

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JÁN MAZÁK

föredraget den 10 juli 2007 1(1)

Mål C-442/05

Finanzamt Oschatz

mot

Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof (Tyskland))

”Skatterätt – Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 4.5 – Punkt 2 i bilaga D – ’Tillhandahållande av vatten’ – Artikel 12.3 a – Reducerade skattesatser – Kategori 2 i bilaga H – ’Vattenförsörjning’”

1. Denna begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG gäller tolkningen av begreppen ”tillhandahållande av vatten” i punkt 2 i bilaga D och begreppet ”vattenförsörjning” i kategori 2 i bilaga H till rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund(2) (nedan kallat sjätte direktivet). Den hänskjutande domstolen, Bundesfinanzhof (den federala domstolen för mål om skatt) (Tyskland), har särskilt sökt få klarhet i huruvida dragandet av en förbindelse mellan ett vattenledningssystem och en fastighetsägares anordning mot separat beräknad ersättning omfattas av dessa begrepp.

I – Gemenskapslagstiftningen

2. I artikel 2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”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,

...”

3. I artikel 4 i sjätte direktivet definieras skattskyldiga personer på följande sätt:

”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, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken ...

...

5. Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ anses inte såsom skattskyldiga när det gäller verksamhet eller transaktioner som de utför 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.

Dessa organ skall i vart fall betraktas som skattskyldiga personer när det gäller de verksamheter som är förtecknade i bilaga D, såvida de inte genomförs i försumbart liten skala.

...”

4. I bilaga D räknas ”tillhandahållande av vatten” upp som en av de verksamheter som avses i tredje stycket i artikel 4.5 i sjätte direktivet.

5. I artikel 12.3 a i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Grundskattesatsen för mervärdesskatt skall fastställas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och skall vara densamma för tillhandahållande av varor och tjänster. ...

...

Medlemsstaterna får dessutom tillämpa en eller två reducerade skattesatser. Dessa skall fastställas som en procentsats av beskattningsunderlaget, vilken inte får vara lägre än 5 %, och de skall endast tillämpas på tillhandahållande av sådana varor och tjänster som anges i bilaga H.”

6. I bilaga H uppräknas ”vattenförsörjning” bland de varor och tjänster på vilka reducerad mervärdesskattesats kan tillämpas.

II – Den nationella lagstiftningen

7. Enligt § 1 första stycket punkt 1 i den tyska mervärdesskattelagen (Umsatzsteuergesetz) (nedan kallad UStG), i den lydelse som gällde vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, är vederlagsbetingade leveranser och andra tillhandahållanden som sker från en näringsidkare i landet inom ramen för dennes näringsverksamhet mervärdesskattepliktiga.

8. I § 2 tredje stycket första meningen UStG föreskrivs att offentligrättsliga juridiska personer är skattskyldiga för mervärdesskatt bara om de bedriver ekonomisk eller yrkesmässig verksamhet av kommersiell natur enligt definitionen i § 1 första stycket punkt 6 och § 4 i lagen om bolagsskatt (Körperschaftsteuergesetz) (nedan kallad KStG). Tillhandahållande av vatten till allmänheten är en av de verksamheter av kommersiell natur som uppräknas i § 4 tredje stycket KStG.

9. Vid tidpunkten för omständigheterna i målet var den normala skattesatsen 16 procent i Tyskland enligt § 12 första stycket UStG.

10. I enlighet med § 12 andra stycket första punkten UStG jämförd med punkt 34 i bilagan till UStG är tillhandahållande av vatten föremål för en nedsatt skattesats på 7 procent.

III – Förfarandet vid den nationella domstolen och beslutet om hänskjutande

11. Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (nedan kallad klaganden) är en kommunal organisation för dricksvattenförsörjning och hantering av avloppsvatten. Medlemmar i organisationen är städer och kommuner inom en förvaltningsregion i Sachsen.

12. Förutom att leverera vatten till sina kunder installerar klaganden dessutom så kallade husanslutningar på begäran av fastighetsägare, vilket sker mot betalning. Genom husanslutningar ansluter klaganden sitt vattenledningssystem till den aktuella fastighetsägarens anordning. De ledningar som används för husanslutningen fortsätter att vara klagandens egendom.

13. Klaganden anser att den reducerade skattesatsen på sju procent, vilken gäller för tillhandahållande av vatten, även skall tillämpas på husanslutningarna eftersom dessa sker uteslutande i syfte att säkerställa tillhandahållandet av vatten till fastigheterna.

14. Finanzamt Oschatz (skattemyndigheten i Oschatz) (nedan kallad svaranden) anser däremot att installerandet av en husanslutning utgör ett självständigt huvudsakligt tillhandahållande av "möjligheten till anslutning till vattenledningsnätet", varför den normala skattesatsen skall tillämpas. Detta anfördes i skrivelsen från Bundesministerium der Finanzen (det federala finansministeriet) av den 4 juli 2000.

15. Finanzgericht (domstol i mål om skatt) biföll överklagandet av den hos myndigheten utan ändring företagna omprövningen. Finanzgericht angav att de tjänster som klaganden utfört, nämligen tillhandahållande av vatten och installerande av husanslutningen sammantaget utgjorde den enhetliga tjänsten "tillhandahållande av vatten" och skulle, enligt tysk lag, beskattas med den reducerade skattesatsen på sju procent.

