller emellertid inte i förevarande fall. Det råder inga tvivel om att livsmedel beläggs med lägre skatt i Förenade kungariket än transaktioner med andra varor som omfattas av de minimiskattesatser som anges i artikel 12.3 i sjätte direktivet. Det handlar snarare om en i sig konsekvent tillämpning av den nationella bestämmelsen om undantag.

38. Marks & Spencer har velat härleda denna rätt ur artikel 12.1 i sjätte direktivet, i vilket anges att den skattesats som är tillämplig på skattepliktiga transaktioner skall vara den som är i kraft vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Denna uppfattning kan inte godtas. Den enda betydelse som bestämmelsen har är enligt dess klara lydelse att den fastställer en tidpunkt för tillämpningen av en viss skattesats.

– Gemenskapsrättsliga bestämmelser om tillämpning av nationella regler för undantag.

39. Enligt de allmänna rättsprinciper som en medlemsstat måste iaktta när gemenskapsrätten införlivas och när nationella regler för införlivande genomförs²⁴ krävs det emellertid att en skattesats som föreskrivs i den nationella rätten också faktiskt tillämpas på transaktionerna i fråga.

37. Även om en medlemsstat tillämpar en nationell bestämmelse om undantag i den

24 — Se ovan i fotnot 16 nämnda rättspraxis.

40. Detta följer i första hand av legalitetsprincipen, som enligt domstolens rättspraxis hör till de rättsprinciper som är erkända inom gemenskapsrätten.²⁵ Enligt denna är skattemyndigheterna skyldiga att följa lag och rätt, och de får inte företa någon beskattning som inte är förenlig med de rättsliga bestämmelserna. Det skulle dessutom strida mot rättssäkerhetsprincipen om den skattskyldige inte kunde lita på att en transaktion beskattas så som föreskrivs i lagen.

41. Frågan om huruvida en felaktig tillämpning av de nationella bestämmelserna om mervärdesskatt dessutom innebär att likabehandlings- och neutralitetsprincipen åsidosätts beror på omständigheterna i det enskilda fallet. Enligt likabehandlingsprincipen, som i fråga om mervärdesskatt återspeglas av principen om skatteneutralitet,²⁶ krävs det att samma skattesats också skall tillämpas på likartade transaktioner.²⁷ Om skattemyndigheten beskattar försäljning av Marks & Spencers teacakes enligt den normala skattesatsen, men tillämpar den i lag

föreskrivna nollbeskattningen på jämförbara produkter från andra leverantörer, har dessa principer inte respekterats.

42. Att rättigheterna är stadgade i gemenskapsrätten hindrar inte att den faktiskt gällande skattesatsen fastställs genom en nationell bestämmelse om undantag och inte genom själva direktivet. Bestämmelserna i ett direktiv måste visserligen med avseende på sitt innehåll framstå som ovillkorliga och tillräckligt precisa, för att enskilda skall kunna åberopa dem,²⁸ men att åberopa sjätte direktivet och de rättsprinciper som skall iaktas vid genomförandet av detta kan inte hindras av den omständigheten att medlemsstaterna enligt direktivet har ett utrymme för skönsmässig bedömning när de fastställer skattesatsen.²⁹ I annat fall skulle direktivets verkningar vara synnerligen begränsade. Direktivet ger nämligen medlemsstaterna rätt att fastställa skattesatsen inte endast när det gäller bestämmelser om undantag enligt artikel 28.2, utan skattesatserna är inte heller i övrigt helt harmoniserade genom direktivet. Med stöd i direktivet och de allmänna rättsprinciper som anges i punkterna 40 och 41 kan enskilda tvärtom hävda

25 — Se dom av den 22 juni 2006 i de förenade målen C-182/03 och C-217/03, Belgien och Forum 187 (REG 2006, s. I-5479), punkt 69.

26 — Se, beträffande sambandet mellan likabehandlings- och neutralitetsprincipen, dom av den 27 april 2006 i de förenade målen C-443/04 och C-444/04, Solleveld och van den Hout-van Eijnsbergen (REG 2006, s. I-3617), punkt 35.

