

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 10 september 2014 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 5.7 a – Skattepliktiga transaktioner – Begreppet leverans av varor som sker mot vederlag – Första inflyttning av en kommun i en byggnad som kommunen har låtit uppföra för egen räkning på mark som tillhör kommunen – Verksamhet såväl som myndighet och som skattskyldig person”

I mål C-92/13,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) genom beslut av den 1 februari 2013, som inkom till domstolen den 25 februari 2013, i målet

Gemeente 's-Hertogenbosch

mot

Staatssecretaris van Financiën,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden L. Bay Larsen samt domarna M. Safjan (referent), J. Malenovský, A. Prechal och K. Jürimäe,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 22 januari 2014,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Gemeente 's-Hertogenbosch, genom S. Beelen, belastningadviseur,
- Nederländernas regering, genom M. Bulterman, C. Schillemans och M. Noort, samtliga i egenskap av ombud,
- Greklands regering, genom K. Paraskevopoulou och K. Karavasili, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom A. Cordewener och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 10 april 2014 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser artikel 5.7 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 (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Gemeente 's'Hertogenbosch (kommunen 's'Hertogenbosch i Nederländerna, nedan kallad Gemeente) och Staatssecretaris van Financiën (statssekreteraren i finansministeriet) (nedan kallad skattemyndigheten) rörande avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för kostnader som Gemeente haft vid uppförandet av en ny kommunal byggnad.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Sjätte direktivet upphävdes och ersattes den 1 januari 2007 av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1). Det framgår emellertid av begäran om förhandsavgörande att mot bakgrund av tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet är det sjätte direktivet som ska tillämpas.

4 Artikel 2 i sjätte direktivet hade 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.”

5 I artikel 4 i direktivet föreskrevs följande:

”1. Med ’skattskyldig person’ avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster ... Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet.

3. Medlemsstaterna kan även anse såsom skattskyldig var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som avser sådana verksamheter som avses i punkt 2 och särskilt någon av följande:

a) Tillhandahållande före första inflyttning av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på. Medlemsstaterna får bestämma villkoren för tillämpning av detta kriterium på omvandlingar av byggnader och den mark de står på.

Medlemsstaterna får tillämpa andra kriterier än villkoret om första inflyttning ...

Med ’byggnad’ skall avses varje anordning fäst vid eller i marken.

b) Tillhandahållande av mark för bebyggelse.

Med 'mark för bebyggelse' avses råmark eller iordningställd mark som definierats som sådan mark av medlemsstaterna.

...

5. [Kommuner] anses inte såsom skattskyldiga när det gäller verksamhet eller transaktioner som de utövar i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller inbetalningar. När de genomför sådana verksamheter eller transaktioner, skall de dock ändå betraktas som skattskyldiga personer med avseende härpå, om det skulle leda till konkurrenssnedvridning av viss betydelse, ifall de behandlades som icke skattskyldiga personer.

...

Medlemsstater kan betrakta sådana verksamheter av [kommuner] som är undantagna enligt artikel 13 eller 28 såsom verksamheter som de bedriver i egenskap av myndigheter."

6 Avdelning V i sjätte direktivet, med rubriken "Skattepliktiga transaktioner", inrymde artiklarna 5–7 i detta direktiv, vilka har rubrikerna "Leverans av varor", "Tillhandahållande av tjänster" och "Import".

7 Artikel 5 i direktivet hade följande lydelse:

"1. Med 'leverans av varor' avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.

...

5. Medlemsstaterna får betrakta överlämnandet av vissa byggnadsarbeten som en leverans i den betydelse som begreppet har enligt punkt 1.

...

7. Medlemsstaterna kan behandla följande som leverans mot vederlag:

a) Uttag som en skattskyldig person gör inom ramen för sin rörelse av varor som producerats, konstruerats, utvunnits, bearbetats, inköpts eller importerats inom denna rörelse, då mervärdesskatten på dessa varor inte skulle ha varit helt avdragsgill om de hade förvärvats från någon annan skattskyldig person.

..."

8 I artikel 6 i direktivet stadgades följande:

"1. Med 'tillhandahållande av tjänster' avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5.

...

2. Följande skall behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag:

a) Användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar för den skattskyldiges eget eller personalens privata bruk, eller mer generellt sådan användning för andra ändamål än hans rörelse, om mervärdesskatten på dessa varor är helt eller delvis avdragsgill.

...

Medlemsstaterna får göra undantag från bestämmelserna i denna punkt, om sådana undantag inte leder till snedvridning av konkurrensen.

