

DOMSTOLENS DÖM (sjätte avdelningen)  
den 13 juli 2000 \*

I mål C-36/99,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från Tribunal de première instance de Liège (Belgien), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

**Idéal tourisme SA**

och

**Belgiska staten**

angående tolkningen av artikel 12.3 och 28.3 b 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 (EGT L 145, s. 1) i dess lydelse enligt rådets direktiv 96/95/EG av den 20 december 1996 om ändring med avseende på grundskattesatsen för mervärdesskatt, direktiv 77/388 (EGT L 338, s. 89) samt tolkningen av artikel 92 i EG-fördraget (nu artikel 87 EG, i ändrad lydelse),

\* Rättegångspråk: franska.

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.C. Moitinho de Almeida samt domarna R. Schintgen, C. Gulmann, G. Hirsch (referent) och V. Skouris,

generaladvokat: G. Cosmas,  
justitiesekreterare: avdelningsdirektören D. Louterman-Hubeau,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Idéal tourisme SA, genom advokaterna F. Herbert och S. Houx, Bryssel,
- Belgiska staten, genom A. Snoecx, rådgivare vid rättsavdelningen för utrikes, utrikeshandels- och utvecklingsbiståndsministeriet, i egenskap av ombud, biträdd av advokaten B. van de Walle de Ghelcke, Bryssel,
- Frankrikes regering, genom K. Rispal-Bellanger, sous-directeur vid utrikesministeriets rättsavdelning och D. Colas, secrétaire vid utrikesministeriet, samma avdelning, båda i egenskap av ombud,
- Portugals regering, genom direktören L. Inez Fernandes, rättstjänsten vid utrikesministeriets avdelning för gemenskapsfrågor, À Cortesão de Seíça Neves jurist vid samma avdelning, och R. Álvaro de Figueiredo Ribeiro, jurist vid avdelningen för landtransport, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom H. Michard och D. Triantafyllou, båda vid rättstjänsten, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 29 mars 2000 av: Idéal tourisme SA, företrätt av advokaterna F. Herbert, S. Houx och M. Pittie, Bryssel, belgiska staten, företrädd av advokaten B. van de Walle de Ghelcke, den franska regeringen, företrädd av D. Colas och F. Million, chargé de mission, utrikesministeriets rättsavdelning, i egenskap av ombud; samt kommissionen, företrädd av H. Michard och D. Triantafyllou,

och efter att den 11 maj 2000 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

### Dom

- 1 Tribunal de première instance de Liège (sjunde avdelningen) har genom beslut av den 8 februari 1999, som inkom till domstolens kansli den 10 februari 1999, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt två frågor till Europeiska gemenskapernas domstol angående tolkningen av artikel 12.3 och artikel 28.3 b 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 (EGT L 145,

- s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 96/95/EG av den 20 december 1996 om ändring, med avseende på grundskattesatsen för mervärdesskatt, direktiv 77/388 (EGT L 338, s. 89, nedan kallat sjätte direktivet), samt tolkning av artikel 92 i EG-fördraget (nu artikel 87 EG).
- 2) Dessa frågor har uppkommit inom ramen för en tvist mellan Idéal tourisme SA (nedan kallat Idéal tourisme) och belgiska staten angående uppbörd av mervärdesskatt på internationell passagerartransport med buss som utförs av Idéal tourisme.

#### Gemenskapsrättsliga bestämmelser

- 3) I artikel 28.3 b i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Under den övergångsperiod som avses i punkt 4 får medlemsstaterna

...

- b) fortsätta att undanta de verksamheter som anges i bilaga F enligt befintliga villkor i medlemsstaten i fråga.”

- 4 I punkt 17 i bilaga F i sjätte direktivet, som har rubriken ”Verksamhet som avses i artikel 28.3 b” föreskrivs följande:

”Passagerartransport.