27 — Domen i målet kommissionen mot Frankrike (ovan fotnot 19), punkt 22. Se, beträffande principen om skatteneutralitet generellt, dom av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg (REG 1999, s. I-4947), punkterna 19 och 20, av den 17 februari 2005 i de förenade målen C-453/02 och C-462/02, Linneweber och Akritidis (REG 2005, s. I-1131), punkt 24, av den 26 maj 2005 i mål C-498/03, Kingscrest Associates och Montecello (REG 2005, s. I-4427), punkt 54, och av den 28 juni 2007 i mål C-363/05, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust m.fl. (REG 2007, s. I-5517), punkt 46.

28 — Dom av den 19 januari 1982 i mål 8/81, Becker (REG 1982, s. 53; svensk specialutgåva, s. 285), punkt 25, av den 10 september 2002 i mål C-141/00, Kügler (REG 2002, s. I-6833), punkt 51, de förenade målen Linneweber och Akritidis (ovan fotnot 27), punkt 33, och målet JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust m.fl. (ovan fotnot 27), punkt 58.

29 — Se, för ett liknande resonemang, beträffande medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning vid definition av skattebefriade inrättningar, dom av den 6 november 2003 i mål C-45/01, Dornier (REG 2003, s. I-12911), punkt 81. Se dessutom domen i målet JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust m.fl. (ovan fotnot 27), punkterna 60 och 61.

att medlemsstaten på en transaktion av detta slag faktiskt tillämpar en skattesats som den har fastställt i lag inom ramen för sitt utrymme för skönsmässig bedömning.

också när det gäller utformningen av rätten till återbetalning respektera de allmänna rättsprinciper som skall iaktas när gemenskapsrätten införlivas och genomförs.

43. Om en medlemsstat av misstag har underlåtit att tillämpa en nationell bestämmelse om undantag på vissa transaktioner strider uppbörden av skatt på grund av detta inte bara mot den nationella skatterätten, utan också mot gemenskapsrätten.

45. De båda första tolkningsfrågorna besvaras därför enligt följande:

– Följderna av felaktig tillämpning av en nationell bestämmelse om undantag

44. Medlemsstaten i fråga är enligt gemenskapsrätten i detta fall i princip skyldig att återbetala skatten. Såsom har förklarats ovan utgör rätten att erhålla återbetalning av skatt som uttagits i en medlemsstat i strid med gemenskapsrättsliga regler en konsekvens av och ett komplement till de rättigheter som enskilda har tillerkänts i de gemenskapsrättsliga bestämmelserna.³⁰ Genom återbetalningen av skatt undanröjs följderna av lagöverträdelsen i efterhand med resultatet att beskattningen kommer att följa gemenskapsrätten. Därför måste medlemsstaten

När en medlemsstat enligt artikel 28.2 a i sjätte mervärdesskattedirektivet (såväl före som efter ändringen av direktivet genom direktiv 92/77) i sin nationella mervärdesskattelagstiftning har behållit ett undantag med återbetalning av skatt i fråga om vissa leveranser, kan en näringsidkare enligt direktivet och de allmänna rättsprinciper som skall tillämpas vid genomförandet, i synnerhet likabehandlingsprincipen, neutralitetsprincipen, legalitetsprincipen och rättssäkerhetsprincipen, göra anspråk på att bestämmelsen skall tillämpas korrekt.

Om skattemyndigheten i ett sådant fall av misstag har tolkat den nationella rätten så att vissa leveranser som enligt den nationella lagstiftningen omfattas av undantaget med återbetalning av ingående skatt har påförts skatt enligt grundskattesatsen, har

30 — Se ovan i fotnot 12 nämnda fasta rättspraxis.

näringsidkaren enligt gemenskapsrätten i princip rätt till återbetalning av mervärdesskatten som felaktigt har tagits ut. När det gäller utformningen av denna rätt skall de allmänna rättsprinciperna inom gemenskapsrätten och principerna om likabehandling och skatteneutralitet iakttagas.

förmånliga än de som avser liknande anspråk grundade på bestämmelser i nationell rätt eller vara utformade på ett sådant sätt att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av gemenskapsrätten.³¹

C — Den tredje till den femte tolkningsfrågan

46. Med den tredje till den femte tolkningsfrågan, vilka provas tillsammans, vill den hänskjutande domstolen huvudsakligen få veta under vilka villkor medlemsstaten kan hävda att mervärdesskatten inte kan återbetalas på grund av obehörig vinst.