16. Bundesfinanzhof är osäker på huruvida installerandet av en husanslutning mot en separat beräknad ersättning omfattas av begreppet "tillhandahållande av vatten" i punkt 2 i bilaga D till sjätte direktivet. För det fall artikel 4.5 tredje stycket i sjätte direktivet, jämfört med punkt 2 i bilaga D till detsamma, inte skall tillämpas på installerandet av en husanslutning mot en separat beräknad ersättning, uppkommer enligt Bundesfinanzhof frågan huruvida klaganden, när den gjorde denna husanslutning, agerade i egenskap av skattskyldig person enligt artikel 4.5 punkterna 1 och 2 i sjätte direktivet.

17. Vidare anser Bundesfinanzhof, beträffande frågan om vilken skattesats som skall tillämpas, att inastallerande av husanslutning skall omfattas av begreppet "vattenförsörjning" och, således, beskattas enligt den reducerade skattesatsen. Den anser emellertid att denna fråga beror på tolkningen av gemenskapsrätten.

18. Mot bakgrund av dessa omständigheter har Bundesfinanzhof beslutat att förklara målet vilande och att ställa följande fråga till domstolen:

"Omfattas upprättandet av en förbindelse mellan ett vattenledningssystem och fastighetsägarens anordning (så kallad husanslutning), som utförs av ett vattenförsörjningsföretag mot separat beräknad ersättning, av begreppet ['tillhandahållande av vatten'/'vattenförsörjning'](3) i den

mening som avses i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (punkt 2 i bilaga D och kategori 2 i bilaga H)?”

19. Skriftliga yttranden har inkommit från klaganden, svaranden, den tyska och den italienska regeringen och kommissionen. Klaganden och kommissionen framförde muntliga yttranden vid förhandlingen den 10 maj 2007.

IV – Upptagande till prövning

20. Den tyska regeringen har framfört tvivel angående huruvida den del av frågan som avser tolkningen av begreppet ”tillhandahållande av vatten” i punkt 2 i bilaga D till sjätte direktivet kan upptas till sakprövning. Den anser att utgången av det nationella förfarandet inte beror på tolkningen av punkt 2 i bilaga D till sjätte direktivet eftersom det är ostridigt att klaganden när den installerade husanslutningar bedrev ekonomisk verksamhet enligt § 2 tredje stycket första meningen UStG. Frågan angående punkt 2 i bilaga D till sjätte direktivet är därför irrelevant och hypotetisk. Svaranden anser att en tolkning av domstolen avseende punkt 2 i bilaga D till sjätte direktivet endast hade varit relevant för tvisten i målet vid den nationella domstolen, om domstolen hade ombetts att avgöra huruvida klaganden, för det fall installerandet av en husanslutning inte omfattas av begreppet i punkt 2 i bilaga D, när den utförde denna verksamhet agerade i egenskap av skattskyldig person i den mening som avses i artikel 4.5 i detta direktiv. Denna fråga har inte ställts till domstolen.

21. När de frågor som ställs av en nationell domstol avser tolkningen av gemenskapsrätten är domstolen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande.(4) Det ankommer emellertid på domstolen att – för att pröva sin egen behörighet – vid behov undersöka de omständigheter under vilka den nationella domstolen har anhängiggjort sin begäran om förhandsavgörande och, framför allt, att fastställa om den begärda tolkningen av gemenskapsrätten har samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen, så att domstolen inte föranleds att avge rådgivande utlåtanden i allmänna eller hypotetiska frågor. Om det framgår att den ställda frågan uppenbart saknar relevans för avgörandet av tvisten, skall domstolen fastställa att anledning saknas att besvara densamma.(5)

22. I förevarande mål är det inte enligt min mening uppenbart att den tolkning av gemenskapsrätten som den nationella domstolen har begärt avseende punkt 2 i bilaga D till sjätte direktivet saknar samband med föremålet för talan i målet vid den nationella domstolen, eller är hypotetisk, på det sätt som svaranden och den tyska regeringen har gjort gällande.

23. Det framgår av beslutet om hänskjutande och av den tyska regeringens sakframställan att klaganden, när den installerar husanslutningar, enligt tysk lagstiftning har skyldighet att betala mervärdesskatt. Den hänskjutande domstolen har emellertid i beslutet om hänskjutande angett att klaganden, åtminstone i princip, inte förefaller vara en skattskyldig person i den mening som avses i artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet. Den hänskjutande domstolen är således osäker på huruvida verksamheten att installera en husanslutning mot en separat beräknad avgift omfattas av begreppet ”tillhandahållande av vatten” i punkt 2 i bilaga D, och huruvida klaganden således kan anses vara en skattskyldig person i den mening som avses i artikel 4.5 tredje stycket i sjätte direktivet.

24. Den centrala frågan i målet vid den nationella domstolen förefaller, enligt beslutet om hänskjutande, röra tillämpningen av en reducerad skattesats för verksamhet som avser installering av husanslutning enligt artikel 12.3 a tredje stycket i sjätte direktivet, jämförd med kategori 2 i bilaga H till detsamma. Denna fråga uppkommer emellertid enligt min uppfattning endast om den organisation som gör husanslutningen agerar i egenskap av skattskyldig person

vid bedrivandet av verksamheten och om denna skall betala mervärdesskatt enligt artikel 2 i sjätte direktivet.

