

62000J0267

Domstolens dom (femte avdelningen) den 21 mars 2002. - Commissioners of Customs and Excise mot Zoological Society of London. - Begäran om förhandsavgörande: High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office) - Förenade kungariket. - Sjätte mervärdesskattedirektivet - Artikel 13 A.2 a andra strecksatsen - Undantagna transaktioner - Organ som leds och förvaltas på frivillig basis. - Mål C-267/00.

Rättsfallssamling 2002 s. I-03353

Sammanfattning

Parter

Domskäl

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

Nyckelord

Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Undantag som föreskrivs i sjätte direktivet - Ytterligare villkor som medlemsstaterna kan förskriva - Organ som leds och förvaltas på frivillig basis - Begrepp

(Rådets direktiv 77/388, artikel 13 A.2 a andra strecksatsen)

Sammanfattning

\$\$Artikel 13 A.2 a andra strecksatsen i sjätte direktivet 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter skall tolkas så, att villkoret att ett organ skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis, vars syfte är att endast de organ som inte har till syfte att generera vinst för sina medlemmar skall omfattas av undantaget, endast avser de av organets medlemmar som enligt stadgarna har den högsta ledningsfunktionen jämte de övriga personer som i praktiken leder organet genom att de fattar de slutliga besluten om organets inriktning, särskilt på det ekonomiska området, och vidtar övergripande kontrollåtgärder, utan att ha tilldelats denna befogenhet enligt stadgarna.

Begreppet "på huvudsakligen frivillig basis" syftar vidare på personerna i enheter med ledande och förvaltande funktioner i ett sådant organ som avses i den bestämmelsen, på de övriga personer som i praktiken leder organen utan att ha tilldelats denna befogenhet enligt stadgarna och på den ersättning som dessa personer, regelbundet eller undantagsvis, uppbär från organet.

(se punkterna 17, 18, 23, 26 och 28 samt punkterna 1 och 2 i domslutet)

Parter

I mål C-267/00,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office) (Förenade kungariket), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Commissioners of Customs & Excise

och

Zoological Society of London,

"angående tolkningen av artikel 13 A.2 a andra strecksatsen 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; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),

meddelar

DOMSTOLEN

(femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann (referent) samt domarna S. von Bahr och C.W.A Timmermans,

generaladvokat: F.G. Jacobs,

justitiesekreterare: byrådirektören L. Hewlett,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Zoological Society of London, genom P. Hopkins, barrister, och R. Cordara, QC, befullmäktigade av revisionsbyrån Ernst & Young, Tax advisers,

- Förenade kungarikets regering, genom G. Amodeo, i egenskap av ombud, biträdd av N. Paines, QC,

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 26 september 2001 av: Zoological Society of London, företrätt av R. Cordara och M. Smith, barrister, Förenade kungarikets regering, företrädd av R. Magrill, i egenskap av ombud, biträdd av N. Paines, och kommissionen, företrädd av R. Lyal,

och efter att den 13 december 2001 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office) har, genom beslut av den 21 juni 2000 som inkom till domstolens kansli den 3 juli samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt en fråga om tolkningen av artikel 13 A.2 a andra strecksatsen 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; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet).

2 Frågan har uppkommit i en tvist mellan Commissioners of Customs & Excise (nedan kallat Commissioners), behörig myndighet i Förenade kungariket avseende uppbörd av mervärdesskatt, och Zoological Society of London (nedan kallat Zoological Society) angående skattskyldighet för mervärdesskatt på vissa tjänster som Zoological Society har tillhandahållit inom ramen för de två djurparker som det driver i London.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 Artikel 2 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

2. införsel av varor."

4 I artikel 13 A.1 i sjätte direktivet 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:

...

n) Vissa kulturella tjänster och varor med nära anknytning därtill som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller andra kulturella organ som är erkända av medlemsstaten i fråga.

..."

5 I artikel 13 A.2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"a) För att undantagen enligt punkt 1 b, g, h, i, l, m och n i denna artikel skall gälla ett icke offentligrättsligt organ får medlemsstaterna i varje enskilt fall uppställa ett eller flera av följande villkor:

...

- De skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis av personer som inte har något direkt eller indirekt intresse, vare sig själva eller genom mellanhänder, av verksamheternas resultat.

..."

Den nationella lagstiftningen

6 För att införliva de i punkt 5 ovan nämnda bestämmelserna i sjätte direktivet ändrades Value Added Tax Act 1994 (1994 års lag om mervärdesskatt) genom Value Added Tax (Cultural Sevices) Order 1996 (1996 års förordning om mervärdesskatt på kulturella tjänster), som trädde i kraft den 1 juni 1996 och genom vilken en ny kategori tjänster som är undantagna från skatteplikt infördes. Value Added Tax Act 1994 fick därmed följande lydelse:

"Punkt 2

Ett valbart organs tillhandahållande av rätten till tillträde till (a) en ... djurpark

...

