FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT ELEANOR SHARPSTON

föredraget den 9 oktober 2008 [1]

1. Vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset, däribland sjukhusvård, sjukvård och närbesläktade verksamheter, är undantagna från mervärdesskatteplikt. Och när personer, vilkas verksamheter är undantagna från skatteplikt, bildar grupper för att förse sina medlemmar med tjänster som är direkt nödvändiga för medlemmarnas verksamheter, är även sådana tjänster undantagna från skatteplikt, om grupperna begär ersättning av varje medlem för ”endast … dennes andel av gemensamma utgifter” och någon snedvridning av konkurrensen inte kan befaras.

2. Begäran om förhandsavgörande från Hoge Raad (nederländska högsta domstolen) gäller i huvudsak frågan huruvida det senare undantaget omfattar tjänster som tillhandahålls en eller flera medlemmar individuellt. Eller ska gemenskapens mervärdesskattelagstiftning i detta avseende styras av musketörernas motto ”en för alla, alla för en”?

1 — Originalspråk: engelska.

Relevant lagstiftning

3. Målet vid den nationella domstolen gäller tjänster som tillhandahölls mellan åren 1994 och 1998, varför den relevanta gemenskapsrättsliga lagstiftningen utgörs av sjätte mervärdesskattedirektivet. [2]

4. Artikel 13 A i detta direktiv har rubriken ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset”. I punkt 1 föreskrivs i relevanta delar följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämp-

2 — Rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (77/388/EEG) (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet) har ändrats vid ett stort antal tillfällen. Det har, med verkan från den 1 januari 2007, ersatts av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1), vars syfte är att bestämmelserna presenteras på ett tydligt och rationellt sätt i en omarbetad struktur och lydelse utan att detta i princip leder till några materiella ändringar i den befintliga lagstiftningen (se skäl 3 i direktivet).

ning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

…

b) Sjukhusvård, sjukvård och närbesläktade verksamheter som bedrivs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centra för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur.

…

f) Tjänster som tillhandahålls av fristående grupper av personer vars verksamheter är undantagna från skatteplikt eller som inte är skattepliktiga och som syftar till att förse medlemmarna med tjänster som är direkt nödvändiga för dessas verksamhet, om grupperna endast begär ersättning av varje medlem för dennes andel av gemensamma utgifter, förutsatt att dessa undantag inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.

…" [3]

Faktiska omständigheter, förfarandet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

5. Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (nedan kallat Stichting) är en stiftelse vars medlemmar utgörs av olika organ för sjukvårds- och sjukförsäkring samt i några fall enskilda medlemmar i dessa organ, såsom individuella sjukhus. De verksamheter som Stichtings medlemmar bedriver är undantagna från mervärdesskatteplikt. Stiftelsens överordnade mål är att främja kvalitet i sjukvården. För detta ändamål tillhandahåller den en rad tjänster till förmån för sina medlemmar. De flesta av dessa tjänster (som framför allt gäller att definiera och upprätthålla yrkesmässiga standarder för läkar- och sjuksköterskepersonal) tillhandahålls sjukhus. Kostnaderna fördelas bland dessa i för-

3 — Samma bestämmelser återfinns numera, utan några materiella ändringar, i artiklarna 131 och 132.1 b och f i direktiv 2006/112.

hållande till antalet sängar. Skattemyndigheten har förklarat att sådana tjänster (vilka slutligt betalas av statliga medel) ska undantas från skatteplikt enligt nationella bestämmelser, varigenom artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet har genomförts.

6. Stichting tillhandahåller emellanåt även andra tjänster till enskilda medlemmar. Det kan gälla att hjälpa en av sina anställda att leda en grupp som arbetar med ett projekt om lämplig sjukvård för ett av de anslutna organen eller att sända medarbetare för att tala på ett symposium om antivirusmedicin och hjärtsvikt anordnat av ett annat anslutet organ. Sådana tjänster faktureras den berörda medlemsorganisationen särskilt. Enligt begäran om förhandsavgörande är det ostridigt att dessa tjänster är direkt nödvändiga för de av medlemmarnas verksamheter som är undantagna från skatteplikt samt att det inte är fråga om någon snedvridning av konkurrensen. Skattemyndigheten anser emellertid att rekvisitet ”ersättning av varje medlem för dennes andel av gemensamma utgifter” inte är uppfyllt.