25. Eftersom den nationella domstolen, mot bakgrund av målet vid densamma, har angett att klaganden inte kan anses vara en skattskyldig person i den mening som avses i artikel 4.5 i sjätte direktivet såvida inte installerande av husanslutning mot en separat beräknad avgift omfattas av begreppet i punkt 2 i bilaga D, anser jag att frågan huruvida husanslutning mot en separat beräknad avgift omfattas av begreppet "tillhandahållande av vatten" i punkt 2 i bilaga D är relevant i målet vid den nationella domstolen.

26. Jag anser följaktligen att den del av frågan som rör punkt 2 i bilaga D till direktivet skall besvaras för att därigenom ge den nationella domstolen vägledning avseende tolkningen av gemenskapsrätten, vilken kan vara till hjälp vid avgörandet av det vid den domstolen pågående målet. Invändningen om hinder för upptagande till sakprövning skall således ogillas, och begäran om förhandsavgörande avseende punkt 2 i bilaga D till sjätte direktivet skall upptas till sådan prövning.

V – Prövning i sak

A – Parternas huvudsakliga argument

27. Klaganden och den italienska regeringen anser att installerandet av en husanslutning omfattas av begreppet "tillhandahållande av vatten" eller "vattenförsörjning" enligt punkt 2 i bilaga D respektive kategori 2 i bilaga H till sjätte direktivet. De anser att installerande av husanslutning är nödvändigt för tillhandahållande av vatten. Den italienska regeringen har gjort gällande att installerandet av husanslutning är underordnat det huvudsakliga tillhandahållandet, nämligen tillhandahållandet av vatten.

28. Klaganden anser att installerande av husanslutning inte är ett separat tillhandahållande i förhållande till tillhandahållandet av vatten. För kunden tjänar husanslutningen till att möjliggöra tillhandahållandet av vatten och har inget annat syfte. Detta framgår av den omständigheten att kunden av juridiska och praktiska skäl inte kan erhålla vatten från något annat företag. Klaganden anser att den omständigheten att dragande av husanslutning beskattas på ett särskilt sätt eller som en engångskostnad inte är relevant i mervärdesskattehänseende. Den omständigheten att kostnaderna i samband med installerandet av husanslutningen dras av från månadsavgiften för de fasta kostnaderna och avgiften för den faktiska vattenkonsumtionen tyder på att det föreligger ett pris för tillhandahållande av vatten, av vilket en del beräknas på ett särskilt sätt. Vidare är husanslutningen, även om den endast görs en gång, nödvändig för det kontinuerliga tillhandahållandet av vatten och kan således inte anses var ett fristående tillhandahållande. Det är inte bara anslutningen, utan också förekomsten av tillhandahållande av vatten, som kontinuerligt ökar värdet på lokalerna i fråga. I motsats till vad svaranden har anfört speglar inte presumptionen att vatten inte kan konsumeras i byggnader med anslutning verkligheten. Dessutom är inte den (höga) avgift som betalas för husanslutning någon giltig grund för att anse att den representerar ett fristående tillhandahållande. Anslutningen kan visserligen kosta 1 000 euro, men ett hushålls vattenkonsumtion kan uppgå till 8 000–12 000 euro under en 40–50-årsperiod.

29. Svaranden och den tyska regeringen har begränsat sina argument till tolkningen av kategori 2 i bilaga H till sjätte direktivet. Svaranden, den tyska regeringen och kommissionen har gjort gällande att installerande av en husanslutning inte omfattas av begreppet "vattenförsörjning" i kategori 2 i bilaga H till sjätte direktivet. De anser att bestämmelserna om tillämpning av en reducerad skattesats i enlighet med domstolens rättspraxis skall tolkas restriktivt, eftersom de avviker från de allmänna bestämmelserna i sjätte direktivet. Begreppet "vattenförsörjning" skall följaktligen begränsas till att avse tillhandahållande av vatten i egentlig mening och skall inte

omfatta några ytterligare tjänster såsom byggnadsarbeten för att säkerställa tillhandahållandet av vatten. Svaranden och den tyska regeringen anser följaktligen att installerande av en husanslutning skall beskattas enligt den normala skattesatsen.

30. Den tyska regeringen har tillagt att principen om mervärdesskattens neutralitet skulle äventyras om begreppet "vattenförsörjning" gavs en alltför vid tolkning, eftersom jämförbara utföranden såsom installerande av gas- eller elektricitetsanslutningar inte beskattas enligt en reducerad skattesats. Svaranden har även gjort gällande att om klagandens argument godtas skall vattentillhandahållarens installerande av husanslutningen beskattas enligt den reducerade skattesatsen, medan husanslutning som utförs av ett fristående byggföretag skulle beskattas enligt den normala skattesatsen.

31. Vidare har den tyska regeringen påpekat att medlemsstaterna i enlighet med artikel 12.3 a tredje stycket sjätte direktivet har frihet att bestämma huruvida en reducerad skattesats skall tillämpas.

