FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT GEORGES COSMAS

föredraget den 11 maj 2000 *

I — Inledning

1. I förevarande mål har Tribunal de première instance de Liège (Belgien) ställt tolkningsfrågor till domstolen angående undantag från mervärdesskatt som tillämpas på flygbolag som utför internationell passagerartransport och avsaknaden av sådant undantag för internationell passagerartransport med buss. Genom dessa frågor avser den nationella domstolen att särskilt fastställa i vilken utsträckning beskattning av de sistnämnda företagen medför ett åsidosättande av principerna om likabehandling och icke-diskriminering och i vilken utsträckning detta undantag till förmån för flygbolag utgör ett statligt stöd som strider mot artikel 92 i EG-fördraget (nu artikel 87 EG i ändrad lydelse).

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *Gemenskapsrättsliga bestämmelser*

2. Syftet med det sjätte direktivet 77/388/EEG [1] (nedan kallat sjätte direktivet) är att erhålla "en neutral beskattning ur en konkurrensrättslig synvinkel", genom att pålägga alla skattepliktiga transaktioner mervärdeskatt som inte är föremål för ett undantag i enlighet med en annan undantagsbestämmelse i detta direktiv [2]. Enligt artikel 2 första meningen i sjätte direktivet skall mervärdeskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap. De undantag från mervärdesskatt som har fastställts (artikel 13 och f.f. i sjätte direktivet) utgör undantag från denna allmänna princip [3]. Det är endast de allmänna principerna och principen om en neutral beskattning, som utgör grunden för det sjätte direktivet, som är det viktigaste redskapen vid tolkningen av undantagsbestämmelser. [4]

3. I avdelning XVI, artikel 28 i sjätte direktivet fastställs vissa övergångsbestämmelser som tillåter att medlemsstaterna bibehåller vissa undantag med det slutgiltiga syftet att de skall avskaffas. I artikel 28.3 b anges därför att under den

* Originalspråk: grekiska.

1 — Rådets direktiv 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).

2 — Se domstolens dom av den 8 juli 1986 i mål 73/85, Kerrut (REG 1986, s. 2219), punkterna 14 och 17.

3 — I egenskap av undantag från den allmänna principen skall dessa undantag tolkas strikt (se dom av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (REG 1989, s. 1737), punkt 13 och av den 11 augusti 1995 i mål C-453/93, Bulthuis-Griffioen (REG 1995, s. 2341), punkt 19.

4 — Se punkt 5 i generaladvokaten Tesauros förslag till avgörande i mål C-35/90, kommissionen mot Spanien, dom av den 17 oktober 1991 (REG 1991, s. I-5073).

övergångsperiod som avses i punkt 4 får medlemsstaterna [5] "fortsätta att undanta de verksamheter som anges i bilaga F enligt befintliga villkor i medlemsstaten i fråga". Med andra ord tillåter denna bestämmelse att medlemsstaterna, om de så önskar, bibehåller lagstiftning som antagits innan det sjätte direktivet trädde i kraft [6].

4. Artikel 28.4 i sjätte direktivet har följande lydelse: "Övergångsperioden skall från början vara fem år från och med den 1 januari 1978. Senast sex månader före utgången av denna period, och därefter vid behov, skall rådet granska tillämpningen av undantagsreglerna i punkt 3 på grundval av en rapport från kommissionen och skall enhälligt på grundval av ett förslag från kommissionen bestämma huruvida vissa eller samtliga undantag skall upphävas".

5. I bilaga F till sjätte direktivet, som enligt dess rubrik innehåller en lista över de verksamheter som avses i artikel 28.3 b, anges i punkt 17 "passagerartransport" och det preciseras att "transport av varor i form av bagage eller motorfordon som åtföljer passagerare och tillhandahållande av tjänster anknytande till passagerartransport skall endast undantas till den del transporten av passagerarna själva är undantagen" [7].

B — *Tillämpliga nationella bestämmelser*

6. I Belgien har bestämmelserna i sjätte direktivet införlivats med den nationella lagstiftningen genom lagen om mervärdesskatt.

7. I artikel 1.1 i kungliga kungörelse nr 20 av den 20 juli 1970 om fastställande av skattesatser för mervärdesskatt och fördelningen av varor och tjänster enligt dessa skattesatser föreskrivs en skattesats på 6 procent på de varor och tjänster som anges i tabell A i bilagan till denna kungörelse.

