

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JÁN MAZÁK

föredraget den 11 september 2012(1)

Mål C-299/11

Staatssecretaris van Financiën

mot

Gemeente Vlaardingen

(begäran om förhandsavgörande från Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna))

”Mervärdesskatt – Skattepliktiga transaktioner – Uttag som en skattskyldig person gör inom ramen för sin rörelse av varor som producerats inom ramen för denna rörelse”

1. ”Det finns inget som heter ’en bra skatt.’ Detta kärnfulla uttalande tillskrivs i allmänhet Sir Winston Churchill. I förevarande mål uppkommer frågan huruvida de nederländska myndigheternas beskattning av mark som sådan, inom ramen för transaktioner som kan behandlas som leverans mot vederlag, ur den skattskyldiges synvinkel om inte en ”bra skatt” så i alla fall en ”laglig skatt” enligt sjätte direktivet.(2)

2. Det verkar råda stor osäkerhet i Nederländerna om tolkningen och tillämpningen av de nationella regler genom vilka (delar av) unionsbestämmelserna om transaktioner som kan behandlas som leverans mot vederlag införlivades med den nederländska rättsordningen. Faktum är att, beroende på utgången i detta mål om förhandsavgörande, som har anhängiggjorts av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol), det kan visa sig att näringsidkare tidigare har erlagt för hög mervärdesskatt, eftersom värdet av mark de ägde inkluderats i beskattningsunderlaget för den skattepliktiga leveransen.(3) Hoge Raad har därför beslutat att hänskjuta frågan om tolkningen av den aktuella bestämmelsen i sjätte direktivet, nämligen artikel 5.7 a, till domstolen. Begäran har framställts i ett mål mellan Staatssecretaris van Financiën (finansministern) och Gemeente Vlaardingen (Vlaardingens kommun) (nedan kallad kommunen).

3. Särskilt uppkommer frågan om skattemyndigheterna enligt sjätte direktivet kan behandla vissa transaktioner som leverans mot vederlag genom att likställa en tredje parts produktion av en fast egendom bestående av en anläggning som har uppförts på den skattskyldiges (kommunens) mark med ”leverans av vara” och inkludera värdet av marken i underlaget för mervärdesskatt, även om den skattskyldige tidigare använde marken i ett icke skattepliktigt syfte (uthyrning av spelplaner till idrottsföreningar) och den skattskyldige inte dragit av mervärdesskatt för marken i fråga.(4)

I – Tillämpliga bestämmelser

A – Unionsrätten

4. Artikel 5.7 a i sjätte direktivet har följande lydelse:

”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.”

5. I artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet föreskrivs följande med avseende på beskattningsunderlaget:

”A. Inom landets territorium

1. Beskattningsunderlaget skall vara följande:

b) När det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 5.6 och 5.7: Varornas eller liknande varors inköpspris eller, i avsaknad av något inköpspris, självkostnadspriset, bestämda vid tidpunkten för tillhandahållandet.”

6. Med verkan från den 1 januari 2007 ersattes sjätte direktivet av rådets direktiv 2006/112/EG.(5) Artikel 18 i direktiv 2006/112 motsvarar i huvudsak artikel 5.7 i sjätte direktivet.

B – Nationell rätt

7. Artikel 3.1 h i Wet op de omzetbelasting 1968 (lag om omsättningsskatt från 1968) (nedan kallad Wet OB) hade ursprungligen följande lydelse när den trädde i kraft den 1 januari 1969:

”1. Med leverans av varor ska förstås:

...

h) Utnyttjande i näringsverksamhet av varor som producerats internt då skatten på varorna inte skulle ha varit avdragsgill, eller inte avdragsgill i sin helhet, om varorna hade förvärvats från en näringsidkare. Varor som producerats på beställning med material som kunden tillhandahåller ska behandlas som varor som producerats internt.”

8. Artikel 3.1 h i Wet OB har sedermera ändrats och hade vid den relevanta tidpunkten följande lydelse:(6)

”1. Med leverans av varor ska förstås:

...

h) Utnyttjande i näringsverksamhet av varor som producerats internt då skatten på varorna inte skulle ha varit avdragsgill, eller inte avdragsgill i sin helhet, om varorna hade förvärvats från en näringsidkare. Varor som producerats på beställning med material som kunden tillhandahåller, *däri inbegripet mark*, ska behandlas som varor som producerats internt. *Denna bestämmelse gäller inte obebyggd mark som inte är mark för bebyggelse i enlighet med artikel 11.4.”*

9. I Nederländerna har denna skatt fått benämningen "integrationsskatt".

10. I artikel 8.3 i Wet OB föreskrivs följande:

"När det gäller sådana leveranser som avses i artikel 3.1 g och 3.1 h anses vederlaget vara det belopp utan mervärdesskatt som skulle betalas för varorna om dessa, vid tidpunkten för leveransen, förvärvades eller producerades i sitt skick vid denna tidpunkt."