32. Den tyska regeringen och kommissionen anser således att installerande av en husanslutning och tillhandahållande av vatten skall behandlas som två huvudsakliga tillhandahållanden, som enligt den tyska regeringen skall beskattas enligt två olika skattesatser. Installerande av husanslutning kan följaktligen inte anses vara ett underordnat tillhandahållande.

33. Kommissionen godtar att installerandet av en husanslutning är en nödvändig förutsättning för tillhandahållande av vatten. Ur teknisk synpunkt har installerandet av anslutningen emellertid inget samband med tillhandahållandet av vatten i egentlig mening. Svaranden, den tyska regeringen och kommissionen anser i synnerhet att den omständigheten, att den person som är skyldig att betala för husanslutningen är fastighetsägaren, medan avgifterna för själva vattenförbrukningen exempelvis kan betalas av hyresgästen, visar att anslutningen och vattnet i sig inte utgör ett och samma tillhandahållande. Svaranden har även påpekat att anslutningen varaktigt gynnar lokalerna. Vidare görs anslutningen enligt svaranden och kommissionen endast en gång och har ingen tidskoppling till tillhandahållandet av vatten. Den omständigheten att installerandet av husanslutningen i genomsnitt kostar ett par tusen euro, medan tillhandahållande av vatten i allmänhet endast kostar några hundra per år, visar också att installerandet av anslutningen inte är en underordnad verksamhet. Således finns det enligt kommissionen, ur ekonomisk synpunkt, två åtskilda tillhandahållanden som uppfattas som sådana av konsumenterna. Denna slutledning överensstämmer med den åtskillnad som görs mellan byggnad och tillhandahållande av nät och leverans av vatten via dessa nät.(6)

34. Den tyska regeringen har gjort gällande att även om installerandet av en anslutning och tillhandahållandet av vatten ur en genomsnittskonsuments synpunkt kan anses tjäna samma ekonomiska syfte, räcker detta inte för att de skall anses som ett enda tillhandahållande. För att endast ett tillhandahållande skall anses föreligga krävs att de olika delarna är så nära knutna till varandra att de inte kan särskiljas. Detta är inte fallet i förevarande mål. Den tyska regeringen har även påpekat att husanslutningen kan göras utan någon skyldighet att använda och, således, utnyttja tillhandahållande av vatten.

35. Vad gäller tolkningen av begreppet "tillhandahållande av vatten" i bilaga D, anser kommissionen att det inte finns tillräcklig bevisning för att domstolen skall kunna avgöra huruvida sökanden i målet vid den nationella domstolen är ett organ som uppfyller de kriterier som anges i artikel 4.5 i sjätte direktivet. Kommissionen anser följaktligen att domstolen skall besvara den del av frågan som avser bilaga D genom att fastställa att den nationella domstolen skall pröva huruvida sökandens verksamhet är skattepliktig.

B – Bedömning

36. Parterna i förevarande mål tvistar i huvudsak om huruvida begreppen "tillhandahållande av vatten" i punkt 2 i bilaga D respektive "vattenförsörjning" i kategori 2 i bilaga H till sjätte direktivet omfattar installerande av husanslutning.

37. Det skall påpekas att varken begreppet "tillhandahållande av vatten" i bilaga D eller "vattenförsörjning" i kategori 2 i bilaga H till sjätte direktivet definieras i detta direktiv. I ingressen till bilaga H föreskrivs att medlemsstaterna, när de överför de varukategorier som anges i bilaga H till inhemsk lagstiftning, får använda Kombinerade tull- och statistiknomenklaturen för att fastställa den exakta täckningen av respektive kategori. Den kombinerade nomenklatur som fastställdes genom rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan,(7) i ändrad lydelse, består bland annat av en harmoniserad systemnomenklatur för endast varor. Den ger däremot ingen vägledning beträffande definitionerna av begreppen "vattenförsörjning" respektive "tillhandahållande av vatten".

38. Vidare kan den fråga som har ställts till domstolen enligt min uppfattning inte besvaras endast mot bakgrund av lydelsen i punkt 2 i bilaga D och kategori 2 i bilaga H till sjätte direktivet. Begreppen i dessa bestämmelser är i alla händelser otydliga, särskilt om man undersöker och jämför olika språkversioner av sjätte direktivet. Lydelsen i vissa språkversioner tycks visserligen främja en snäv tolkning av begreppen i punkt 2 i bilaga D respektive kategori 2 i bilaga H till sjätte direktivet, vilket skulle begränsa omfattningen av dessa till endast leverans av vatten, men andra språkversioner tycks främja en bredare tolkning.(8) Mot bakgrund av de språkliga skillnaderna kan inte omfattningen av de ifrågavarande begreppen bestämmas på grundval av en enbart textuell tolkning. Det är följaktligen lämpligt att beakta andra tolkningskriterier, i synnerhet sammanhanget och de ändamål som eftersträvas med de föreskrifter som de ifrågavarande bestämmelserna ingår i.(9)

39. Jag anser således att det är nödvändigt att separat undersöka bilaga D respektive H inom ramen för sammanhanget i sjätte direktivet och beakta de specifika ändamål som eftersträvas med dessa.

