

61998C0012

Förslag till avgörande av generaladvokat La Pergola föredraget den 18 mars 1999. - Miguel Amengual Far mot Juan Amengual Far. - Begäran om förhandsavgörande: Audiencia Provincial de Palma de Mallorca - Spanien. - Sjätte mervärdesskattedirektivet - Utarrendering och uthyrning av fast egendom - Undantag. - Mål C-12/98.

Rättsfallssamling 2000 s. I-00527

Generaladvokatens förslag till avgörande

1 I förevarande mål har Audiencia Provincial de Maiorca (Spanien) begärt att domstolen skall klargöra om rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat sjätte direktivet)(1) har genomförts på ett korrekt sätt i den spanska lagstiftningen, då mervärdesskatt enligt denna lagstiftning generellt tas ut på utarrendering och uthyrning av fast egendom som används för ekonomisk verksamhet.

Gemenskapsbestämmelserna

2 I avdelning X (artiklarna 13-16) i sjätte direktivet har ett system med undantag införts. Enligt detta system leder vissa transaktioner till att det inte uppkommer någon skatteskuld och för dessa transaktioner är det heller inte tillåtet att göra avdrag för ingående mervärdesskatt. Bland undantagen anges närmare bestämt uthyrning och utarrendering av fast egendom. Artikel 13 B, vars tolkning har begärts, har följande lydelse:

"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:

a) ...

b) Utarrendering och uthyrning av fast egendom dock icke för

1. tillhandahållande av logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning, inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, däribland tillhandahållande av logi i semesterbyar eller på område som iordningställts för användning som campingplatser,

2. uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon,

3. uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner,

4. uthyrning av boxar.

Medlemsstaterna kan besluta om ytterligare begränsningar av detta undantag.

..."

De nationella bestämmelserna

3 I den spanska rättsordningen finns för närvarande regler om påförande av mervärdesskatt i lag nr 37/1992 av den 28 december 1992, vilken har ersatt föregående lag nr 20/1985 av den 2 augusti 1985. Enligt artikel 11 andra stycket i lag nr 37/1992 skall skatt påföras all uthyrning, med eller utan köption. I artikel 20 tjugotredje stycket a föreskrivs undantag för uthyrning av "fast egendom eller delar av fast egendom för boendeändamål". (2) Uthyrning av affärslokaler är således inte undantagen från mervärdesskatteplikt.

Bakgrund

4 Föremålet för den tvist som prövas av Audiencia Provincial, den hänskjutande domstolen i förevarande mål, utgörs av åsidosättandet av det avtal genom vilket Miguel Amengual Far har uthyrt vissa affärslokaler till sin bror, Juan Amengual Far. Då avtalet ingicks - vilket för övrigt skedde muntligen - kom parterna inte uttryckligen överens om huruvida hyran skulle inbegripa den mervärdesskatt som hyresvärden är skyldig att erlägga enligt spansk skatterätt. Av beslutet om hänskjutande framgår att hyrestagaren inledningsvis ansåg att så inte var fallet. Juan Amengual Far gjorde ett första betalningserbjudande som inte omfattade mervärdesskatt. Hyresvärden godtog inte erbjudandet och ansökte om avhysning för försenad hyresbetalning vid en domstol i Inca som dömde i första instans. Under förfarandet upprepade hyrestagaren sitt erbjudande och deponerade även hyran hos domstol, exklusive mervärdesskatt. Senare överlämnade han till sin bror även det belopp han skulle erlägga som mervärdesskatt. Med beaktande av att hyrestagaren gjort upprepade erbjudanden om betalning och faktiskt betalat, om än med försening, ogillade domstolen i första instans talan. Hyresvärden överklagade därvid till Audiencia Provincial, och anförde bland sina övriga grunder att hyresgästen borde ha betalat månadshyran inklusive mervärdesskatt i förskott. Svaranden ifrågasatte hyresvärdens rätt att påföra honom mervärdesskatt, vilken inte uttryckligen begärts då avtalet ingicks, och likaså dennes rätt att kräva honom på mervärdesskatt innan denna erlades till skattemyndigheten.