5 — Artikel 28 i sjätte direktivet har flera gånger tolkats av domstolen, som tydligt har fastställt att utgången av den frist som anges i 28.4 inte medför i kraft av själva sakförhållandet (ipso facto) ett upphävande av möjligheten att bibehålla de befintliga undantagen, se domstolens dom av den 27 oktober 1992 i mål C-74/91, kommissionen mot Spanien (REG 1991, s. I-5437), punkt 3 och av den 23 maj 1996 i mål C-331/94, kommissionen mot Grekland (REG 1996, s. I-2675), punkt 14.

6 — Se dom av den 11 november 1997, i mål C-408/95, Eurotunnel m.fl. (REG 1995, s. I-6315), punkt 57.

7 — Kommissionen överlämnade den 5 november 1992 till rådet ett förslag till direktiv om ändring av bestämmelserna om mervärdesskatt avseende passagerartransport (KOM(92) 416 slutgiltig, EGT C 307, s. 11). Detta förslag antogs inte och drogs slutgiltigt tillbaka, eftersom rådet inte avgivit något yttrande och det inte längre var aktuellt, vilket kommissionen själv har påpekat (EGT C 2, 4.1.1997, s. 2).

8. I tabell A under rubrik XXV, "Transport" anges "Passagerartransport samt icke registrerat bagage och djur som medföljer passagerarna."

9. I artikel 41.1.1 i mervärdesskattelagen föreskrivs att undantag från mervärdesskatt görs för passagerartransport på vatten, internationell passagerartransport med flyg, transport av bagage och bilar, åtföljda av passagerare i de fall som avses i denna punkt 1.

III — Bakgrund

10. Företaget Idéal Tourisme, Liège (nedan kallat Idéal Tourisme), sökanden i talan vid den nationella domstolen, är ett företag som utför internationella passagerartransporter med buss.

11. I en skrivelse av den 11 juli 1997 till den belgiska skattemyndigheten uppgav Idéal Tourisme, genom att hänvisa till sin (månatliga) mervärdesskattedeklaration (månatliga) för transaktioner utförda under juni 1997, att den ansåg att en skattesats på 0 procent var tillämplig på de delar av den internationella passageratransport med buss som den utfört i Belgien.

12. I denna skrivelse uppgav Idéal tourisme att den belgiska lagstiftningen, enligt vilken den del av de internationella passagerartransporter med buss som utförts i Belgien är mervärdesskattepliktig med en skattesats på 6 procent, [8] medan passagerartransport med flyg är befriat från mervärdesskatt, medför ur mervärdesskattehänseende en diskrimineringen som strider mot principen om likabehandling till förfång för innehavare av turistbussar i jämförelse med flygbolag. Idéal tourism anser dessutom att mervärdesskatteregleringen, som gynnar passagerartransport med flyg, utgör ett statligt stöd som är oförenligt med den gemensamma marknaden i den mening som avses i artiklarna 92 och f.f i EG-fördraget.

13. Den 10 oktober 1997 sände kontrollmyndigheten i Liège ett beslut om betalning av mervärdesskatt till Idéal tourisme och anmodade detta att betala beloppen 554 845 BEF (mervärdesskatt) och 55 000 BEF (böter).

14. Genom skrivelse av den 27 oktober 997 godkände Idéal Tourisme att kontroll-

8 — De sträckor som tillryggalagts i andra länder inom den Europeiska unionen påförs den mervärdesskattesats som är tillämplig i respektive medlemsstat.

myndigheten debiterade dennes löpande mervärdesskattekonto med de ovanstående beloppen, men underströk emellertid att den bestred denna betalning och uppmanade den nämnda myndigheten att återbetala de erhållna medlen.

15. Eftersom skattemyndigheten inte återbetalade de begärda beloppen, väckte Idéal tourisme den 16 januari 1998 talan mot detta avslag.

16. Mervärdeskattemyndigheten underrättade den 26 januari 1998 Idéal tourisme om att de omtvistade beloppen hade återbetalats.

17. Den 18 februari utfärdades ett krav gentemot Idéal tourisme för samma belopp.

18. Idéal tourisme begärde den 22 april 1998 omprövning av detta beslut om krav och anförde som stöd för sitt yrkande samma argument som den hade anfört till stöd för sin talan om återbetalning som hade väckts i januari 1998.

19. Till stöd för sin talan har Idéal tourisme huvudsakligen anfört två gemenskapsrättsliga argument som avser åsidosättande av principen om likabehandling och åsidosättande av bestämmelserna i EG-fördraget om statligt stöd.

IV — Tolkningsfrågorna

20. För att kunna avgöra tvisten har den nationella domstolen begärt att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande angående de följande frågorna:

"1) Medger direktiv 77/388/EEG, särskilt artiklarna 12.3 och 28.3 b, att medlemsstaterna, i strid med de gemenskapsrättsliga principerna om likabehandling och icke-diskriminering i gemenskapsrätten, diskriminerar bussföretag som sysslar med passagerartransporter?