1. Bilaga D

40. I artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet föreskrivs att stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ inte anses såsom skattskyldiga, enligt definitionen i artikel 4.1, när det gäller verksamhet eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter.(10) Enligt artikel 4.5 andra stycket skall medlemsstaterna tillse att offentliga organ ändå skall betraktas som skattskyldiga personer om motsatsen skulle leda till konkurrenssnedvridning av viss betydelse. Vidare föreskrivs i artikel 4.5 tredje stycket en skyldighet för medlemsstaterna att "i vart fall" betrakta dessa organ som skattskyldiga personer när det gäller de verksamheter som är förtecknade i bilaga D, såvida de inte genomförs i försumbart liten skala.

41. Artikel 4.5 andra och tredje styckena i sjätte direktivet, jämfört med bilaga D till detsamma, utgör således enligt min uppfattning undantag från den "allmänna bestämmelse" som föreskrivs i artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet. Syftet med artikel 4.5 andra och tredje styckena i sjätte direktivet är att säkerställa principen om skatteneutralitet i situationer där offentligrättsliga organ inom ramen för den särskilda rättsliga reglering som gäller för dem utövar verksamhet som även, i konkurrens med dessa organ, kan utövas av enskilda enligt en privaträttslig reglering eller på grundval av administrativa tillstånd.(11)

42. När en verksamhet är uppräknad i bilaga D finns det emellertid ingen anledning att undersöka den utövande myndighetens rättsliga status eller i vilken egenskap den utövar denna verksamhet. En sådan undersökning är överflödigt eftersom, när en verksamhet omfattas av begreppet i bilaga D till direktivet, det organ som utövar denna i princip är skattskyldigt avseende denna verksamhet. Detta framgår enligt min mening av uttrycket "i vart fall" som används i denna bestämmelse. Vidare finns det inget behov av att, som beträffande artikel 4.5 andra stycket, avgöra huruvida behandlingen av ett offentligt organ som en icke-skattskyldig person skulle leda till en betydande konkurrenssnedvridning. När en verksamhet omfattas av bilaga D presumeras en konkurrenssnedvridning av viss betydelse. Som generaladvokaten Kokott påpekade i sitt förslag till avgörande i mål C-369/04,(12) förtecknas i bilaga D de verksamheter som kan utövas såväl av offentliga organ som av företag i den privata sektorn och som "primärt och uppenbart syftar till erhållande av en ekonomisk vinst".(13) Artikel 4.5 tredje stycket i, jämfört med bilaga D till, sjätte direktivet har till syfte att säkerställa att offentliga organ och företag i den privata sektorn likställs i skattehänseende när det gäller de verksamheter som uppräknas i bilaga D.

43. När det gäller verksamheten tillhandahållande av vatten som anges i punkt 2 i bilaga D till sjätte direktivet, framgår det tydligt av direktiv 2004/17(14) att offentliga och privata enheter är verksamma i vissa medlemsstater och konkurrerar om "tillhandahållande eller drift av fasta nät i syfte att tillhandahålla tjänster för allmänheten i samband med produktion, transport eller distribution av dricksvatten" och "leverans av dricksvatten till dylika nät".(15) Vidare bekräftade klaganden vid förhandlingen i förevarande mål att ett antal olika sorters enheter, av både offentlig och privat karaktär, installerar husanslutningar i Tyskland. Dessutom framgår det av sakframställningarna att verksamheten att installera husanslutningar är av omfattande ekonomisk betydelse på grund av de kostnader som den medför.

44. Det förefaller således enligt min uppfattning vara förenligt med andemeningen i, och ändamålet med, artikel 4.5 tredje stycket i sjätte direktivet och bilaga D till detsamma att installering av husanslutning omfattas av begreppet "tillhandahållande av vatten" i punkt 2 i bilaga D till nämnda direktiv.

2. Bilaga H

45. I artikel 12.3 a tredje stycket i sjätte direktivet föreskrivs att medlemsstaterna får tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på tillhandahållande av sådana(16) varor och tjänster som anges i bilaga H till detta direktiv. Dessa bestämmelser utgör undantag från principen att den normala mervärdesskattesatsen tillämpas och skall därför tolkas restriktivt.(17)

46. Bilaga H fogades till sjätte direktivet genom rådets direktiv 92/77/EEG av den 19 oktober 1992 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG (harmonisering av mervärdesskattesatser).(18) Bilaga H omfattar, förutom "vattenförsörjning", 16 övriga kategorier av varor och tjänster på vilka reducerade mervärdesskattesatser kan tillämpas.

47. Varken i skälen i direktiv 92/77 eller i sjätte direktivet anges någon förklaring till ändamålet

med och omfattningen av bilaga H. Enligt min mening framgår det emellertid för det första av de kategorier varor och tjänster som uppräknas i själva bilagan H, och för det andra av Ekonomiska och sociala kommitténs utlåtande avseende förslaget till rådets direktiv med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG (harmonisering av mervärdesskattesatser),⁽¹⁹⁾ att ändamålet med bilaga H till sjätte direktivet, jämförd med artikel 12.3 a tredje stycket i detsamma, är att tillåta medlemsstaterna att tillämpa en reducerad skattesats på mera betydande vardagliga varor och tjänster och på aktiviteter som tjänar ett socialt eller offentligt syfte.