...”

9 Artikel 17 i sjätte direktivet hade följande lydelse:

”1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdeskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

...

c) Mervärdesskatt som kan tas ut enligt artiklarna 5.7 a och 6.3.

...

5. När varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och med avseende på vilka mervärdeskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdeskatten inte är avdragsgill, skall bara den andel av mervärdeskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

Denna andel skall bestämmas i enlighet med artikel 19 för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen.

Medlemsstaterna får dock

...

c) tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna,

...”

Nederländsk rätt

10 I artikel 3 i lagen om mervärdesskatt (Wet op de omzetbelasting) av den 28 juni 1968 (*Staatsblad* 1968, nr 329), i den lydelse som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad lagen om mervärdesskatt), föreskrivs följande:

”1. Följande utgör leverans av varor

...

c) tillhandahållande av byggnader av den som har uppfört dem med undantag för annan obebyggd mark än mark för bebyggelse ...

...

h) förfogande, inom ramen för rörelsen, över varor som framställts i den egna verksamheten, i de fall där den skatt som belastar varorna, om dessa förvärvats av ett annat företag, inte, eller inte fullt ut, kan dras av. Varor som framställts på beställning inklusive tillhandahållande av material, såsom mark, ska behandlas som varor som framställts inom verksamheten. Punkt h ska inte tillämpas på annan obebyggd mark än mark för bebyggelse ...

...”

11 Enligt artikel 11 lagen om mervärdesskatt gäller följande:

”1. I enlighet med de villkor som anges i allmänna tillämpningsföreskrifter undantas följande från skatteplikt:

a) Tillhandahållande av fast egendom och överlåtelse av därtill knutna rättigheter, förutom:

1. Tillhandahållande – före första inflyttning eller högst två år efter första inflyttning – av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på, samt tillhandahållande av mark för bebyggelse.

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

12 Gemeente genomför transaktioner såväl i egenskap av myndighet som i egenskap av skattskyldig person. För några av de transaktioner som Gemeente genomför i egenskap av skattskyldig person ska det erläggas mervärdesskatt medan andra transaktioner är befriade från mervärdesskatt enligt artikel 11 i lagen om mervärdesskatt.

13 Gemeente beställde en ny kontorsbyggnad som skulle uppföras på mark som tillhörde Gemeente och där arbetet påbörjades år 2000. Det var beslutat att Gemeente skulle använda byggnaden enligt följande:

- 94 procent av ytan skulle användas av Gemeente i egenskap av myndighet.
- 5 procent av ytan skulle användas av Gemeente i egenskap av skattskyldig person för tjänster som medger rätt till avdrag för mervärdesskatt.
- 1 procent av ytan skulle användas av Gemeente i egenskap av skattskyldig person för tjänster som inte medger rätt till avdrag för mervärdesskatt.

14 Gemeente tog byggnaden i bruk första gången den 1 april 2003.

15 På fakturorna för uppförande av byggnaden, vilka skickades till Gemeente i juli 2002, angavs ett mervärdesskattebelopp på 287 999 euro. I Gemeentes skattedeklaration till skattemyndigheten angavs ett mervärdesskattebelopp på 32 euro för återbetalning.

16 Skattemyndigheten godtog skattedeklarationen men därefter ändrade Gemeente ståndpunkt och begärde återbetalning av hela den ingående mervärdesskatten. Till stöd för sin begäran gjorde Gemeente gällande att den uppförda byggnaden var en vara som framställts inom ramen för dess verksamhet i den mening som avses i artikel 3.1 h i lagen om mervärdesskatt, vilken motsvarar artikel 5.7 a i sjätte direktivet.

17 Efter detta bestridande beslutade skattemyndigheten att ändra det mervärdesskattebelopp som skulle återbetalas till Gemeente till 17 279 euro, det vill säga 6 procent av det belopp på 287 999 euro som Gemeente hade begärt att få tillbaka som ingående mervärdesskatt.

18 Gemeente väckte talan mot sistnämnda beslut vid Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (överrätten i s-Hertogenbosch). Nämnda domstol fann att Gemeente förfogade över den berörda byggnaden för sin verksamhet i den mening som avses i artikel 3.1 h i lagen om mervärdesskatt, men enbart i den omfattning som den användes för Gemeentes verksamhet som skattskyldig person, det vill säga 6 procent av byggnadens totala användning, medan resterande 94 procent användes för Gemeentes verksamhet som myndighet, och därmed varken omfattas av lagen om mervärdesskatt eller av sjätte direktivet.