47. När det saknas gemenskapsrättsliga bestämmelser på området för begäran om återbetalning av skatter, ankommer det på varje medlemsstat att i sin interna rättsordning fastställa villkoren för hur en sådan begäran får genomföras. Dessa villkor måste följa principerna om likvärdighet och effektivitet, det vill säga de får varken vara mindre

48. Domstolen har fastslagit som princip att återbetalning kan vara utesluten enligt den nationella rätten, om den leder till obehörig vinst för den skattskyldige på grund av att denne bevisligen har övervältrat skattebördan på andra.³²

49. Eftersom sådana bestämmelser är undantag från principen om återbetalning av skatt som har påförts i strid med gemenskapsrätten, har domstolen ställt stränga krav på att den obehöriga vinsten skall bevisas.³³ Beträffande indirekta skatter kan man

31 — Dom av den 9 november 1983 i mål 199/82, San Giorgio (REG 1983, s. 3595; svensk specialutgåva, s. 389), punkt 12, domen i målet Marks & Spencer I (ovan fotnot 9), punkt 39, dom av den 2 oktober 2003 i mål C-147/01, Weber's Wine World m.fl. (REG 2003, s. I-11365), punkt 103, och av den 15 mars 2007 i mål C-35/05, Reemtsma (REG 2007, s. I-2425), punkt 37.

32 — Se dom av den 27 februari 1980 i mål 68/79, Just (REG 1980, s. 501; svensk specialutgåva, s. 31), punkt 26, domen i målet San Giorgio (ovan fotnot 31), punkt 13, dom av den 14 januari 1997 i de förenade målen C-192/95 till C-218/95, Comateb m.fl. (REG 1997, s. I-165), punkt 23, dom av den 21 september 2000 i de förenade målen C-441/98 och C-442/98, Michailidis (REG 2000, s. I-7145), punkt 31, och domen i målet Weber's Wine World m.fl. (ovan fotnot 31), punkt 94.

33 — Som det sammanfattas i domen i målet Weber's Wine World m.fl. (ovan fotnot 31), punkt 94 och följande punkter.

till exempel inte utan vidare utgå från att de faktiskt har övervältrats på konsumenten.³⁴ Frågan om huruvida övervältringen faktiskt uppväger skattens ekonomiska konsekvenser för den skattskyldige och återbetalning av skatten följaktligen leder till obehörig vinst är dessutom beroende av ett stort antal faktorer som bör utredas genom ekonomiska undersökningar.³⁵

50. Enligt vad Förenade kungarikets regering uppgav vid den muntliga förhandlingen har de domstolar som har behandlat förfarandet vid den nationella domstolen tagit upp omfattande bevisning beträffande denna fråga. I målet om förhandsavgörande är det således fastställt att fullständig återbetalning av mervärdesskatten skulle leda till obehörig vinst för Marks & Spencer.

51. Effektivitetsprincipen hindrar följaktligen inte att återbetalning av skatt nekas. Det finns inte heller något som tyder på att principen om likvärdighet skulle ha åsidosatts. Detta gäller i varje fall om man tolkar principen enligt dess hittillsvarande definition, nämligen så att på gemenskapsrätten

grundade anspråk på återbetalning av skatt inte får behandlas mindre fördelaktigt än rent nationella anspråk.³⁶

52. Enligt den nationella rätten var invändningen obehörig vinst under den aktuella perioden bara möjlig om den skattskyldige som ansökte om återbetalning hade betalat in mervärdesskatt under en beskattningsperiod, alltså inte hade rätt att dra av tillräcklig ingående mervärdesskatt för att kunna kvitta den helt mot skatten som han skulle betala in. I fallet med så kallade *repayment traders* kunde rätten till (högre) återbetalning av skatt till följd av en korrigerig av behandlingen i skattehänseende av de utgående transaktionerna inte begränsas genom en invändning om obehörig vinst.