II – Bakgrund och tolkningsfrågan

11. Kommunen är näringsidkare i den mening som avses i Wet OB och äger flera idrottsanläggningar, bland annat ett flertal spelplaner. Kommunen har under flera år hyrt ut dessa gräsplaner till idrottsföreningar utan att ta ut mervärdesskatt.

12. År 2003 anlätade kommunen entreprenörer för att göra om gräsplanerna till korfballs- och fotbollsplaner med konstgjort gräs och handbollsplaner täckta med asfalt (nedan kallade spelplanerna).

13. När anläggningsarbetet hade slutförts år 2004 hyrde kommunen återigen ut spelplanerna utan att ta ut mervärdesskatt. De hyrdes ut till samma idrottsföreningar som tidigare.

14. För det arbete som utfördes av entreprenörerna fakturerades kommunen sammanlagt 1 547 440 euro, varav 293 993 euro utgjorde mervärdesskatt. Kommunen drog inte omedelbart av mervärdesskatten i sin mervärdesskattedeklaration.

15. Skatteinspektören ansåg att kommunens uthyrning av spelplanerna – vilken enligt artikel 11.1 b i Wet OB är en icke skattepliktig leverans – utgjorde utnyttjande i näringsverksamhet av varor som producerats på beställning med material, därvid särskilt jorden (alven), som "tillhandahållits av kunden" i den mening som avses i artikel 3.1 h i Wet OB. Detta innebar, enligt inspektören, att kommunen skulle anses ha levererat spelplanerna och att mervärdesskatt skulle tas ut på leveransen, med avdrag för den mervärdesskatt som entreprenörerna hade fakturerat kommunen. Inspektören meddelade därefter kommunen att den genom beslut om eftertaxering hade påförts mervärdesskatt för perioden den 1 januari 2004 till 31 december 2004. Kommunen begärde omprövning av beslutet som dock fastställdes genom beslut av skatteinspektören.

16. Kommunen överklagade inspektörens beslut till Rechtbank te's-Gravenhage (domstol i första instans i Haag) som ogillade överklagandet. Kommunen överklagade sistnämnda avgörande till Gerechtshof te's-Gravenhage (appellationsdomstolen i Haag).

17. Vid förhandlingen i Gerechtshof medgav inspektören att det belopp som fastställts i efterhand var för högt. Det ansågs därför möjligt att, inom ramen för överklagandet, utgå från en i efterhand fastställd mervärdesskatt på 116 099 euro, beräknad enligt följande:

Kostnad för anläggning av spelplaner

Markens värde

Beskattningsunderlag

EUR 1 547 440

EUR 610 940 +

EUR 2 158 380

19% mervärdesskatt på 2 158 380 euro

Avdrag avseende anläggningsarbetet

Mervärdesskatt att betala

EUR 410 092

EUR 293 993 –

EUR 116 099

18. Den 26 juni 2009 upphävdes Rechtbanks dom av Gerechtshof som förklarade att det fanns grund för överklagandet av skatteinspektörens beslut och upphävde både skatteinspektörens beslut samt eftertaxeringsbeslutet. Gerechtshof fann särskilt att artikel 3.1 h i Wet OB stred mot artikel 5.7 a i sjätte direktivet, då utnyttjande av varor som producerats av en tredje part på beställning av näringsidkaren med material som näringsidkaren har tillhandahållit, däri inbegripet mark, ska betraktas som leverans i mervärdesskattehänseende. Staatssecretaris van Financiën överklagade avgörandet till Hoge Raad der Nederlanden.

19. Mot denna bakgrund har Hoge Raad der Nederlanden beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Ska artikel 5.7 a i sjätte direktivet, jämförd med artiklarna 5.5 och 11 A.1 b i samma direktiv, tolkas så att en medlemsstat kan ta ut mervärdesskatt på en skattskyldigs användning av fast egendom i ett icke skattepliktigt syfte om

- den fasta egendomen består av en anläggning som en tredje part, på den skattskyldiges beställning, har uppfört på den skattskyldiges mark mot vederlag, och
- den skattskyldige tidigare använde marken i (samma) icke skattepliktiga syfte i sin rörelse och därför inte tidigare dragit av mervärdesskatt för marken i fråga,

med den följden att (värdet av) denna mark kommer att beaktas vid påförandet av mervärdesskatten?”