19 Gemeente överklagade den dom som meddelats av Gerechtshof te 's-Hertogenbosch hos Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol). Under överklagandet har Gemeente hävdats att de berörda varorna och tjänsterna hade förvärvats för framtida användning för en mervärdesskattepliktig tjänst, nämligen den omständigheten att Gemeente, efter att byggnaden hade tillhandahållits och tagits i bruk för dess verksamhet förfogade över en vara som framställts "i den egna verksamheten". Denna tjänst bör betraktas som en mervärdesskattepliktig leverans enligt artikel 3.1 h i lagen om mervärdesskatt jämförd med artikel 11.1 a 1 i samma lag.

20 Hoge Raad har hänvisat till domen Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698) enligt vilken artikel 5.7 a i sjätte direktivet, som möjliggör att vissa transaktioner kan jämföras med leverans av varor mot vederlag, även kan tillämpas på varor som har producerats, framställts, utvunnits eller bearbetats av tredje man av material som ställts till förfogande av det företag som har erlagt ingående mervärdesskatt.

21 Det nationella målet kännetecknas emellertid av den särskiljande omständigheten att en skattskyldig tredje man på uppdrag av Gemeente har uppfört fast egendom som Gemeente till 94 procent använder för sin verksamhet som myndighet. Hoge Raad önskar därför få klarhet i huruvida artikel 5.7 a i sjätte direktivet, vilken möjliggör avdrag för ingående mervärdesskatt, kan tillämpas, även om kommuner i princip inte är skyldiga att erlagga mervärdesskatt, när Gemeente delvis använder byggnaden för att tillhandahålla tjänster i egenskap av skattskyldig person, trots att denna användning är av underordnad betydelse.

22 Under dessa omständigheter beslutade Hoge Raad der Nederlanden att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Ska artikel 5.7 a i sjätte direktivet tolkas så, att det ska anses utgöra leverans mot vederlag när en kommun tar en byggnad i bruk som den låtit uppföra på egen mark och som till 94 procent ska användas vid kommunens myndighetsutövning, samt till 6 procent vid dess verksamhet i egenskap av skattskyldig person, varav 1 procent för skattefri verksamhet som inte medför rätt att göra avdrag?"

Prövning av tolkningsfrågan

23 Domstolen erinrar inledningsvis om att vid tillämpning av artikel 4.5 i sjätte direktivet anses inte kommuner som skattskyldiga för verksamheter eller transaktioner de utövar i egenskap av myndigheter.

24 Artiklarna 5.7 a och 6.2 a i direktivet avser transaktioner som utgör eller kan likställas med en leverans eller tillhandahållande av tjänster mot vederlag.

25 Vad först beträffar artikel 6.2 a i direktivet kan valmöjligheten enligt denna bestämmelse att antingen hänföra anläggningstillgångar till de tillgångar som används i egenskap av skattskyldig person eller till de tillgångar som används som icke-skattskyldig person, såsom generaladvokaten påpekade i punkterna 17 och 51 i sitt förslag till avgörande, inte användas i en situation där den skattskyldiga personen, såsom i det nationella målet, driver såväl ekonomisk verksamhet, som omfattas av mervärdesskatt, som icke-ekonomisk verksamhet, som inte omfattas av mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, punkterna 37 och 38).

26 Artikel 6.2 a i sjätte direktivet kan således inte tillämpas i en situation såsom den i det nationella målet.

27 I artikel 5.7 a i sjätte direktivet föreskrevs att medlemsstaterna kan behandla uttag som en skattskyldig person gör inom ramen för sin rörelse av varor som producerats, konstruerats, utvunnits, bearbetats, inköpts eller importerats inom denna rörelse som leverans mot vederlag, då mervärdesskatten på dessa varor inte skulle ha varit helt avdragsgill om de hade förvärvats från någon annan skattskyldig person.

28 Ordalydelsen i denna bestämmelse, det vill säga "varor som producerats, konstruerats, utvunnits eller bearbetats ... inom [ramen för] rörelse[n]" omfattar inte bara varor som i sin helhet har producerats, konstruerats, utvunnits, eller bearbetats av själva den aktuella rörelsen, utan också varor som producerats, konstruerats, utvunnits eller bearbetats av tredje part med hjälp av material som nämnda rörelse ställt till förfogande (se, för ett liknande resonemang, dom Gemeente Vlaardingen, EU:C:2012:698, punkt 27).