Anmärkningar:

...

2) ... med 'valbart organ' avses ett organ (som inte är ett offentligrättsligt organ) som

a) inte får dela ut, och som inte delar ut, den vinst som uppkommer,

b) avsätter den vinst som uppkommit genom tillhandahållande av sådant slag som avses i punkt 2 för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls, och

c) leds och förvaltas på frivillig basis av personer som inte har något direkt eller indirekt intresse av verksamheten."

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

7 Zoological Society är ett organ som drivs utan vinstsyfte enligt nationell rätt i Förenade kungariket. Zoological Society bedriver ett antal verksamheter, bland annat äger och driver det två djurparker.

8 Enligt stadgarna för Zoological Society består det av ett ledningsorgan, som kallas rådet, medlemmar och hedersmedlemmar. Rådet består av tre rådsmedlemmar med ledningsansvar, nämligen en ordförande, en sekreterare och en kassör, jämte arton andra rådsmedlemmar. Rådet får utse ledningsgrupper eller ledningskommittéer med ansvar för vissa delar av verksamheten. Varken rådsmedlemmarna, medlemmarna i ledningsgrupperna och ledningskommittéerna, medlemmarna eller hedersmedlemmarna uppbär någon ersättning från Zoological Society.

9 Den nationella domstolen har angett att Zoological Society har ungefär 350-400 avlönade deltids- och heltidsanställda, däribland en generaldirektör, en ekonomidirektör och en

personaldirektör. Dessa avlönade direktörer är varken medlemmar i rådet, i ledningsgrupperna eller i ledningskommittéerna, men de är ofta närvarande vid dessa organs möten. Direktörernas arbete omfattar uppgifter inom Zoological Societys samtliga verksamhetsområden.

10 Zoological Society gav till Commissioners in en begäran om återbetalning av den mervärdesskatt som tagits ut på inträdesavgifterna till djurparkerna från och med den 1 januari 1990 till och med den 31 maj 1996. Commissioners avslog denna begäran på den grunden att de aktuella tjänsterna inte var undantagna från skatteplikt enligt Value Added Tax (Cultural Services) Order 1996. Commissioners uppgav bland annat att Zoological Society inte uppfyllde villkoret att organet skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis för att det skall kunna undantas från mervärdesskatteplikt, eftersom några av de avlönade anställda hade ledande och förvaltande arbetsuppgifter.

11 Zoological Society väckte talan vid VAT and Duties Tribunal, London (Förenade kungariket). Denna domstol fann att Zoological Society leds och förvaltas av de tre rådsmedlemmarna med ledningsansvar jämte de arton andra rådsmedlemmarna. Vidare slogs det fast att villkoren för undantag från skatteplikt är uppfyllda under förutsättning att dessa personer verkligen utövar sina befogenheter och fullgör sina ansvarsåtaganden som ålagts dem genom stadgan. Med beaktande av tillgängliga uppgifter och av att det aktuella rådet utför talrika och omfattande kontroller, biföll VAT and Duties Tribunal talan.

12 Commissioners överklagade till High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office). Denna domstol fann att tvisten skall slitas genom att nationella mervärdesskattebestämmelser tolkas mot bakgrund av motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet. High Court of Justice förklarade därför målet vilande och ställde följande tolkningsfråga till domstolen:

"Hur skall begreppet 'ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis av personer som inte har något direkt eller indirekt intresse, vare sig själva eller genom mellanhänder, av verksamhetens resultat' i artikel 13 A.2 a andra strecksatsen i rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 tolkas med beaktande av sakomständigheterna i föreliggande mål? I synnerhet önskas svar på följande:

a) Enligt vilka kriterier skall det fastställas vem som leder och förvaltar ett organ i enlighet med denna bestämmelse? Avser dessa ord

- endast medlemmarna i organets högsta ledande enheter, eller

- varje person som utövar någon form av ledande eller förvaltande funktion? Om så är fallet, enligt vilka kriterier skall det fastställas huruvida en person utövar en relevant ledande eller förvaltande funktion?

b) Enligt vilka kriterier skall det fastställas huruvida ett organ leds och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis? Avser dessa ord

- den omfattning i vilken ett organ leds och förvaltas av avlönade respektive oavlönade personer, och om så är fallet, vilka villkor skall tillämpas vid bedömningen av detta, eller

- de individuella ekonomiska villkor på vilka var och en av personerna som leder och förvaltar organet tjänstgör (exempelvis att ingen av dessa personer får uppbära mer än symbolisk ersättning), eller

- något annat villkor eller kriterium, och i så fall vilket?"