53. Dessa skillnader mellan villkoren för återbetalning står enligt Marks & Spencer i strid med principerna om likabehandling och skatteneutralitet.

54. Domstolen fastslog redan i domen i målet Marks & Spencer I att medlemsstaterna vid

34 — Dom av den 25 februari 1988 i de förenade målen 331/85, 376/85 och 378/85, Bianco och Girard (REG 1988, s. 1099; svensk specialutgåva, s. 387), punkt 17, domen i målet Weber's Wine World m.fl. (ovan fotnot 31), punkt 96, och domen i målet Comateb m.fl. (ovan fotnot 32), punkt 25.

35 — Se domen i de förenade målen Bianco och Girard (ovan fotnot 34), punkt 20, domen i de förenade målen Comateb m.fl. (ovan fotnot 32), punkt 29 och följande punkter, domen i de förenade målen Michailidis (ovan fotnot 32), punkterna 34 och 35, och domen i målet Weber's Wine World m.fl. (ovan fotnot 31), punkt 97 och följande punkter.

36 — Man kan dock fråga sig om lika behandling av alla anspråk på återbetalning som grundar sig på gemenskapsrätten inte redan krävs enligt denna princip. Frågan behöver dock inte besvaras i förevarande fall, eftersom principerna om likabehandling och skatteneutralitet ändå skall iakttas (se nedan punkt 56 och följande punkter).

utformningen av reglerna för återbetalning inom gemenskapsrättens tillämpningsområde inte bara måste iaktta principerna om likvärdighet och effektivitet, utan också de allmänna rättsprinciper som är en del av gemenskapens rättsordning.³⁷ Detta innebär att medlemsstaterna i synnerhet måste iaktta principen om likabehandling – och när det gäller mervärdesskatt – principen om skatteneutralitet, vilken jag först kommer att gå in på.

skatt i egenskap av *repayment trader*. Återbetalningarna gällde korrigerande av behandling i skattehänseende av andra produkter än teacakes (mineralvatten och fruktjuice). Det hävdades inte att detta hade medfört en obehörig vinst för Tesco på grund av att skatten hade övervärtrats på kunderna.

55. Först vill jag emellertid fastslå följande beträffande de faktiska omständigheterna:

– Principen om skatteneutralitet

— Det framgår varken av beslutet att begära ett förhandsavgörande eller av de berörda parternas yttranden inför domstolen att någon annan näringsidkare än Marks & Spencer har ansökt om eller erhållit återbetalning av mervärdesskatt på grund av att han har sålt teacakes som ursprungligen felaktigt har klassificerats som sötsaker.

56. Domstolen ansåg till att börja med att det framgår av principen om skatteneutralitet att likvärdiga varor skall beskattas lika mycket inom varje land, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är.³⁸ Neutraliteten garanteras därför genom rätten till avdrag för ingående skatt. Avdraget för ingående skatt medför att alla mellanliggande led helt undantas från mervärdesskatt och konsumenten slutligen påförs en skatt som är exakt proportionell mot leveransens värde.

— Detaljhandelsföretaget Tesco har enligt Marks & Spencers uppgifter, vilka Förenade kungarikets regering dock inte kunde bekräfta vid den muntliga förhandlingen, erhållit återbetalning av

57. Senare har domstolen av principen om skatteneutralitet helt generellt slutit sig

37 — Domen i målet Marks & Spencer I (ovan fotnot 9), punkt 44. I det målet skulle principen om skydd för berättigade förväntningar iaktas.

38 — Se dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman (REG 1985, s. 655; svensk specialutgåva, s. 83), punkt 19, av den 24 oktober 1996 i mål C-317/94, Elida Gibbs (REG 1996, s. I-5339), punkt 20, och av den 26 maj 2005 i mål C-465/03, Kretztechnik (REG 2005, s. I-4357), punkt 34.

till att varor som är likartade och således konkurrerar med varandra skall behandlas lika i mervärdesskattelhänseende.³⁹ Denna aspekt på neutralitetsprincipen har spelat roll i hittillsvarande rättspraxis särskilt för fastställande av skattepliktiga transaktioner och tolkningen av villkoren för undantag i artikel 13 i sjätte direktivet.