48. Enligt min uppfattning är rent dricksvatten en grundläggande råvara för daglig användning, och tillgången till detta är utan tvivel av betydelse för människors hälsa.⁽²⁰⁾ Eftersom installerandet av husanslutning inte tjänar något annat syfte än att förbinda en bostad med ett vattenledningssystem och är en förberedande och nödvändig förutsättning för att erhålla vatten från detta nät, är medlemsstaternas möjlighet att tillämpa en reducerad skattesats för tillhandahållandet av sådana anslutningar enligt min uppfattning förenlig med ändamålet med artikel 12.3 a tredje stycket i, och bilaga H till, sjätte direktivet.

49. Jag anser följaktligen att begreppet "vattenförsörjning" i kategori 2 i bilaga H till sjätte direktivet omfattar verksamheten installerande av husanslutning.

50. Det kvarstår enligt min mening i förevarande mål att undersöka huruvida den selektiva tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats på endast vissa aspekter av kategorin "vattenförsörjning" är tillåtlig och, om så är fallet, huruvida ett uteslutande av installerandet av en husanslutning från denna behandling är tillåtligt i förevarande mål.⁽²¹⁾ Det framgår tydligt av lydelsen i artikel 12.3 a tredje stycket i sjätte direktivet och användningen av ordet "får" i denna bestämmelse att medlemsstaternas tillämpning av en reducerad skattesats är fakultativ. Beslutet huruvida en reducerad skattesats skall tillämpas omfattas således av medlemsstaternas behörighet.

51. Domstolen bekräftade i sin dom i mål C-384/01⁽²²⁾ att det inte, enligt texten i artikel 12.3 b i sjätte direktivet enligt vilken en reducerad mervärdesskattesats får tillämpas på tillhandahållande av naturgas och elektricitet, är förbjudet att selektivt tillämpa den reducerade skattesatsen på konkreta och specifika tjänste- och varuslag, såsom ett abonnemang som ger abonnenterna rätt till en minimikvantitet elektricitet, om det inte föreligger någon risk för att skattesatsen snedvrider konkurrensen.⁽²³⁾

52. Enligt min uppfattning kan artikel 12.3 a tredje stycket i sjätte direktivet även tolkas på detta sätt, vilket tillåter medlemsstaterna att tillämpa en reducerad mervärdesskatt på konkreta och specifika vattentjänster, emellertid med det viktiga förbehållet att principen om skatteneutralitet, vilken är inneboende i det allmänna mervärdesskattesystemet, inte får äventyras. Jag anser att domstolens rättspraxis angående sammansatta tjänster med framgång kan tillämpas, i syfte att fastställa huruvida installerandet av en husanslutning kan åtskiljas eller isoleras från andra aspekter av "vattenförsörjning".

53. Enligt denna rättspraxis skall det, när en transaktion utgörs av en rad delar och handlingar, göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att det därigenom skall kunna avgöras om det rör sig om två eller flera separata prestationer eller en enda prestation. Med hänsyn till dels att det följer av artikel 2.1 i sjätte direktivet att varje transaktion i regel skall anses som separat och självständig, dels att transaktionen, som ur ekonomisk synvinkel utgörs av en enda prestation, inte på ett konstlat sätt får delas upp så att mervärdesskattesystemets funktion undergrävs, är det av vikt att för det första söka efter de delar som är kännetecknande för transaktionen i fråga för att avgöra om den skattskyldige tillhandahåller konsumenten flera huvudsakligen separata prestationer eller en enda prestation.

Domstolen har i detta hänseende slagit fast att det är fråga om en enda prestation när två eller flera delar eller handlingar som en skattskyldig person tillhandahåller en konsument, som betraktas som en genomsnittlig konsument, har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör en enda odelbar ekonomisk prestation som det skulle vara konstlat att försöka skilja från varandra.(24)

54. Det framgår vidare tydligt av domstolens rättspraxis att en tjänst skall anses som underordnad en huvudsaklig tjänst, och således skattemässigt behandlas som den huvudsakliga tjänsten, när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan då den endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller.(25)

55. Jag anser att installerande av husanslutning inte utgör ett självändamål för den person eller det organ som begär anslutningen. Som jag påpekat ovan i punkt 48 är det enda syftet med en husanslutning, för den person eller organism som begär den, att möjliggöra leverans av vatten från ett vattenledningssystem till en bostad. Den tyska regeringen har faktiskt själv i sin sakframställan erkänt att installerande av en husanslutning och tillhandahållande av vatten ur en medelkonsuments synpunkt tjänar samma ekonomiska ändamål.(26) Det skulle enligt min mening vara synnerligen konstlat att åtskilja eller isolera installerandet av en husanslutning från det vatten som faktiskt levereras från vattenledningssystemet till bostaden i fråga.

56. Förekomsten av en husanslutning är en grundläggande förutsättning för att kunna erhålla vatten från vattenledningssystemet och skall således enligt min uppfattning i skattehänseende behandlas på samma sätt som det vatten som tillhandahålls, vilket i Tyskland, enligt den hänskjutande domstolen, beskattas efter en reducerad skattesats.