2) Kan ett mervärdesskattesystem som gynnar viss näringsverksamhet, såsom i förevarande mål, anses utgöra statligt stöd i den mening som avses i arti-

kel 92 i Romfördraget även om det inte skyddar enbart inhemsk industri?"

V — Svar på tolkningsfrågorna

A — *Tolkningsfrågornas upptagande till sakprövning*

21. Belgiska staten har uttryckt tvivel om det verkligen föreligger en tvist vid den nationella domstolen. Det enda syftet med de frågor som Idéal tourisme föreslagit att den nationella domstolen skall ställa till domstolen, utan att vara rent hypotetiska, är emellertid att sökanden skall uppnå ett resultat som den inte har kunnat uppnå enligt gällande lagstiftning [9].

22. Idéal tourisme har framhållit att tvisten vid den nationella domstolen inte alls är påhittad. Det är nämligen uppenbart att parterna inte är överens på flera viktiga punkter och det framgår tydligt av akten att Idéal tourisme inte har kommit överens med den belgiska staten om att ställa en tolkningsfråga till domstolen.

23. Slutligen anser den nationella domstolen att Idéal tourismes inställning är försvarbar och det kan inte misstänkas för ha hittat på denna tvist i alla dess delar för att kunna ställa olika frågor till domstolen. Dessa frågor skall emellertid bedömas av den nationella domstolen både vad gäller deras lämplighet och formulering.

24. Såsom framgår av beslutet om hänskjutande avser den talan som väckts av Idéal tourisme återbetalning av mervärdesskatt som den har betalat och att det därmed skall omfattas av undantaget från mervärdesskatteskyldighet.

25. Vad angår den första tolkningsfrågan anser jag, med hänsyn till samtliga uppgifter som den hänskjutande domstolen har tillhandahållit och särskilt till motiveringen till beslutet om hänskjutande, [10] att viss vägledning avseende tolkningen av gemenskapsrätten kan ges till den nationella dom-

9 — Den belgiska regeringen undrar dessutom om domstolen kan, inom ramen för ett förhandsavgörande som i huvudsak är beroende av de faktiska och rättsliga omständigheterna i tvisten vid den nationella domstolen, uttala sig om tolkningen av vissa gemenskapsrättsliga bestämmelser vilka har som syfte att begränsa, eller utesluta gemenskapslagstiftarens behörighet att lagstifta inom detta område.

10 — Se särskilt dom av den 20 mars 1986 i mål 35/85, Tissier (REG 1986, s. 1207), punkt 9 och av den 1 april 1993 i mål C-250/91, Hewlett Packard France (REG 1993, s. I-1819), punkt 9.

stolen. Svaret på frågorna behövs för att visten vid den nationella domstolen skall kunna avgöras [11].

26. Med hänsyn till syftet med den talan som väckts vid den nationella domstolen anser jag däremot att det inte är nödvändigt att besvara den andra frågan. Genom sin talan avser Idéal tourisme nämligen att erhålla återbetalning av den mervärdesskatt som den betalat och inte att förplikta den belgiska skattemyndigheten att upphöra med att ge stöd, i form av undantag från mervärdesskatt, till företag som utför passagerartransport med flyg eller att förplikta företag som bedriver passagerartransport med flyg att till skattemyndigheten återbetala det omtvistade stöd som beviljats i strid med artikel 93.3 i EG-fördraget (nu artikel 88.3 EG). Om detta hade varit syftet med den väckta talan skulle den andra frågan ha varit berättigad och domstolens svar skulle ha behövts för att avgöra tvisten vid den nationella domstolen. [12] Jag drar denna slutsats utan att det är nödvändigt, med hänsyn till vad som ovan har anförts, att bedöma huruvida undantag från mervärdesskatt för flygbolag utgör ett statligt stöd.

27. Härav följer att om domstolen skulle svara på den andra frågan som ställts av den nationella domstolen skulle detta medföra en tydlig ändring av dess rättspraxis, i den mån den skulle uppta tolkningsfrågor till sakprövning, och besvara dem, även om dessa frågor inte har någon betydelse för utgången av den anhängiggjorda talan, såsom jag tidigare har anfört, och har ställts med anledning av denna tvist och avser ett problem som mer eller mindre har avgjorts i doktrinen eller i praktiken, utan att dess lösning medför att tvisten i förevarande mål kan avgöras.