7. Tvisten prövas nu i Hoge Raad, som har begärt förhandsavgörande i följande fråga:

”Ska artikel 13 A.1 f i [sjätte direktivet] tolkas så att den även omfattar tjänster som de grupper som avses i denna bestämmelse tillhandahåller sina medlemmar och som är direkt nödvändiga för medlemmarnas verksamheter, vilka är undantagna från skatteplikt eller inte är skattepliktiga, och för vilka det vederlag som tas ut inte överstiger de uppkomna kostnaderna, när dessa tjänster endast tillhandahålls till förmån för en eller några av medlemmarna?”

8. Stichting, den nederländska regeringen och kommissionen har yttrat sig både skriftligt och muntligt.

Bedömning

Snedvridning av konkurrensen

9. Den nederländska regeringen har ifrågasatt den nationella domstolens bedömning att de omtvistade tjänsterna inte ger upphov till någon snedvridning av konkurrensen. Den har framför allt pekat på att de nationella genomförandebestämmelserna, i vilka räck-

vidden av undantag från skatteplikt i nederländsk lagstiftning definieras, särskilt utesluter tillhandahållande av personal, just därför att detta är en tjänst som sannolikt kan orsaka allvarlig snedvridning av konkurrensen.

10. Huruvida det föreligger en faktisk eller sannolik snedvridning av konkurrensen är naturligtvis en fråga som vederbörande nationella domstol har att bedöma, liksom den ska tolka och tillämpa de relevanta nationella genomförandebestämmelserna. Med hänsyn till sannolikheten för en snedvridning av konkurrensen kan det endast anmärkas att undantag från skatteplikt ska nekas om undantaget i sig omedelbart eller i framtiden kan snedvrida konkurrensen. [4]

11. Jag vill emellertid peka på ytterligare en aspekt. Den nationella domstolens fråga gäller tjänster ”för vilka det vederlag som tas ut inte överstiger de uppkomna kostnaderna”. Detta uttryckssätt skulle kunna täcka även tjänster för vilka det vederlag som tas ut är lägre än kostnaderna, i motsats till den exakta ersättning som specificeras i sjätte direktivet. [5] Det är klart att varje utbud av tjänster till lägre pris än kostnaderna har konsekvenser på konkurrensen i förhållande till kommersiellt företagande, vilket måste beaktas av den behöriga nationella domstolen när den bedömer de faktiska omständigheterna.

Strikt tolkning

12. Som den nederländska regeringen och kommissionen har framhållit, har domstolen konsekvent framhållit att de uttryck som används för att beteckna undantagen enligt artikel 13 i sjätte direktivet ska tolkas strikt, eftersom de utgör avsteg från den allmänna principen enligt vilken omsättningsskatt ska betalas för varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en skattskyldig person mot vederlag. [6]

4 — Se dom av den 20 november 2003 i mål C-8/01, Taksatorringen (REG 2003, s. I-13711), punkterna 58-65.

5 — Jag noterar att alla de språkversioner av sjätte direktivet som antogs år 1977 innehåller ordet ”exakt” i artikel 13 A. 1 f utom den nederländska, som enbart anger ”endast ersättning” (”enkel terugbetaling”) i stället för ”endast … exakt ersättning”. Artikel 13 A.1 f har införlivats med Nederländernas lagstiftning genom artikel 11.1 u i lagen om omsättningsskatt (Wet op de Omzetbelasting), som också refererar till ”blott ersättning” (”slechts terugbetaling”).

6 — Se, särskilt vad gäller artikel 13 A. 1 f, dom av den 15 juni 1989 i mål C-348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (REG 1989, s. 1737), punkt 13, och domen i målet Taksatorringen (ovan fotnot 4) punkt 61.