Transport av varor i form av bagage eller motorfordon som åtföljer passagerare och tillhandahållande av tjänster anknyttande till passagerartransport skall endast undantas till den del transporten av passagerarna själva är undantagen.”

- 5 I artikel 15.6 i sjätte direktivet, som särskilt avser undantag för internationell transport, föreskrivs 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 tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

6. Leverans, ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av flygplan som används av företag som driver flygtrafik mot betalning,

huvudsakligen på internationella linjer, samt leverans, uthyrning, reparation och underhåll av utrustning som ingår som en del i eller används i dem.”

- 6 Enligt artikel 17.3 b i sjätte direktivet skall medlemsstaterna också medge varje skattskyldig person rätt till avdrag eller återbetalning av mervärdesskatt i den mån varorna och tjänsterna används för transaktioner som är undantagna enligt artikel 15 i samma direktiv.
  
- 7 I artikel 12.3 i sjätte direktivet preciseras villkoren för hur medlemsstaterna skall fastställa grundskattesatser och reducerade skattesatser för skattepliktiga transaktioner.
  
- 8 I artikel 92.1 i fördraget föreskrivs följande:

”Om inte annat föreskrivs i detta fördrag, är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenlig med den gemensamma marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna.”

## Den nationella lagstiftningen

9 I artikel 21.3 i den belgiska lagen om mervärdesskatt föreskrivs följande:

”Utan beaktande av punkt 2 skall platsen för tjänsten anses vara:

...

3 den plats där transporten utförs i förhållande till den sträcka som tillryggalagts, när tjänsten avser en transport.”

10 I artikel 1.1 i kunglig kungörelse nr 20 av den 20 juli 1970 om fastställande av skattesatser för mervärdesskatt och fördelningen av varor och tjänster enligt dessa skattesatser (*Moniteur belge* av den 31 juli 1970) föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall betalas:

1 med en skattesats på 6 procent på de varor och tjänster som anges i tabell A i bilagan till denna kungörelse.”

11 Under rubriken XXV "Transport" i tabell A återfinns följande punkt:

"Passagerartransport samt icke registrerat bagage och djur som medföljer passagerarna."

12 I artikel 41.1.1 i mervärdesskattelagen anges att följande är undantagna från mervärdesskatt:

"Passagerartransport på vatten, internationell passagerartransport med flyg, transport av bagage och bilar, åtföljda av passagerare i de fall som avses i denna punkt 1."

13 Artikel 45.1 i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

"Skattepliktiga personer får göra avdrag från den skatt som de är skyldiga att erlägga, för skatter på varor och tjänster som har tillhandahållits dem, på varor som de har importerat och på de inköp av varor som de har gjort inom gemenskapen, i den utsträckning dessa används för att utföra

1) skattepliktiga transaktioner,

2) transaktioner som undantagits i enlighet med artiklarna 39—42."



- 14 Den ovannämnda belgiska lagstiftningen om undantag för internationell passagerartransport med flyg existerade redan innan det sjätte direktivet trädde i kraft.

### Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 15 Idéal tourisme, som har sitt säte i Liège (Belgien), är ett företag som utför internationella passagerartransporter med buss.
- 16 I sin månatliga mervärdesskattedeklaration för transaktioner utförda under juni 1997 deklarerade Idéal tourisme med tillämpning av en skattesats på 0 procent, i stället för de 6 procent som föreskrivs i den belgiska lagstiftningen, för de delar av den internationella passagerartransporten med buss som hade utförts i Belgien. I samband med detta uppgav Idéal tourisme att man ansåg sig diskriminerad i mervärdesskattehänseende i förhållande till internationell passagerartransport med flyg. Enligt Idéal tourisme är nämligen detta transportsätt befriat från mervärdesskatt, vilket inte hindrar flygtransportföretagen att göra avdrag för ingående skatt, medan den del av passagerartransport med buss som utförs i Belgien är mervärdesskattepliktig med 6 procent, enligt den belgiska lagstiftningen. Det rör sig alltså om en diskriminering som strider mot likabehandlingsprincipen, som är en av gemenskapsrättens allmänna principer.
- 17 Den belgiska skattemyndigheten begärde att Idéal tourisme skulle betala beloppen 554 845 BEF (mervärdesskatt) och 55 000 BEF (böter). Efter att ha betalat beloppen väckte sökanden talan vid Tribunal de première instance de Liège för att erhålla återbetalning. Inför denna domstol gjorde Idéal tourisme gällande att den belgiska lagstiftningen enligt vilken undantag görs för internationell passagerartransport med flyg inte bara strider mot den allmänna