58. I andra avgöranden har domstolen också hävdat att principen om skatteneutralitet utgör hinder för att aktörer som genomför likartade transaktioner behandlas olika i mervärdesskattelhänseende.⁴⁰ Även om det förefaller som om lika behandling av olika näringsidkare här betonas starkare, tolkar jag detta så att olika näringsidkare inte får behandlas olika när det gäller likartade transaktioner.

59. Domstolen har slutligen förklarat att principen om skatteneutralitet inkluderar principen om att snedvridning av

konkurrensen till följd av olika behandling i mervärdesskattelhänseende skall undanröjas. Snedvridningar föreligger så snart som det har visats att tjänsterna konkurrerar med varandra och behandlas olika i mervärdesskattelhänseende.⁴¹

60. Av ovanstående definition av principen om skatteneutralitet framgår att det i förevarande fall inte är tillåtet att behandla leveranser av (jämförbara) teacakes olika i skattelhänseende. Bestämmelserna om återbetalning av skatt får inte heller i efterhand leda till olika behandling av leveranser av jämförbara produkter.

61. Neutralitetsprincipen omfattar däremot inte allmän olika behandling av olika näringsidkare som inte har något samband med varandra genom beskattning av likartade transaktioner, utan har andra egenskaper gemensamma. Den omständigheten att Tesco eventuellt har erhållit skatteåterbetalning för andra varor, trots att skatten har övervältrats, har ingen betydelse för tillämpningen av neutralitetsprincipen.

62. Det har visats att neutralitetsprincipen har åsidosatts om *zero-rating* från första

39 — Domen i målet kommissionen mot Frankrike (ovan fotnot 19), punkt 22, domen i målet Gregg (ovan fotnot 27), punkterna 19 och 20, domen i de förenade målen Linneweber och Akritidis (ovan fotnot 27), punkt 24, domen i målet Kingscrest Associates och Montecello (ovan fotnot 27), punkt 54, och domen i målet JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust m.fl. (ovan fotnot 27), punkt 46.

40 — Dom av den 16 september 2004 i mål C-382/02, Cimber Air (REG 2004, s. I-8379), punkterna 23 och 24, och av den 8 december 2005 i mål C-280/04, Lyske Finans (REG 2005, s. I-10683), punkt 39, och av den 4 maj 2006 i mål C-169/04, Abbey National (REG 2006, s. I-4027), punkt 56.

41 — Domen i målet JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust m.fl. (ovan fotnot 27), punkt 47 och där angiven rättspraxis.

början har tillämpats på andra näringsidkares leveranser av teacakes, medan grundskattesatsen har tillämpats på motsvarande leveranser från Marks & Spencer. Principen har också åsidosatts om andra näringsidkare till skillnad från Marks & Spencer har fått mervärdesskatt återbetald i efterhand till följd av en ny bedömning av motsvarande leveranser, utan att hänsyn har tagits till invändningsgrunden om obehörig vinst. Någon ytterligare ekonomisk nackdel behöver inte ha uppkommit. Olika behandling i skattehänseende av likartade transaktioner innebär nämligen snedvridning av konkurrensen.

63. Eftersom endast skattemyndigheten har den information som behövs för att slutgiltigt visa att neutralitetsprincipen har åsidosatts genom en viss administrativ praxis, kan den skattskyldige bara åläggas en begränsad bevisbörda. Det torde i allmänhet räcka om den berörda parten uppger andra näringsidkare som levererar jämförbara produkter och eventuellt har fått en mera fördelaktig behandling i skattehänseende. Då åligger det myndigheten att lämna information om den faktiska beskattningen.

– Principen om likabehandling

64. Utöver principen om skatteneutralitet måste medlemsstaterna vid genomförandet

av sjätte mervärdesskattedirektivet också iaktta den allmänna likhetsprincipen, vilken innebär att lika situationer inte får behandlas olika och olika situationer inte får behandlas lika, såvida det inte finns sakliga skäl för en sådan behandling.⁴²

65. Förenade kungarikets regering bestrider inte att det, innan lagen om mervärdesskatt ändrades år 2005, fanns olika bestämmelser för *repayment traders* och *payment traders* beträffande invändningsgrunden om obehörig vinst. Nämnade regering anser dock att rätten till återbetalning inte är jämförbar i de olika situationerna.