11 — Domstolen har nämligen vid ett flertal tillfällen (se särskilt dom av den 16 december i mål 244/80, Foglia (REG 1981, s. 3045; svensk specialutgåva volym 6, s. 243), punkterna 18—20), betonat att artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) inte ger domstolen i uppdrag att avge rådgivande utlåtanden i allmänna och hypotetiska frågor, utan att istället bidra till rättsskipningen i medlemsstaterna. Domstolen skall sålunda, med hänsyn till de faktiska och rättsliga omständigheterna och till den analys av de problem som den nationella domstolen ställts inför inom ramen för tvisten vid den nationella domstolen, bedöma om det föreligger ett verkligt behov av att tolka gemenskapsrättsliga bestämmelser och om den begärda tolkning behövs för att avgöra tvisten vid den nationella domstolen eller om dessa frågor har ställts inom ramen för processuella arrangemang som konstruerats av parterna i syfte att förmå domstolen att ta ställning till vissa gemenskapsrättsliga problem som inte svarar mot ett objektivt behov kopplat till lösningen av en tvist (se domen i det ovannämnda målet Foglia, punkt 18, dom av den 8 november 1990 i mål C-231/89, Gmurzynska-Bscher (REG 1990, s. I-4003) punkt 23; och av den 9 mars 2000 i mål C-437/97, EKW och Weim & Co. (REG 2000, s. I-1157), punkt 52. Det är endast i undantagsfall som domstolen har möjlighet att avvisa en begäran om förhandsavgörande, nämligen om det är uppenbart att det inte föreligger något samband mellan begäran om tolkning av gemenskapsrätten eller prövningen av giltigheten av en gemenskapsrättslig regel och föremålet för tvisten vid den nationella domstolen (se särskilt dom av den 16 juni 1981 i mål 126/80, Salonia (REG 1981, s. 1563, svensk specialutgåva, volym 6, s. 129), punkt 6 och av den 11 juli 1991 i mål C-368/89, Crispoltoni (REG 1991, s. I-3695), punkt 11).

12 — Jag vill erinra om att i domen målet EKW och Weim & Co., (fotnot 11) ansåg domstolen att det inte fanns någon anledning att besvara frågan huruvida befrielse från skatt för direkt försäljning av vin på produktionsorten är oförenligt med gemenskapsrätten. Domstolen fastställde nämligen i denna dom att den ställda frågan saknade relevans för tvisten vid den nationella domstolen som avsåg skyldigheten för vissa företag att betala dryckesskatten på grund av leverans av drycker och glass mot vederlag och inte frågan huruvida befrielse från sådan skatt för direkt försäljning av vin på produktionsorten utgör ett statligt stöd som är oförenligt med fördraget.

B — *Den första tolkningsfrågan*

28. Genom sin första frågan vill den nationella domstolen få klarhet i om det sjätte direktivet och särskilt artikel 28.3 b tillåter att medlemsstaterna inför en skillnad i behandlingen till förfång för företag som bedriver passagerartransport med buss och om denna diskriminering utgör ett åsidosättande av principerna om likabehandling och icke-diskriminering. Principer som utgör en integrerad del av gemenskapsrätten.

29. Det framgår av tvisten vid den nationella domstolen att denna fråga endast har en betydelse för utgången av tvisten om man först besvarar frågan huruvida det är möjligt att utsträcka räckvidden av undantaget till att omfatta företag som bedriver passagerartransport med buss. Jag anser emellertid att svaret på denna fråga kan erhållas genom en tolkning av artikel 28.3 b i sjätte direktivet utan att det är nödvändigt att bedöma den fråga som ställts av den nationella domstolen.

30. Lydelsen av artikel 28.3 b i sjätte direktivet är otvetydig. Denna bestämmelse tillåter att medlemsstaterna fortsätter att under samma förutsättningar tillämpa de undantag från mervärdesskatt som fastställts i deras lagstiftning innan det sjätte direktivet trädde i kraft, men de får inte att införa en ny undantagsreglering [13]. Det förhåller sig emellertid endast på detta sätt om de två kumulativa villkor är uppfyllda som är avgörande för att en nationell lagstiftning skall anses vara förenlig med det sjätte direktivet, det vill säga lagen skall vara äldre än direktivet och den omtvistade lagstiftningen skall bibehållas i dess lydelse som gällde vid tidpunkten för ikraftträdandet av sjätte direktivet, eller att denna lagstiftning inte har ändrats på ett sätt som strider mot undantaget i artikel 28.3. Det är således inte möjligt att utsträcka räckvidden av de undantag som var tillämpliga vid tidpunkten för ikraftträdandet av det sjätte direktivet och inte heller att införa nya undantag efter att detta direktiv trätt i kraft [14]. Det är inte heller möjligt att återinföra undantag som tillämpades innan vissa tjänster påfördes skatteplikt med stöd av sjätte direktivet. [15]