Frågan under a)

13 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan under a) för att få klarhet i huruvida artikel 13 A.2 a andra strecksatsen i sjätte direktivet skall tolkas så, att villkoret att ett organ skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis endast avser medlemmarna i organets högsta ledande enheter eller om villkoret avser varje person som utövar någon form av ledande eller förvaltande funktion i organet.

14 Zoological Society och kommissionen har gjort gällande att nämnda villkor endast avser medlemmarna i organets högsta ledande enheter och inte varje person som i vid mening utövar någon form av ledande funktion. Den omständigheten att organ som Zoological Society har avlönad personal är inte av avgörande betydelse, så länge som dessa personer inte har något avgörande inflytande när viktiga beslut skall fattas, såsom beslut om organets inriktning, särskilt i ekonomiska frågor, och om hur verksamheten skall ledas.

15 Den brittiska regeringen har däremot intagit en motsatt ståndpunkt och gjort gällande att alla som utövar ledande eller förvaltande funktioner för organet i fråga skall beaktas. Undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet skall tolkas strikt. Utöver vad som föreskrivs i organets stadgar skall det således även undersökas vem som i praktiken leder och förvaltar organet. Att det både hänvisas till organets ledning och förvaltning tyder på att det inte endast är medlemmarna i organets högsta ledande enheter som avses.

16 Domstolen gör följande bedömning. Artikel 13 A.2 a andra strecksatsen i sjätte direktivet innehåller ett villkor som medlemsstaterna får uppställa utöver andra villkor för att vissa undantag som anges i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet skall beviljas.

17 Enligt detta ytterligare villkor skall ett organ ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis för att dess verksamhet skall kunna omfattas av något av de undantag som anges i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet. Vad gäller tolkningen av detta villkor framgår det av det rättsliga sammanhanget att gemenskapslagstiftaren vill skilja mellan å ena sidan vinstdrivande företag och å andra sidan sådana organ som inte har som verksamhetsföremål att generera vinst till medlemmarna (se, vad gäller det i artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet föreskrivna undantaget, dom av den 21 mars 2002 i mål C-174/00, Kennemer Golf, REG 2002, s. I-0000, punkt 34).

18 Syftet med villkoret är att det endast är icke-vinstdrivande organ som skall undantas från mervärdesskatteplikt. Därför uppställs som krav att organen skall ledas och förvaltas av personer som inte har något eget ekonomiskt intresse av verksamhetens resultat i form av lön, vinstutdelning eller något annat ekonomiskt intresse, ej heller indirekt sådant.

19 Villkoret att vederbörande inte skall ha något eget ekonomiskt intresse av verksamhetens resultat gäller således bara dem som är direkt inblandade i organets ledning och förvaltning. Det gäller dock inte all personal som mot vederlag på något sätt arbetar inom organets förvaltning. Såsom Zoological Society har gjort gällande finns det nämligen inte någon bestämmelse i sjätte direktivet som förbjuder de organ som avses i artikel 13 A att anställa avlönad personal. I stället är det praxis hos många organ som omfattas av nämnda bestämmelser, såsom sjukhus och skolor, att de anställer avlönad personal för att de skall kunna fullgöra sina uppgifter.

20 Frågan om vem som är direkt inblandad i organets ledning och förvaltning i den mening som avses i artikel 13 A.2 a andra strecksatsen i sjätte direktivet skall först och främst besvaras med hjälp av ifrågavarande organs stadgar. Utifrån vad som anges i stadgarna skall det därvid fastställas vem som ingår i ledningsorganen och vilka konkreta befogenheter dessa personer har tilldelats.

21 Därefter skall det undersökas vem som i praktiken leder och förvaltar organet. Kännetecknande för sådan ledning och förvaltning är att det är dessa personer som, i likhet med styrelseledamöter i vinstdrivande företag, fattar de slutliga besluten om organets inriktning, särskilt på det ekonomiska området, och vidtar övergripande kontrollåtgärder. Som generaladvokaten påpekat i punkt 32 i förslaget till avgörande kännetecknas denna verksamhet av att vederbörande fattar beslut om organets inriktning snarare än verkställer dylika beslut, och att detta beslutsfattande följaktligen äger rum på högre nivå. De som har rent verkställande arbetsuppgifter berörs således inte av kravet att organet skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis.

22 Utifrån dessa tolkningsdata ankommer det på behöriga nationella myndigheter att för varje organ som berörs därav avgöra vilka personer som omfattas av det ytterligare villkoret i artikel 13 A.2 a andra strecksatsen i sjätte direktivet och som följaktligen skall uppfylla kravet på att inte ha något ekonomiskt intresse av organets resultat.