13. Domstolen har dock vidare slagit fast att denna rättspraxis inte har till syfte att föreskriva en tolkning som medför att de undantag som avses i bestämmelsen nästan aldrig kan tillämpas i praktiken. [7]

14. Jag skulle även påpeka att den strikta tolkningen – och strikt tolkning ska inte förväxlas med snäv tolkning [8] – ska kunna anpassas till vilket slags undantag det gäller. Sjukhusvård och sjukvård är undantagna från skatteplikt i hela samhällets intresse i syfte att minska patienternas kostnader. Motivet till detta undantag gäller också för nödvändiga supporttjänster som, i syfte att uppnå stordriftsfördelar, har överförts till gemensamt bedrivna enheter. [9] Om ”sjukhusvård och sjukvård” i sig är föremål för en strikt tolkning, är det då lämpligt att underkasta nödvändiga supporttjänster en ännu striktare tolkning och skärpa kraven ytterligare? [10]

Bedömning av den hänskjutna frågan

15. Stichting och kommissionen har anfört att Hoge Raads fråga ska besvaras så att artikel 13A. 1 f omfattar tjänster som tillhandahålls av grupper som omfattas av bestämmelsens tillämpningsområde, även om dessa tjänster tillhandahålls endast en eller flera medlemmar, förutsatt att övriga rekvisit är uppfyllda.

16. Den nederländska regeringen har gjort gällande att bestämmelsen inte kan omfatta tjänster som tillhandahålls och faktureras medlemmarna individuellt. Regeringen har utvecklat sin ståndpunkt vid den muntliga förhandlingen och anfört att den avgörande skillnaden föreligger mellan tjänster som tillhandahålls av allmänintresse, vilka omfattas, och sådana som tillhandahålls i en medlems individuella intresse, vilka inte omfattas.

17. Jag instämmer i huvudsak med Stichting och kommissionen. Om alla övriga förutsättningar i artikel 13 A. 1 f är uppfyllda – om tjänsterna är direkt nödvändiga för en verksamhet som är undantagen från skatteplikt eller som inte är skattepliktig, om ersättning begärs endast för uppkomna utgifter och om

7 — Se domen i målet Taksatorringen (ovan fotnot 4), punkt 62.

8 — Se generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i mål C-267/00, Zoological Society of London (REG 2002, s. I-3353), punkterna 17-19.

9 — Se generaladvokaten Mischos förslag till avgörande i målet Taksatorringen (ovan fotnot 4), punkterna 9 och 117-124, särskilt punkterna 117-119.

10 — Se även dom av den 11 januari 2001 i mål C-76/99, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-249), punkt 23, samt punkterna 20-23 i generaladvokaten Fennellys förslag till avgörande, tillsammans med där citerad rättspraxis.

någon snedvridning av konkurrensen inte kan befaras – anser jag att en alltför bokstavstrogen tolkning av orden ”andel” och ”gemensamma” skulle medföra en obefogad och konstlad begränsning av undantagets tillämpningsområde.

18. När ett enda slags tjänst tillhandahålls alla medlemmar i gruppen under varje taxeringsperiod, är det uppenbart att ersättning kan begäras av varje medlem ”för dennes andel av gemensamma utgifter” i uttryckets fulla bemärkelse. Dock är verkligheten för sådana grupper förmodligen mera sammansatt. Gruppen kan tänkas tillhandahålla en rad olika tjänster, av vilka några efterfrågas av alla medlemmar och andra av endast några medlemmar. Medlemmarnas behov varierar troligen från en taxeringsperiod till en annan, så att under en given taxeringsperiod vissa tjänster tillhandahålls alla medlemmar, andra ett flertal medlemmar och ytterligare andra kanske endast en enda medlem. Ändå är kostnaden för att tillhandahålla alla dessa tjänster fortfarande en i verklig betydelse gemensam utgift, som den grupp som i detta syfte har bildats av samtliga medlemmar har ådragit sig, och det är genom kostnadsredovisningsmetoder fullt möjligt att bestämma den exakta andelen av den utgift som hör till var och en av de tillhandahållna tjänsterna.