De skatter som eventuellt skall erläggas till skattemyndigheten utgör en integrerad del av hyran. Utebliven betalning utgör således ett skäl för automatiskt förverkande av avtalet, varvid det inte är nödvändigt att säga upp avtalet i det enskilda fallet. Audiencia Provincial anser således att den inledningsvis måste fastslå om mervärdesskatt faktiskt skall erläggas för hyran i fråga. Den hänskjutande domstolen anser att det finns en möjlighet att den spanska lagen, i vilken föreskrivs en allmän regel om att mervärdesskatt alltid skall erläggas vid uthyrning av affärslokaler, inte är förenlig med artikel 13 B i sjätte direktivet, vilken - enligt den hänskjutande domstolen - innehåller en allmän princip om undantag till förmån för uthyrning av fast egendom.

Frågorna

5 Audiencia Provincial de Maiorca har följaktligen ställt dessa frågor:

"1) Har artikel 13 B i direktiv 77/388/EEG införlivats på ett riktigt sätt genom den spanska mervärdesskattelagen i vilken det föreskrivs att skatt skall betalas på all uthyrning av fast egendom där ekonomisk verksamhet bedrivs?

2) Om artikel 13 B i direktiv 77/388/EEG inte har införlivats på ett riktigt sätt, är då den gemenskapsrättsliga bestämmelse, där det som en allmän regel föreskrivs att uthyrning av fast egendom skall vara undantagen från mervärdesskatt, direkt tillämplig?"

Den första frågan

6 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i om den spanska genomförandelagstiftningen, genom vilken skatt påförs all utarrendering av fast egendom som används för ekonomisk verksamhet, utgör ett riktigt genomförande av artikel 13 B i sjätte direktivet. I den aktuella regeln undantas utarrendering och uthyrning av fast egendom - med undantag för särskilda fall, vilka gäller uthyrning för hotellverksamhet, för områden avsedda för parkering av fordon, för varaktigt installerad utrustning och maskiner samt för boxar - varvid det även fastslås att medlemsstaterna har rätt att "besluta om ytterligare begränsningar av detta undantag".

7 Den spanska regeringen, som har intervenerat till stöd för uppfattningen att direktivets genomförandebestämmelser skall anses vara korrekta, har påpekat att tvivlen i fråga om tolkningen i själva verket beror på ett skrivfel i den spanska versionen av artikel 13 B sista stycket i sjätte direktivet, vilken har följande lydelse: "Los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de aplicación de esta exención a otros supuestos" [medlemsstaterna har rätt att utvidga tillämpningsområdet för detta undantag så att det även omfattar andra skatter]. Bestämmelsen förefaller i den lydelsen utesluta att medlemsstaterna skulle ha rätt att begränsa tillämpningsområdet för undantagen. Det framgår emellertid redan av en jämförelse med de övriga språkversionerna att den tolkningen är felaktig.(3) En bestämmelse som avser att utvidga tillämpningsområdet för en allmän princip skulle heller inte ha någon verkan inom det system som institutet ingår i, vilket den spanska regeringens ombud har påpekat. Direktivet medger i själva verket att medlemsstaterna föreskriver ytterligare undantag från fallen av skattebefrielse.

Detta klargörande undanröjer emellertid inte alla tvivel om hur bestämmelsen skall tolkas. Den hänskjutande domstolen utgår från att gemenskapslagstiftningen tillåter, vilket framgår av domstolens rättspraxis, att staterna inför ytterligare undantag än de som uttryckligen föreskrivs i artikel 13 B. Den hänskjutande domstolen har emellertid påpekat att i kraft av den spanska lagstiftningen följer mervärdesskatteplikten vid uthyrning av affärslokaler av en allmän princip och inte av ett undantag från den allmänna principen om undantag som fastslås i direktivet.

8 Det är således nödvändigt att kontrollera om den spanska regleringen överensstämmer med de regler (om undantag från skattskyldighet) och undantag som rådet har fastslagit i fråga om uthyrning av fast egendom. Kommissionen anser att den spanske lagstiftarens val i huvudsak är korrekta. Närmare bestämt har kommissionen påpekat att omständigheten att mervärdesskatt som allmän regel skall påföras vid uthyrning av affärslokaler överensstämmer med det faktum att mervärdesskatten är en skatt med allmän karaktär som i princip skall tas ut i samtliga led i produktionsprocessen. Att det är möjligt för den skattskyldige att återfå den skatt han erlagt vid sina inköp beror även på att skatten påförs som allmän regel.(4) Som generaladvokaten Darmon påpekade redan i målet Lubbock Fine, blir ett mervärdesskattesystem som enklast och neutralast om skatten tas ut på generellast möjliga sätt och om dess tillämpningsområde omfattar samtliga produktions- och distributionsled, samt tjänstesektorn.(5) Därför skall undantagen, vilka således avviker från huvudregeln om allmän beskattning, tolkas restriktivt.(6) Detta kriterium har ständigt följts i domstolens rättspraxis.(7) Av samma skäl skall medlemsstaternas befogenhet att fastslå avvikelser från de undantagna transaktioner som anges i direktivet tolkas extensivt, vilket nyligen har upprepats även i domen i målet Blasi.(8)