31. Dessutom anser jag att artiklarna 28.3 b jämförd med bilaga F, punkt 17 i sjätte

13 — Se domen i målet Kerrutt, (fotnot 2), punkt 17, och punkt 4 i generaladvokatens Tesauros förslag till avgörande i målet kommissionen mot spanien (fotnot 4). Domstolen har dessutom medgivit att den befogenhet som givits medlemsstaterna att behålla sin befintliga lagstiftning i fråga om undantag från avdragsrätten av mervärdesskatt, enligt artikel 17.6 i sjätte direktivet, gäller fram till dess att rådet har utfärdat de bestämmelser som avses i denna artikel, se särskilt dom av den 5 oktober 1999 i mål C-305/97, Royscot m.fl. (REG 1999, s. I-6671), punkterna 29 och 30 och av den 18 juni 1998 i mål C-43/96, kommissionen mot Frankrike (REG 1998, s. I-3903), punkterna 16—19, samt punkterna 20 och 21 i generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i detta mål, liksom punkterna 24 f.f i mitt förslag till avgörande i de förenade målen C-177/99 och C-181/99, Ampafrance och Sanofi Synthelabo som för närvarande är anhängiggjorda vid domstolen.

14 — Se särskilt domen målet Kerrut, (fotnot 2), punkt 17 och dom av den 29 april 1999 i mål C-136/97, Norbury Developments (REG 1999, s. I-2491), punkterna 19 och 20 i vilka domstolen emellertid har betonat att denna bestämmelse inte utgör ett hinder för att begränsa de undantag som förelåg den dag sjätte direktivet trädde i kraft i syfte att uppnå en enhetlig tillämpning av direktivet (punkt 20), och domen i målet kommissionen mot Tyskland, (fotnot 4), punkt 15.

15 — Se domen i målet kommissionen mot Spanien (fotnot 4), punkterna 6—9 och domen i målet kommissionen mot Tyskland (fotnot 5), punkt 15.

direktivet inte strider mot principerna om likabehandling och icke-diskriminering. Om det skulle visa sig att medlemsstaternas tillämpning eller bibehållande av vissa bestämmelser har en diskriminerande verkan kan detta inte tillskrivas det sjätte direktivet och det är absolut inte möjligt att utsträcka räckvidden av de befintliga undantagen.

32. Med anledning av vad som ovan anförts är det min uppfattning att om de befintliga bestämmelserna om undantag från mervärdesskatt för passagerartransport med flyg hade utsträckts efter ikraftträdandet av det sjätte direktivet till att omfatta passagerartransport med buss, skulle denna utvidgning strida mot artikel 28.3 b och skapa snedvridning till förfång för de medlemsstater [16] som, i enlighet med denna bestämmelse, har behållit sin lagstiftning i den lydelse som gällde vid ikraftträdandet av sjätte direktivet och som inte utsträckt räckvidden av de befintliga undantagen från mervärdesskatt. Slutligen skulle sistnämnda konsekvens vara oförenlig med en enhetlig tillämpning av bestämmelserna i sjätte direktivet [17], vilket skulle skada målet med upprättandet av en marknad med en sund konkurrens.

33. I det förevarande fallet tillåter inte artikel 28.3 b i sjätte direktivet i något fall att en medlemsstat, såsom konungariket Belgien, efter ikraftträdandet av sjätte direktivet utsträcker räckvidden av det undantag som fastställts till förmån för flygbolag till att omfatta företag som bedriver passagerartransport med buss.

34. Domstolen behöver därför inte undersöka frågan huruvida det föreligger en förmånlig behandling av flygbolag till förfång för företag som bedriver passagerartransport med buss, eftersom svarat ändå inte kan användas för att lösa tvisten vid den nationella domstolen i enlighet med vad jag ovan har anfört.

16 — Se domen i målet kommissionen mot Tyskland, (fotnot 5), punkterna 25 och 26.

17 — Se domen i målet Norbury Developments, (fotnot 14), punkt 20.

VI — Förslag till avgörande

35. Mot bakgrund av de ovan anförda övervägandena förslås att domstolen skall besvara Tribunal de première instance de Liège fråga på följande sätt:

Bestämmelserna i artikel 28.3 b och bilaga F, punkt 17 i rådets sjätte direktivet 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, skall tolkas så att de utgör ett hinder för medlemsstaterna att utsträcka, efter ikraftträdandet av direktivet, räckvidden av den befintliga reglering om undantag från mervärdesskatt till förmån för vissa passagerartransporter.