23 Frågan under a) skall således besvaras på följande sätt. Artikel 13 A.2 a andra strecksatsen i sjätte direktivet skall tolkas så, att villkoret att ett organ skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis endast avser de av organets medlemmar som enligt stadgarna har den högsta ledningsfunktionen jämte de övriga personer som i praktiken leder organet genom att de fattar de slutliga besluten om organets inriktning, särskilt på det ekonomiska området, och vidtar övergripande kontrollåtgärder, utan att ha tilldelats denna befogenhet enligt stadgarna.

Frågan under b)

24 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan under b) för att få klarhet i huruvida artikel 13 A.2 a andra strecksatsen i sjätte direktivet skall tolkas så, att begreppet "på huvudsakligen frivillig basis" syftar på personerna i de av ett organs enheter som har ledande och förvaltande funktioner så att det undantagsvis och i begränsad omfattning är tillåtet för vissa personer med ett ekonomiskt intresse av organets resultat att delta i organets ledning och förvaltning, eller om begreppet syftar på den ersättning som nämnda personer uppbär, så att det undantagsvis är tillåtet att ge dem viss ekonomisk kompensation om än endast symbolisk sådan.

25 Det är ostridigt mellan Zoological Society, den brittiska regeringen och kommissionen att begreppet "på huvudsakligen frivillig basis" skall tolkas så, att det innebär att organets ledning skall säkerställas av oavlönad personal. Omständigheten att avlönad personal tillfälligtvis och i begränsad omfattning är med och fattar viktiga beslut eller att dylik personal uppbär mindre eller symbolisk ersättning, utgör inte tillräcklig grund för att verksamheten inte längre skall anses bedrivas på huvudsakligen frivillig basis och för slutsatsen att organets verksamhet därför bedrivs med ett dolt vinstsyfte.

26 Domstolen gör följande bedömning. Mot bakgrund av det övergripande syftet med artikel 13 A.2 a andra strecksatsen i sjätte direktivet, såsom det slagits fast i punkt 17 ovan, framgår att villkoret i nämnda bestämmelse avser att skilja mellan å ena sidan vinstdrivande företag och å andra sidan sådana organ som inte har något vinstsyfte, det vill säga organ som inte har som verksamhetsföremål att generera vinst till medlemmarna. Begreppet "på huvudsakligen frivillig basis" avser således personerna i organets ledande enheter och övriga personer som i praktiken leder organen utan att ha tilldelats sådan befogenhet enligt stadgarna för ett sådant organ som det som avses i bestämmelsen. Begreppet avser dessutom den eventuella ersättning - såväl fast sådan som ersättning som betalas i undantagsfall - som dessa personer uppbär från det berörda organet.

27 Det ankommer på behöriga nationella myndigheter att för varje berört organ göra en helhetsbedömning av huruvida dels den omständigheten att någon med ekonomiskt intresse i organet eventuellt deltar i organets ledning på sätt som angetts i svaret på frågan under a), dels den omständigheten att dessa personer eventuellt uppbär ersättning, innebär att organet skall

anses ledas eller förvaltas på huvudsakligen frivillig basis.

28 Frågan under b) skall således besvaras på följande sätt. Artikel 13 A.2 a andra strecksatsen i sjätte direktivet skall tolkas så, att begreppet "på huvudsakligen frivillig basis" syftar på personerna i enheter med ledande och förvaltande funktioner i ett sådant organ som avses i nämnda bestämmelse, på de övriga personer som i praktiken leder organen utan att ha tilldelats denna befogenhet enligt stadgarna och på den ersättning som dessa personer uppbär från organet.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

29 De kostnader som har förorsakats den brittiska regeringen och kommissionen, 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.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

(femte avdelningen)

- angående de frågor som genom beslut av den 21 juni 2000 har ställts av High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office) - följande dom:

1) Artikel 13 A.2 a andra strecksatsen 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 skall tolkas så, att villkoret att ett organ skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis endast avser de av organets medlemmar som enligt stadgarna har den högsta ledningsfunktionen jämte de övriga personer som i praktiken leder organet genom att de fattar de slutliga besluten om organets inriktning, särskilt på det ekonomiska området, och vidtar övergripande kontrollåtgärder, utan att ha tilldelats denna befogenhet enligt stadgarna.

2) Artikel 13 A.2 a andra strecksatsen i sjätte direktivet 77/388 skall tolkas så, att begreppet "på huvudsakligen frivillig basis" syftar på personerna i enheter med ledande och förvaltande funktioner i ett sådant organ som avses i den bestämmelsen, på de övriga personer som i praktiken leder organen utan att ha tilldelats denna befogenhet enligt stadgarna och på den ersättning som dessa personer uppbär från organet.