29 En byggnad som i likhet med den i det nationella målet har uppförts av tredje part på mark som tillhör en kommun omfattas således av ordalydelsen i föregående punkt.

30 En medlemsstat kan enbart använda möjligheten att likställa en skattskyldig persons uttag till bruk för verksamheten av en sådan vara med leverans mot vederlag, när förvärvet av varan hos en annan skattskyldig person inte skulle ge den första personen rätt att dra av hela mervärdesskatten.

31 Konungariket Nederländerna har använt sig av denna möjlighet vilket framgår av artikel 3.1 i lagen om mervärdesskatt.

32 Såsom generaladvokaten påpekade i punkt 62 i sitt förslag till avgörande är det villkor för att kunna tillämpa artikel 5.7 a i sjätte direktivet som anges i punkt 30 i denna dom uppfyllt i en situation där den ingående mervärdesskatten – eftersom byggnaden också användes för andra ändamål än skattepliktiga transaktioner – inte skulle ha varit avdragsgill i sin helhet om byggnaden till alla delar hade förvärvats från en annan skattskyldig person.

33 När en kommun för första gången tar en byggnad i bruk som den låtit uppföra på egen mark och som till 94 procent används i dess egenskap av myndighet och till 6 procent för skattepliktig verksamhet, varav 1 procent rör skattefria transaktioner som inte ger rätt till avdrag, ska denna situation omfattas av artikel 5.7 a i sjätte direktivet, såvida berörd medlemsstat har utnyttjat den möjlighet som föreskrivs i denna bestämmelse.

34 Såsom generaladvokaten påpekade i punkterna 72 och 73 i sitt förslag till avgörande, är hela den ingående mervärdesskatt som Gemeente betalade för de varor som kommunen förvärvade för senare bruk avdragsgill enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet.

35 Detta bruk är i sig skattepliktigt och det belopp som Gemeente ska betala för detta ska beräknas enligt artikel 11 A 1 b i sjätte direktivet på grundval av det fulla värdet för varje del, marken och byggnaden, eftersom det inte tidigare har tagits ut mervärdesskatt för nämnda delar (se, för ett liknande resonemang, dom Gemeente Vlaardingen, EU:C:2012:698, punkterna 28–33).

36 Med tillämpning av artikel 17.2 och 17.5 i sjätte direktivet har en skattskyldig person slutligen rätt, i den omfattning de berörda varorna används för vederbörandes skattepliktiga transaktioner, det vill säga i den situation som avses i det nationella målet 5 procent av byggnadens yta, att dra av den mervärdesskatt som vederbörande har erlagt för det bruk som avses i föregående punkt, från den mervärdesskatt som ska betalas. I den omfattning som nämnda varor används för transaktioner som är skattebefriade eller som inte omfattas av mervärdesskatt, är avdrag inte tillåtet.

37 Mot bakgrund av vad som anförts ovan ska frågan besvaras så, att artikel 5.7 a i sjätte direktivet ska tolkas så, att den är tillämplig i en sådan situation som i det nationella målet när en kommun för första gången tar en byggnad i bruk som den har låtit uppföra på egen mark och vars yta den till 94 procent ska använda för verksamhet som myndighet och till 6 procent för verksamhet som skattskyldig person, varav 1 procent avser transaktioner som inte ger rätt till avdrag för mervärdesskatt. Senare användning av byggnaden för kommunens verksamhet kan emellertid med tillämpning av artikel 17.5 i sjätte direktivet enbart ge rätt till avdrag för den mervärdesskatt som betalats för det bruk som avses i denna bestämmelse i en omfattning som motsvarar användningen av byggnaden för skattepliktiga transaktioner.

Rättegångskostnader

38 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. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

Artikel 5.7 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 ska tolkas så, att den är tillämplig i en sådan situation som avses i det nationella målet när en kommun för första gången tar en byggnad i bruk som den har låtit uppföra på egen mark och vars yta den till 94 procent ska använda för verksamhet som myndighet och till 6 procent för verksamhet som skattskyldig person, varav 1 procent avser transaktioner som inte ger rätt till avdrag för mervärdesskatt. Senare användning av byggnaden för kommunens verksamhet kan emellertid med tillämpning av artikel 17.5 i sjätte direktivet enbart ge rätt till avdrag för den mervärdesskatt som betalats för det bruk som avses i denna bestämmelse i en omfattning som motsvarar användningen av byggnaden för skattepliktiga transaktioner.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: nederländska.