19. Den nederländska regeringen har i sitt skriftliga yttrande anfört att syftet med undantaget från skatteplikt är att undvika att ta ut mervärdesskatt på tjänster som tillhandahålls av en grupp till förmån för dess medlemmar, när samma tjänster inte skulle ha belagts med mervärdesskatt om de hade tillhandahållits internt av varje enskild medlem. [11] Sådana tjänster ska därför liknas vid interna transaktioner. Den nederländska regeringen har vidare anfört att tillhandahållandet av en tjänst till en enda medlem är jämförbart med en transaktion på den öppna marknaden, med leverantören på armlängds avstånd från mottagaren, och ska inte omfattas av en sådan behandling.

20. Jag är inte övertygad av detta argument. Huruvida en grupp tillhandahåller en viss tjänst till förmån för en, flera eller samtliga av dess medlemmar, ändrar varken relationen mellan leverantör och mottagare eller arrangemangets konstruktion, varigenom resurser fördelas i syfte att uppnå stordriftsfördelar.

21. Vid den muntliga förhandlingen har den nederländska regeringen lagt större vikt vid behovet av tjänster och, som krav för att tjänsterna ska undantas från skatteplikt, anfört att de ska tillhandahållas i alla gruppmedlemmars kollektiva intresse snarare än i enskilda medlemmars individuella intresse. Den har illustrerat skillnaden genom att hänvisa till en skolbesvärsnämnd, som tillhandahåller samt-

11 — Se generaladvokaten Mischos förslag till avgörande i målet Taksatorringen (ovan fotnot 4), punkterna 118 och 119.

liga skolor i Nederländerna hjälp med att avgöra besvärsärenden. Tjänsten tillhandahålls i samtliga skolors kollektiva intresse, även om vissa skolor inte begär den under en viss period eller över huvud taget, och den ska därför undantas från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 f. Om en skola däremot erhöll ett juridiskt råd av nämndens jurister i till exempel en mervärdesskattefråga, skulle detta vara en tjänst i denna skolas individuella intresse som därför inte skulle vara undantagen från skatteplikt.

22. Även om jag är benägen att instämma i den slutsats som den nederländska regeringen har kommit fram till vid analysen av sitt exempel, instämmer jag inte i den tillämpade metoden. Under de beskrivna förhållandena skulle ett juridiskt råd angående mervärdesskatt inte undantas från skatteplikt, eftersom det inte är en tjänst som är direkt nödvändig för att göra det möjligt för skolan att utöva sin från skatteplikt undantagna verksamhet, som består i att tillhandahålla undervisning, och troligen inte heller eftersom det inte är en av de tjänster i vars syfte nämnden inrättades. Å andra sidan skulle en tjänst som omfattades av nämndens syfte och som var direkt nödvändig för den från skatteplikt undantagna verksamheten att tillhandahålla undervisning undantas från skatteplikt, oavsett det faktiska antalet skolor som erhöll den.

23. Dessutom anser jag att åtskillnaden mellan ett kollektivt och ett individuellt intresse inte är av någon större relevans som ett självständigt rekvisit. Såvida medlemmarna inte är skyldiga att tillgodogöra sig varje tjänst som gruppen erbjuder, kommer de att välja att utnyttja de tjänster som är av individuellt intresse för dem. Att sådana tjänster är tillgängliga för alla medlemmar kommer nödvändigtvis att ligga i deras kollektiva intresse – förutsatt, som alltid, att tjänsterna ”tillhandahålls av fristående grupper av personer vars verksamheter är undantagna från skatteplikt eller som inte är skattepliktiga och som syftar till att förse medlemmarna med tjänster som är direkt nödvändiga för dessas verksamhet”.

24. Eftersom Hoge Raad har ställt sin fråga utifrån den uttryckliga förutsättningen att den enda punkt som ska prövas är huruvida rekvisitet ”ersättning av varje medlem för dennes andel av gemensamma utgifter” är uppfyllt, besvarar jag frågan jakande.

Förslag till avgörande

25. Jag anser därför att domstolen ska besvara Hoge Raads fråga på följande sätt:

Artikel 13 A.1 f i sjätte mervärdesskattedirektivet omfattar sådana tjänster som grupper som omfattas av bestämmelsen tillhandahåller sina medlemmar, även om dessa tjänster tillhandahålls endast en eller flera medlemmar, förutsatt att övriga villkor i bestämmelsen är uppfyllda.