likabehandlingsprincipen utan även utgör ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 92 i fördraget till förmån för flygbolag.

- 18 Tribunal de première instance de Liège ansåg att en tolkning av gemenskapsrätten var nödvändig för att den skulle kunna avgöra målet i sak och beslutade att vilandeförklara målet och begära att domstolen skulle meddela ett förhandsavgörande beträffande följande frågor:

”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 artikel 92 i Romfördraget även om det inte skyddar enbart inhemsk industri?”

### Tolkningsfrågornas upptagande till sakprövning

- 19 Belgiska staten har uttryckt tvivel om huruvida det verkligen föreligger en tvist vid den nationella domstolen. Den anser att det enda syftet med de frågor som Idéal tourisme föreslagit att den nationella domstolen skall ställa till domstolen, utan att vara rent hypotetiska, är att sökanden skall uppnå ett resultat som den inte har kunnat uppnå enligt gällande lagstiftning. Belgiska staten överlåter åt domstolen att avgöra om begäran om förhandsavgörande kan prövas i sak.

- 20 I detta avseende skall det erinras om att det enligt fast rättspraxis endast ankommer på den nationella domstol vid vilken tvisten är anhängig, och som är ansvarig för det rättsliga avgörande som skall följa, att med hänsyn till omständigheterna i målet bedöma både behovet av att begära ett förhandsavgörande för att kunna avkunna dom och relevansen av de frågor som den ställer till domstolen (se särskilt dom av den 15 december 1995 i mål C-415/93, *Bosman*, REG 1995, s. I-4921, punkt 59). Domstolen har likväl ansett att den inte kan avgöra en fråga som en nationell domstol har ställt, när det på ett uppenbart sätt framgår att den tolkning eller bedömning av en gemenskapsrättslig regels giltighet som den nationella domstolen har begärt saknar samband med förfarandets förlopp eller syftet med tvisten vid den nationella domstolen eller när frågan är hypotetisk och domstolen inte förfogar över de sakförhållanden eller rättsliga förhållanden som är nödvändiga för att på ett ändamålsenligt sätt besvara de frågor som har ställts till den (se ovannämnda dom i målet *Bosman*, punkt 61 och dom av den 9 mars 2000 i mål C-437/97, *EKW och Wein & Co.*, REG 2000, s. I-1157, punkt 52).
- 21 Det framgår emellertid klart av beslutet om hänskjutande att den talan som väckts av *Idéal tourisme* avser återbetalning av den mervärdesskatt som det har betalats till belgiska staten och rätten för företaget att undantas från betalning av mervärdesskatt utan att förlora rätten till avdrag för ingående skatt.
- 22 Det skall noteras att det i akten inte finns något som tyder på att parterna i tvisten vid den nationella domstolen på förhand skulle ha kommit överens för att, genom ett konstruerat fall, få domstolen att avgöra en fråga, vilket var fallet i den tvist som låg till grund för domstolens dom av den 16 december 1981 i mål 244/80 (*Foglia*, REG 1981, s. 3045). Det är tvärtom uppenbart att parterna inte är överens på flera viktiga punkter och det framgår tydligt av akten att *Idéal tourisme* inte kommit överens med den belgiska staten om att ställa hypotetiska frågor till domstolen.
- 23 Vad gäller den första frågan skall det noteras att denna inte är uppenbart irrelevant, eftersom det framgår av akten att den nationella domstolen anser att företag som bedriver passagerartransport med buss diskrimineras i förhållande

till flygbolag, vilket enligt den nationella domstolen förefaller strida mot de gemenskapsrättsliga principerna om likabehandling och icke-diskriminering.