9 Av de aktuella bestämmelsernas ordalydelse, och även av systematiken i direktivet, följer att medlemsstaterna har ett omfattande utrymme för skönsmässig bedömning av ekonomiska fakta. Närmare bestämt är det talande att även om artikel 13 B generellt anger att uthyrning av fast

egendom ingår i de undantagna transaktionerna, tillåter artikel 13 C medlemsstaterna under alla omständigheter att ge sina skattskyldiga rätten att välja beskattning i fråga om utarrendering och uthyrning.(9) Här är lämpligt att göra ett påpekande. Även om medlemsstaternas befogenhet att föreskriva om avvikelser från de undantag som anges i direktivet skall tolkas extensivt, rör det sig i förevarande mål - till skillnad från de mål som domstolen tidigare har haft att avgöra - inte om att kvalificera ett specifikt fall, för att bedöma om det faller inom tillämpningsområdet för den allmänna undantagsklausulen eller ingår bland undantagsfallen. Vad som skall bedömas är om uthyrning av affärslokaler generellt kan påföras mervärdesskatt eller inte. Jag anser att det är nödvändigt att kontrollera om de val som den spanske lagstiftaren har gjort är förenliga med skattens allmänna och neutrala karaktär och med de skäl som har föranlett rådet att föreskriva och reglera undantagsfallen. Direktivet är nämligen avsett att tillämpas på ett enhetligt sätt inom gemenskapen och därför har det i detta direktiv fastslagits ett harmoniserat system av undantag.(10) Jag håller således inte med den spanska regeringens ombud, vilken hävdar att direktivet tillåter att medlemsstaterna beslutar om begränsningar av undantagen för uthyrning utan några andra inskränkningar än den att tillämpningsområdet för undantagen inte får bli extremt litet. I stället för att tillämpa kvantitativa kriterier är det nödvändigt att bedöma om de skäl föreligger, vilka låg till grund för rådets fastställelse av de olika undantagsfallen. Som generaladvokaten Jacobs påpekade i målet Blasi, är det generellt sett inte möjligt att motivera uttag av mervärdeskatt i fråga om uthyrning av fast egendom, vilket han preciserade "normalt är en tämligen passiv verksamhet som inte medför något väsentligt mervärde". Han drog i det fallet slutsatsen att den gemensamma nämnaren för de enligt artikel 13 B b 1-4 undantagna transaktionerna är att de "medför [ett mer] aktivt utnyttjande av den fasta egendomen, vilket motiverar ytterligare beskattning utöver den skatt som togs ut vid den ursprungliga försäljningen".(11)

10 Jag kommer nu till den nationella lagstiftningen i fråga. Skatten påförs en transaktion som faktiskt ingår i en tillverkningsprocess som, för att anknyta till generaladvokaten Jacobs förslag, kan karaktäriseras som verksamhet. Då den spanske lagstiftaren utövade den i artikel 13 B angivna befogenheten att ange ytterligare begränsningar av tillämpningsområdet för undantaget vid uthyrning av fast egendom, innebär detta således att mervärdesskatt rättsenligt påfördes vid uthyrning av lokaler som används för beskattningsbara transaktioner inom ramen för näringsverksamhet.

Den andra frågan

11 Med beaktande av det svar jag har föreslagit på den första frågan, är det inte nödvändigt att besvara den andra frågan. Jag vill endast påpeka att även om den spanska lagstiftningen skulle vara oförenlig med direktivet, kan en enskild enligt domstolens välkända och fasta rättspraxis inte åberopa en bestämmelse i ett felaktigt införlivat direktiv gentemot en annan enskild.(12)

Förslag till avgörande

12 Med hänsyn till det ovanstående föreslår jag att domstolen besvarar den fråga som Audiencia Provincial de Mallorca (tredje avdelningen) har ställt på följande sätt:

Medlemsstaterna har enligt direktivet rätt att utvidga tillämpningsområdet för undantagen till att omfatta icke uttryckligen föreskrivna fall, däribland - som i förevarande fall - uthyrning av fast egendom som används för ekonomisk verksamhet.