66. I likhet med kommissionen och Marks & Spencer kan jag emellertid inte se någon skillnad som skulle vara avgörande för huruvida invändningsgrunden om obehörig vinst skall tillämpas eller ej.

67. I båda fallen innefattas till att börja med mervärdesskatten i priset på den levererade

42 — Se bland annat dom av den 18 maj 1994 i mål C-309/89, Codorniu mot rådet (REG 1994, s. I-1853; svensk specialutgåva, s. I-141), punkt 26, av den 17 juli 1997 i mål C-354/95, National Farmers' Union m.fl. (REG 1997, s. I-4559), punkt 61, och av den 6 oktober 2005 i mål C-291/03, MyTravel (REG 2005, s. I-8477), punkt 44.

varan. Köparen betalar hela beloppet till den skattskyldige. Både *repayment traders* och *payment traders* kvittar skatten som skall betalas in till statskassan mot sin rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt. För *repayment traders* uppkommer då ett saldo till fördel för den skattskyldige, och han har rätt till återbetalning gentemot statskassan. I det andra fallet uppkommer ett saldo till fördel för statskassan, vilket den skattskyldige måste utjämna.

68. Om det i efterhand visar sig att inte grundskattesatsen, utan nollbeskattning (*zero-rating*) gäller för vissa transaktioner, blir beloppet som skall kvittas lägre. För *repayment traders* medför detta att saldot till deras fördel ökar, medan saldot till fördel för statskassan minskar i fallet med *payment traders*. För att korrigera detta krävs i båda fallen en återbetalning ur statskassan till den skattskyldige, vilken kan leda till obehörig vinst, om skatten för den utgående transaktionen i fråga helt har övervältrats på kunden och inte heller några andra ekonomiska nackdelar utesluter obehörig vinst.

69. Eftersom situationen för *repayment* och *payment traders* således är identisk vad gäller obehörig vinst skall enligt principen om likabehandling också invändningsgrunden om obehörig vinst tillämpas på samma sätt i

samband med kraven på återbetalning. Så var emellertid inte fallet enligt Förenade kungarikets lagstiftning innan rättsläget ändrades år 2005.

70. Redan den omständigheten att lagstiftaren agerade ger en antydning om att åtskillnad i behandling i jämförbara situationer hade förekommit. Om situationerna faktiskt inte hade varit jämförbara skulle lagstiftaren inte ha utsträckt invändningsgrunden om obehörig vinst enligt section 80.3 i 2005 års lag om mervärdesskatt till att omfatta *repayment traders*.

71. Den fram till denna tidpunkt olika behandlingen är så mycket mindre förståelig som det beror på diverse tillfälligheter och faktorer som hela tiden ändras, såsom produktsortimentets sammansättning, investeringar och så vidare, huruvida en skattskyldig befinner sig i den ena eller den andra situationen under en beskattningsperiod.

– Åtgärder vid åsidosättande av principerna om skatteneutralitet och likabehandling

72. Det bör inledningsvis erinras om att det åligger de nationella domstolar där talan har

väckts att inom ramen för sin behörighet tillämpa de gemenskapsrättsliga bestämmelserna, säkerställa att dessa ges full verkan och skydda de rättigheter som enskilda har erhållit genom dessa bestämmelser.⁴³ Gemenskapsrättens företrädare medför att en nationell bestämmelse som strider mot en gemenskapsbestämmelse inte får tillämpas, oavsett om den antagits före eller efter densamma.⁴⁴

det inte har antagits några bestämmelser för att åtgärda denna kan iakttagandet av likhetsprincipen endast säkerställas genom att de som drabbats av denna diskriminering tillerkänns samma förmåner som de som behandlats mer förmånligt. Den nationella domstolen skall i en sådan situation underlåta att tillämpa varje diskriminerande bestämmelse i nationell rätt, utan att behöva begära eller avvakta att den nationella lagstiftaren upphäver den, och ge samma förmåner till den missgynnade gruppen som den gynnade gruppen åtnjuter.⁴⁶

73. En medlemsstat kan visserligen välja hur den skall förhindra åsidosättande av principen om likabehandling i framtiden. Medlemsstaten kan i princip upphäva bördan för den ena gruppen eller utvidga den till den andra gruppen på samma sätt, men när det gäller det förflutna torde en utvidgning av bördan i efterhand i allmänhet stå i strid med principen om skydd för berättigade förväntningar.⁴⁵

75. Av ovanstående följer att invändningsgrunden om obehörig vinst inte kan göras gällande gentemot Marks & Spencer så länge som den står i strid med principen om likabehandling.