- 24 Det ankommer inte på domstolen att, inom ramen för bedömningen av den första frågans upptagande till sakprövning, göra en bedömning av denna analys.
- 25 Den första tolkningsfrågan skall därför besvaras.
- 26 Däremot saknar den andra frågan som ställts relevans för avgörandet av tvisten vid den nationella domstolen.
- 27 Genom den andra frågan vill den hänskjutande domstolen i huvudsak få klarhet i om undantaget från mervärdesskatt, som flygbolagen åtnjuter, utgör ett statligt stöd i strid med gemenskapsrätten.
- 28 Tvisten vid den nationella domstolen avser emellertid inte att bringa klarhet i huruvida så är fallet, utan huruvida vissa tjänster som utförts av Idéal tourisme är mervärdesskattepliktiga eller inte.
- 29 Den andra tolkningsfrågan skall därför inte besvaras (se ett liknande fall, domstolens dom i det ovannämnda målet EKW och Wein & Co., punkt 53).

## Den första frågan

- 30 Med den första frågan vill den nationella domstolen huvudsakligen få klarhet i om likabehandlingsprincipen utgör hinder för tillämpning av en medlemsstats lagstiftning, som dels i enlighet med artikel 28.3 b i sjätte direktivet fortsätter att undanta internationell passagerartransport med flyg från betalning av skatt, dels beskattar internationell passagerartransport med buss.
- 31 *Idéal tourisme* har gjort gällande att det i egenskap av bussföretag konkurrerar direkt med flygbolagen när det gäller medellånga sträckor, nämligen de mellan 300/400 km och 2 500/3 000 km. Skillnaden i beskattning kan alltså inte berättigas och strider mot likabehandlingsprincipen. Enligt belgiska staten och Frankrikes och Portugals regeringar är dessa två transportmedel tvärtom inte tillräckligt utbytbara för att de skall anses tillhör samma marknad. Kommissionen har framhåvt att en skillnad i beskattning beroende på det transportmedel som används av den skattepliktige, oavsett om detta är berättigat eller inte, skall anses överensstämma med sjätte direktivet så länge som gemenskapslagstiftaren inte har upphävt övergångsregleringen för undantag.
- 32 Det skall först erinras om att medlemsstaterna får fortsätta att under samma omständigheter tillämpa vissa undantag som föreskrevs i deras lagstiftning innan det sjätte direktivet trädde i kraft, vilket framgår klart och otvetydigt av artikel 28.3 b i sjätte direktivet, jämförd med bilaga F till detta direktiv. Även om denna artikel följaktligen inte tillåter medlemsstaterna att införa nya undantag eller utsträcka räckvidden av befintliga undantag efter den dag då sjätte direktivet trädde i kraft, utgör den inte ett hinder för dem att begränsa befintliga undantag, särskilt eftersom artikel 28.4 i sjätte direktivet syftar till att de skall upphävas (se

dom av den 29 april 1999 i mål C-136/97, Norbury Developments, REG 1999, s. I-2491, punkt 19).