57. Den omständigheten att husanslutningen endast dras en gång medan vatten kan levereras till en bostad under en lång tidsperiod ändrar inte i detta hänseende analysen ovan enligt min uppfattning, eftersom anslutningen förblir nödvändig för att erhålla vatten från vattenledningssystemet. Vidare är inte i förevarande mål enligt min uppfattning den omständigheten att installerandet av anslutningen kan medföra en hög engångskostnad, jämfört med exempelvis månadskostnaden för vattenkonsumtion, avgörande och bryter inte den inneboende, funktionella kopplingen mellan dragandet av anslutningen och tillhandahållandet av vatten från vattenledningssystemet till en bostad.

58. Jag anser att den tyska regeringens och svarandens argument i punkt 30 ovan är ogrundade och att det inte föreligger någon risk för att principen om mervärdesskattens neutralitet äventyras(27) om installerandet av en husanslutning inkluderas i begreppet "vattenförsörjning" i kategori 2 i bilaga H till sjätte direktivet.

59. Det finns enligt min uppfattning i mervärdesskattehänseende inget samband mellan installerandet av en husanslutning och installerandet av exempelvis gas- eller elektricitetsanslutningar. Det kan obestridligen finnas vissa tekniska likheter mellan installerandet av en husanslutning för vatten och installerande av gas- eller elektricitetsanslutning. Tillhandahållande av gas och elektricitet respektive tillhandahållande av vatten lyder emellertid under olika rättsliga bestämmelser i sjätte direktivet. Det skall i detta hänseende påpekas att tillhandahållande av gas och tillhandahållande av elektricitet, liksom tillhandahållande av vatten, visserligen omfattas av punkt 2 i bilaga D till sjätte direktivet, men att endast "vattenförsörjning", och inte tillhandahållande av gas och tillhandahållande av elektricitet, förekommer bland de kategorier varor och tjänster som uppräknas i bilaga H till sjätte direktivet. Enligt min uppfattning kan inte tillhandahållande av vatten å ena sidan, och tillhandahållande av gas och tillhandahållande av elektricitet å andra sidan, anses vara "jämförbara utföranden" i mervärdesskattehänseende.

60. Härav följer att begreppet "vattenförsörjning" i kategori 2 i bilaga H till sjätte direktivet omfattar verksamheten installerande av husanslutning för vatten. Vidare skall installerande av husanslutning för vatten och tillhandahållande av vatten till bostaden i fråga i mervärdesskattehänseende behandlas som en enda transaktion.

VI – Förslag till avgörande

61. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen skall besvara den fråga som Bundesfinanzhof har ställt på följande sätt:

Upprättandet av en förbindelse mellan ett vattenledningssystem och en fastighetsägares anordning, av ett vattenlevererande företag mot en separat beräknad ersättning, omfattas av rubriken ["tillhandahållande av vatten"/"vattenförsörjning"] i den mening som avses i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (punkt 2 i bilaga D och kategori 2 i bilaga H) och skall, tillsammans med det vatten som levereras till bostaden i fråga, i mervärdesskattehänseende anses utgöra en enda transaktion.

1 – Originalspråk: engelska.

2 _ EGT L 145, s. 1.

3 _ Det skall påpekas att den nationella domstolen i den tyska originalversionen av den hänskjutna frågan har använt begreppet "Lieferungen von Wasser", vilket återspeglar det förhållandet att en identisk terminologi har använts i bilaga D punkt 2 och bilaga H, kategori 2, till den tyska versionen av sjätte direktivet. Identisk terminologi har emellertid inte använts i dessa två bestämmelser i vissa andra språkversioner. I den engelska versionen har exempelvis begreppet "supply of water" använts i bilaga D punkt 2 medan begreppet "Water supplies" har använts i bilaga H, kategori 2, till det sjätte direktivet.

4 _ Se domstolens dom av den 13 januari 2000 i mål C-254/98, Schutzverband gegen unlauteren Wettbewerb mot TK-Heimdienst Sass (REG 2000, s. I-151), punkt 13.

5 _ Se domstolens dom av den 21 februari 2006 i mål C-152/03, Ritter-Coulais (REG 2006, s. I-1711), punkt 15.

6 _ Se artikel 4 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/17/EG av den 31 mars 2004 om samordning av förfarandena vid upphandling på områdena vatten, energi, transporter och posttjänster (försörjningsdirektivet) (EUT L 134, s. 1). Se även artikel 9.2 e nionde strecksatsen, vilken avser frågan om tillträde till distributionssystem för naturgas och el.

7 _ EGT L 256, s. 1; svensk specialutgåva, område 11, volym 13, s. 22.

8 _ Till exempel skulle den tyska språkversionen av begreppen i punkt 2 i bilaga D respektive kategori 2 i bilaga H till sjätte direktivet kunna innebära en snävare tolkning, eftersom orden "Lieferungen von Wasser" kan tolkas så att endast leverans av vatten skall omfattas. Däremot skulle de begrepp som används i den engelska (the supply of water), den franska (la distribution d'eau), den italienska (Erogiazione di acqua), den spanska (Distribución de agua) och den slovakiska (Zásobovanie vodou) språkversionen av punkt 2 i bilaga D till sjätte direktivet tolkas vidare, så att de omfattar den mer övergripande uppgiften att säkerställa allmänhetens tillgång till vatten.