74. Domstolen har för övrigt redan vid upprepade tillfällen slagit fast att i de fall där det föreligger en diskriminering i strid med gemenskapsrätten och så länge som

76. Den som har handlat rättsstridigt kan inte åberopa likabehandlingsprincipen.⁴⁷ I samband med bestämmelser om statligt stöd har domstolen till exempel fastställt att en skattskyldig person inte kan undandra sig betalningsskyldighet genom att göra gällande

43 — Se särskilt dom av den 9 mars 1978 i mål 106/77, Simmenthal (REG 1978, s. 629; svensk specialutgåva, s. 75), punkt 16, av den 19 juni 1990 i mål C-213/89, Factortame (REG 1990, s. I-2433), punkt 19, av den 20 september 2001 i mål C-453/99, Courage och Crehan (REG 2001, s. I-6297), punkt 25, och dom av den 13 juli 2006 i de förenade målen C-295/04 till C-298/04, Manfredi m.fl. (REG 2006, s. I-6619), punkt 89.

44 — Se exempelvis dom av den 9 september 2003 i mål C-198/01, CIF (REG 2003, s. I-8055), punkt 48, och domen i målet Manfredi m.fl. (ovan fotnot 43), punkt 39.

45 — Se dom av den 8 juni 2000 i mål C-396/98, Schlossstraße (REG 2000, s. I-4279), punkterna 44 och 47, och domen i målet Marks & Spencer I (ovan fotnot 9), punkterna 45 och 46.

46 — Dom av den 21 juni 2007 i de förenade målen C-231/06 till C-233/06, Jonkman (REG 2007, s. I-5149), punkt 39, med hänvisning till dom av den 28 september 1994 i mål C-408/92, Avdel Systems (REG 1994, s. I-4435), punkterna 16 och 17, av den 12 december 2002 i mål C-442/00, Rodriguez Caballero (REG 2002, s. I-11915), punkterna 42 och 43, och av den 7 september 2006 i mål C-81/05, Cordero Alonso (REG 2006, s. I-7569), punkterna 45 och 46.

47 — Se dom av den 9 oktober 1984 i mål 188/83, Witte mot parlamentet (REG 1984, s. 3465, punkt 15, och av den 4 juli 1985 i mål 134/84, Williams mot revisionsrätten (REG 1985, s. 2225), punkt 14.

att en skattebefrielse som är riktad till andra företag utgör ett statligt stöd. Effekterna av det olagligt beviljade stödet skulle nämligen inte förts av att kretsen av potentiella mottagare utvidgades till att omfatta även andra företag, utan de skulle öka ytterligare.⁴⁸

77. Enligt fast rättspraxis är medlemsstaterna emellertid inte skyldiga att underlåta att återbetala skatt som har påförts i strid med gemenskapsrätten, om återbetalningen skulle leda till obehörig vinst. Återbetalning skall tvärtom enligt rättspraxis vara en regel som man *kan* avvika från för att undvika obehörig vinst.⁴⁹ Följaktligen står det inte i strid med bestämmelserna om det enligt en nationell bestämmelse är tillåtet att, utan inskränkningar genom invändningsgrunden om obehörig vinst, återbetala skatt som har påförts i strid med gemenskapsrätten, vilket tydligen var fallet i Förenade kungariket fram till år 2005 beträffande *repayment traders*. Att undanröja olika behandling genom att inte tillämpa invändningsgrunden om obehörig vinst på *payment traders* medför således inte ”jämlighet i en rättsstridig situation”.