- 33 Härav framgår att en medlemsstat som Kungariket Belgien, som dels belägger internationella transporter som utförs av företag som bedriver passagerartransport med buss med mervärdesskatt, dels fortsätter att undanta internationell passagerartransport med flyg inte får utsträcka de undantag som den senare gruppen åtnjuter till att omfatta den första gruppen, även om skillnaden i behandlingen skulle strida mot den gemenskapsrättsliga principen om likabehandling. Däremot kan den beskatta även flygtransport för att undanröja denna skillnad i behandling.
- 34 Det skall dock fastställas att en medlemsstat kan fortsätta att dels, i överensstämmelse med villkoren i artikel 28.3 b i det sjätte direktivet, undanta internationell passagerartransport med flyg, dels beskatta internationell passagerartransport med buss.
- 35 Det är riktigt att likabehandlingsprincipen utgör en av gemenskapsrättens grundläggande principer. Denna princip medför att jämförbara situationer inte skall behandlas olika, om inte en skillnad i behandlingen är objektivt berättigad (dom av den 25 november 1986, i de förenade målen 201/85 och 202/85, Klensch m.fl., REG 1986, s. 3477, punkt 9).
- 36 Idéal tourism har mycket riktigt påstått att det framgår av punkt 10 i det ovannämnda målet Klensch m.fl., att medlemsstaterna skall respektera likabehandlingsprincipen när de införlivar ett direktiv med sin nationella lagstiftning.

- 37 Det skall likväl påpekas att gemenskapsregleringen av mervärdesskatt är resultatet av en progressiv harmonisering av de nationella rättsordningarna inom ramen för artiklarna 99 och 100 i EG-fördraget (nu 93 EG och 94 EG). Som domstolen vid flera tillfällen har fastställt är denna harmonisering, såsom den har genomförts genom flera på varandra följande direktiv, särskilt det sjätte direktivet, enbart en ofullständig harmonisering (se dom av den 5 december 1989 i mål C-165/88, ORO Amsterdam Beheer och Concerto, REG 1989, s. 4081, punkt 21).
- 38 Såsom belgiska staten har påpekat under förhandlingen har denna planerade harmonisering ännu inte genomförts, eftersom det sjätte direktivet, i enlighet med artikel 28.3 b, utan förbehåll tillåter att medlemsstaterna behåller vissa bestämmelser i sin nationella lagstiftning som antagits före sjätte direktivet och vilka utan nämnda tillstånd skulle strida mot direktivet. 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., skall respektera.
- 39 I en sådan situation ankommer det på gemenskapslagstiftaren att fastställa en definitiv gemenskapsreglering om undantag från mervärdesskatt och genomföra en progressiv harmonisering av de nationella rättsordningarna inom området för mervärdesskatt (se i detta avseende dom av den 5 oktober 1999 i mål C-305/97, Royscot m.fl., REG 2000, s. I-6671, punkt 31).
- 40 Den första frågan skall därför besvaras på så sätt att med hänsyn till hur långt harmoniseringen av medlemsstaternas lagstiftning, med avseende på det gemensamma systemet för mervärdesskatt, har kommit utgör inte likabehandlings-

principen ett hinder för tillämpning av en medlemsstats lagstiftning som dels, i enlighet med artikel 28.3 b i sjätte direktivet, fortsätter att undanta internationell passagerartransport med flyg från beskattning, dels beskattar internationell passagerartransport med buss.

## Rättegångskostnader

- 41 De kostnader som har förorsakats den franska och den portugisiska regeringen samt Europeiska gemenskapernas kommission, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

## DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 8 februari 1999 har ställts av Tribunal de première instance de Liège — följande dom:

Med hänsyn till hur långt harmoniseringen av medlemsstaternas lagstiftning, med avseende på det gemensamma systemet för mervärdesskatt har kommit, utgör



inte likabehandlingsprincipen ett hinder för tillämpning av en medlemsstats lagstiftning som dels, i enlighet med artikel 28.3 b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 96/95/EG av den 20 december 1996 om ändring med avseende på grundskattesatsen för mervärdesskatt, direktiv 77/388, fortsätter att undanta internationell passagerartransport med flyg från beskattning, dels beskattar internationell passagerartransport med buss.

Moitinho de Almeida

Schintgen

Gulmann

Hirsch

Skouris

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 13 juli 2000.

R. Grass

J.C. Moitinho de Almeida

Justitiesekreterare

Ordförande på sjätte avdelningen