9 _ Se särskilt domstolens dom av den 19 september 2000 i mål C-156/98, Tyskland mot

kommissionen (REG 2000, s. I-6857), punkt 50, och av den 6 juli 2006 i mål C-53/05, kommissionen mot Portugal (REG 2006, s. I-6215), punkt 20.

10 _ Detta gäller även när de i samband därmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller inbetalningar.

11 _ Detta resonemang beträffande artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet bekräftades nyligen av domstolen i dom av den 8 juni 2006 i mål C-430/04, Feuerbestattungsverein Halle (REG 2006, s. I-4999), punkt 24.

12 _ Förslag till avgörande presenterat i målet Hutchison 3G m.fl. den 7 september 2006 (REG 2007, s. I-00000).

13 _ Se punkterna 93 och 94 i generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande i målet Hutchison 3G m.fl.

14 _ Se ovan fotnot 6. I bilaga III till direktiv 2004/17, vilken innehåller en förteckning över upphandlande enheter inom sektorerna för produktion, transport eller distribution av dricksvatten i medlemsstaterna, anges både privata och offentliga enheter. Det framgår av skälen i direktiv 2004/17, i synnerhet tionde skälet, att direktivet bland annat antogs i syfte att säkerställa att en likabehandling upprätthålls mellan upphandlande enheter från den offentliga respektive den privata sektorn.

15 _ Se artikel 2 angående definitionen av upphandlande enheter i direktiv 2004/17 och artikel 4 som har rubriken "Vatten" i förteckningen av de verksamheter i denna sektor som omfattas av direktivet.

16 _ I den engelska språkversionen används begreppet "category" av varor och tjänster i artikel 12.3 a, vilket visar att de artiklar som uppräknas i bilaga H till detta direktiv utgör rubriker för grupper eller klasser av varor eller tjänster beträffande vilka en reducerad skattesats får tillämpas.

17 _ Se domstolens dom av den 18 januari 2001 i mål C-83/99, kommissionen mot Spanien (REG 2001, s. I-445), punkterna 18 och 19.

18 _ EGT L 316, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 80.

19 _ EGT C 237, 1988, s. 21.

20 _ Se exempelvis sjätte skälet i rådets direktiv 98/83/EG av den 3 november 1998 om kvaliteten på dricksvatten (EGT L 330, s. 32).

21 _ Denna fråga uppkommer mot bakgrund av den omständigheten att, enligt Bundesministerium der Finanzen skrivelse av den 4 juli 2000, "[t]illhandahållande av en anslutning till vattenledningssystemet" skall beskattas enligt den normala skattesatsen, medan, enligt den hänskjutande domstolen, tillhandahållande av vatten enligt tysk lagstiftning skall beskattas enligt den reducerade skattesatsen.

22 _ Dom av den 8 maj 2003 i mål C-384/01, kommissionen mot Frankrike (REG 2003, s. I-4395), punkterna 24 och 26–28.

23 _ Generaladvokaten Kokott angav emellertid i sitt förslag till avgörande i mål C-251/05, Talacre Beach Caravan Sales mot Commissioners of Customs & Excise, att domstolens ställning i domen i målet C-384/01, vilket gällde en fördragsbrottstalan enligt 226 EG, inte får misstolkas. Enligt hennes uppfattning tycks domstolen visserligen i sin dom i målet C-384/01 ha godtagit att en

reducerad skattesats skulle tillämpas på "en del" av en leverans, men hon påpekade vidare att domstolen i det målet framför allt prövade huruvida kommissionen hade bevisat att tillämpningen av en reducerad skattesats ledde till snedvridning av konkurrensen i det specifika fallet. Således kan inte enligt generaladvokaten Kokott några långtgående slutsatser dras av domstolens avgörande i mål C-384/01. Se punkterna 33 och 34.

24 _ Se, för ett liknande resonemang, domstolens dom av den 27 oktober 2005 i mål C-41/04, *Levob Verzekeringen och OV Bank* (REG 2005, s. I-9433), punkterna 19, 20 och 22.

25 _ Se domstolens dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, *Card Protection Plan (CPP) mot Commissioners of Customs & Excise* (REG 1999, s. I-973), punkt 30, i vilken hänvisas till domstolens dom av den 22 oktober 1998 i de förenade målen C-308/96 och C-94/97, *Commissioners of Customs and Excise mot Madgett och Baldwin* (REG 1998, s. I-6229), punkt 24.

26 _ Se punkt 34 ovan.

27 _ Det framgår av domstolens rättspraxis att principen om skatteneutralitet i synnerhet utgör hinder mot att liknande och således konkurrerande varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende, varför nämnda varor eller tjänster skall beskattas med en enhetlig skattesats. Se domstolens dom av den 23 oktober 2003 i mål C-109/02, *kommissionen mot Tyskland* (REG 2003, s. I-12691), punkt 20, och av den 3 maj 2001 i mål C-481/98, *kommissionen mot Frankrike* (REG 2001, s. I-3369), punkterna 21 och 22.