78. Särskilt vid den muntliga förhandlingen har Marks & Spencer framhållit att vägran att återbetala till detta företag å sin sida skulle leda till obehörig vinst, närmare bestämt för statskassan. Rätt till återbetalningen har enligt Marks & Spencer egentligen deras kunder, som slutligen erlade den mervärdesskatt som inte skulle betalas. Mot detta har Förenade kungariket invänt att staten ändå använder de felaktigt uppburna skattemedlen för allmännyttiga ändamål, varför de i slutändan också kommer Marks & Spencers kunder tillgodo.

79. Det bör i detta sammanhang erinras om att en medlemsstat i princip inte kan göra gällande att gemenskapsrätten har åsidosatts, i syfte att vinna fördelar genom detta.⁵⁰ Det skulle för övrigt leda för långt om domstolen skulle bedöma vem som handskades mest meningsfullt och med störst nytta för Marks & Spencers kunder med de medel som uppburits felaktigt – staten eller det nämnda företaget.

48 — Dom av den 15 juni 2006 i de förenade målen C-393/04 och C-41/05, *Air liquide Industries Belgium* (REG 2006, s. I-5293), punkterna 43–45, och av den 5 oktober 2006 i mål C-368/04, *Transalpine Ölleitung* (REG 2006, s. I-9957), punkterna 49 och 50.

49 — Se ovan punkterna 48 och 49 och där angiven rättspraxis.

50 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 april 1979 i mål 148/78, *Ratti* (REG 1979, s. 1629; svensk specialutgåva, s. 439), punkt 22, domen i målet *Becker* (ovan fotnot 28), punkt 24, dom av den 26 februari 1986 i mål 152/84, *Mars-hall* (REG 1986, s. 723; svensk specialutgåva, s. 574), punkt 49, och av den 14 juli 1994 i mål C-91/92, *Faccini Dori* (REG 1994, s. I-3325, svensk specialutgåva, s. I-1), punkterna 22 och 23.

V — Förslag till avgörande

80. Mot denna bakgrund föreslår jag att domstolen skall besvara tolkningsfrågorna på följande sätt:

1. Om en medlemsstat i enlighet med artikel 28.2 a 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 (såväl före som efter ändringen av denna genom rådets direktiv 92/77/EEG av den 19 oktober 1992) i den nationella rätten har behållit undantag med återbetalning av ingående mervärdesskatt för vissa leveranser, kan en näringsidkare, i enlighet med direktivet och de allmänna rättsprinciper som skall tillämpas vid genomförandet av detta, i synnerhet likabehandlingsprincipen, neutralitetsprincipen, legalitetsprincipen och rättssäkerhetsprincipen, göra anspråk på att bestämmelsen skall tillämpas korrekt.

Om skattemyndigheten i ett sådant fall av misstag har tolkat den nationella rätten så, att vissa leveranser som enligt den nationella lagstiftningen omfattas av undantaget med återbetalning av ingående skatt har påförts skatt enligt grundskattesatsen, har näringsidkaren enligt gemenskapsrätten i princip rätt till återbetalning av mervärdesskatten som felaktigt har tagits ut. När det gäller utformningen av denna rätt skall de allmänna rättsprinciperna inom gemenskapsrätten och principerna om likabehandling och skatteneutralitet iakttas.

2. Direktivet utgör i princip inte hinder för en nationell bestämmelse som utesluter återbetalning av mervärdesskatt som har påförts i strid med gemenskapsrätten och som skulle leda till obehörig vinst för den skattskyldige.

Det står emellertid i strid med principen om likabehandling, vilken skall tillämpas vid genomförandet av direktivet, om invändningsgrunden obehörig vinst bara kan tillämpas på skattskyldiga som har betalat in mervärdesskatt under en beskattningsperiod, men inte på skattskyldiga vars rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt har överstigit den mervärdesskatt som de skall betala in för sina utgående transaktioner (*repayment traders*).

Genom att avstå från att tillämpa nationella bestämmelser som står i strid med principen om likabehandling skall de nationella domstolar där talan har väckts inom ramen för sin behörighet tillämpa de gemenskapsrättsliga bestämmelserna, säkerställa att dessa ges full verkan och skydda de rättigheter som enskilda har erhållit genom dessa bestämmelser.