(1) - Rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

(2) - I samma regel föreskrivs dessutom ett antal fall då undantaget inte är tillämpligt.

(3) - Exempelvis har den italienska versionen följande lydelse: "Gli stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale eccezione". Den franska versionen har följande

lydelse: "Les États membres ont la faculté de prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de cette exonération". Den tyska versionen har följande lydelse: "Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen". Slutligen har den engelska versionen följande lydelse: "Member States may apply further exclusions to the scope of this exemption".

(4) - Den skattskyldige återfår nämligen den skatt han erlägger på sina inköp genom att erhålla en fordran på staten, och han återfår den skatt han är skyldig staten genom rätten att övervältra den på dem som köper hans varor eller tjänster. Undantaget gynnar således endast den slutlige konsument som köper en vara eller en tjänst till ett pris som inte har höjts med mervärdesskatt. Undantaget kan rentav missgynna skattskyldiga som genomför undantagna transaktioner, eftersom undantagna transaktioner är knutna till begränsningarna av rätten till avdrag för mervärdesskatt som erlagts vid köp. Se Tesauro, F., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1995, s. 211.

(5) - Se punkterna 13 och 15 i generaladvokaten Darmons förslag till avgörande i mål C-63/92 (REG 1993, s. I-6665).

(6) - Som generaladvokaten Darmon påpekade skall "undantagen ... tillämpas mycket restriktivt, eftersom de kan bryta avdragskedjan mellan skattskyldiga och orsaka en skatteskuld som står i proportion till den ingående skatt som inte längre kan dras av". Se förslaget till avgörande i det ovannämnda målet C-63/92, Lubbock-Fine, punkt 20.

(7) - I dom av den 11 juli 1985 i mål 107/84, kommissionen mot Tyskland (REG 1985, s. 2655), punkt 20, gjorde domstolen en strikt bokstavstolkning av artikel 13 A 1 a och utslöt att bestämmelsen skulle omfatta tjänster som utförs av statliga postbolag. Nödvändigheten av att göra en strikt tolkning anges även i allmänna ordalag i dom av den 15 juni 1989 i mål 348/87 (Stichting Uitvoering Financiële Acties (REG 1989, s. 1737), punkt 13. Se även dom av den 26 juni 1990 i mål C-185/89, Velker International Oil Company (REG 1990, s. I-2561), punkt 19.

(8) - Se dom av den 12 februari 1998 i mål C-346/95, Blasi (REG 1998, s. I-481), punkt 18 (kortvarigt tillhandahållande av logi till andra än vänner och familjemedlemmar anses beskattningsbart som tillhandahållande av logi). Se även dom av den 13 juli 1989 i mål 173/88, Henriksen (REG 1989, s. 2763) (garage faller inom begreppet "uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon", ett undantag från principen om undantagna transaktioner som avses i artikel 13 B b 2).

(9) - I dom av den 3 december 1998 i mål C-381/97, Belgocodex (REG 1998, s. I-8153), punkt 17, står följande: "[M]edlemsstaterna har stort utrymme för eget skön inom ramen för bestämmelserna i artikel 13 B och 13 C. De kan nämligen bedöma om det skall införas en rätt till valfrihet eller inte, enligt vad de finner lämpligt mot bakgrund av de förhållanden som råder i det egna landet vid en viss tidpunkt."

I fråga om en annan aspekt har rådet föreskrivit omfattande möjligheter att föreskriva avvikelser från bestämmelserna i artikel 10 i fråga om tidpunkten då skatten skall tas ut. Se dom av den 26 oktober 1995 i mål C-144/94, Italitica (REG 1995, s. I-3653), punkt 15.

(10) - Se elfte övervägandet i sjätte direktivet, i vilket anges att det har ansetts att en "gemensam förteckning över undantag bör upprättas så att gemenskapernas egna medel kan uppbäras på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater".

(11) - Förslag till avgörande av den 25 september 1997 i det ovannämnda målet C-346/95, Blasi, punkterna 15 och 16.

(12) - Se bland andra dom av den 26 februari 1986 i mål 152/84, Marshall I (REG 1986, s. 723; svensk specialutgåva, volym 8, s. 457), punkt 48, samt senast dom av den 4 december 1997 i mål C-97/96, Daihatsu Deutschland (REG 1997, s. I-6843), punkt 24.