III – **Bedömning**

A – *Parternas huvudargument*

20. Kommunen har gjort gällande att tolkningsfrågan ska besvaras nekande. Enligt kommunen ska en vara anses ha producerats ”inom [den skattskyldiges] rörelse” och inte inom kundens, när en skattskyldig person (såsom entreprenören i detta fall) producerar varan med material som har tillhandahållits av kunden (kommunen). I den utsträckning produktionen av varan är mervärdesskattepliktig enligt artikel 5.5 i sjätte direktivet – vilken genom artikel 3.1 c i Wet OB har införlivats med nederländsk rätt – kan varan inte samtidigt behandlas(7) som om den hade producerats inom kundens rörelse.

21. Kommunen har vidare anfört att artikel 5.7 a i sjätte direktivet är avsedd att säkerställa att skattskyldiga personer som köper varor från andra skattskyldiga personer (förvärvade varor) i

skattehänseende behandlas på samma sätt som skattskyldiga personer som producerar varor inom sin rörelse (producerade varor). För att detta ska vara fallet räcker det att den avdragna mervärdesskatten återställs. Det krävs inte att skattebördan fördelas jämt mellan förvärvade och producerade varor. Till stöd för detta argument har kommunen även åberopat förarbetena till rådets andra direktiv 67/228/EEG,(8) samt sjätte direktivet.

22. Att uppbära mervärdesskatt på det sätt som gjordes i målet vid den hänskjutande domstolen – där den togs ut på värdet av den mark på vilken den skattskyldiges spelplaner var belägna och där den skattskyldige hade använt spelplanerna inom ramen för en icke skattepliktig rörelse – skulle i alla händelser öka den skattskyldiges skattebörda markant och bryta mot principen om skatteneutralitet, som är en grundläggande beståndsdel av mervärdesskattesystemet.

23. Den nederländska regeringen har anfört att unionslagstiftaren har valt en mycket vid formulering av artikel 5.7 a i sjätte direktivet, då den använt termer som "producerats, konstruerats, utvunnits, bearbetats, inköpts eller importerats". Dessutom visar uttrycket "inom denna rörelse" att det är möjligt att med i) "leverans av en vara" likställa ii) en tredje parts "produktion av en vara" med material som den skattskyldiga personen har ställt till den tredje partens förfogande, så snart det framgår att den skattskyldiga personen beställde varan inom sin rörelse.

24. Den nederländska regeringen har angett att artikel 5.7 a i sjätte direktivet ersatte artikel 5.3 b i andra direktivet, som föreskrev att "följande ska behandlas som leverans mot vederlag ... en skattskyldigs användning, för sin rörelses behov, av en vara som producerats eller utvunnits av den skattskyldige eller en annan person för dennes räkning". Begreppen "producerats eller utvunnits av den skattskyldige eller en annan person för dennes räkning" ersattes genom sjätte direktivet av en vidare formulering. Det är således uppenbart att det enligt sjätte direktivet är möjligt att behandla vissa transaktioner som leverans mot vederlag, såsom är fallet i detta mål.

25. Dessutom är det tydligt att artikel 5.7 a – trots att den, till skillnad från artikel 5.3 b i andra mervärdesskattedirektivet, inte innehåller orden "av den skattskyldige eller en annan person för dennes räkning" – omfattar alla situationer där en skattskyldig person förvärvar varor, det vill säga även situationen där det arbete som utfördes för den skattskyldiga personens räkning ägde rum på dennes spelplaner. Däremot omfattar bestämmelsen inte situationen där den skattskyldiga personen uppdrar åt en tredje part att producera en vara med material som den tredje parten redan hade i sin besittning.

26. Därefter har den nederländska regeringen gjort gällande att det i ett mål som detta är förenligt med principen om mervärdesskatteneutralitet att behandla den aktuella transaktionen som leverans mot vederlag. När en tredje part producerar varor för en skattskyldig persons räkning med material som tillhör den senare garanterar denna "likställelse" att varans värde(9) beaktas när mervärdesskatten beräknas. Mot bakgrund av principen om skatteneutralitet är detta nödvändigt för att se till att skattebördan är densamma när den skattskyldiga personen producerar varan med sitt eget material och när en tredje part producerar varan med sitt eget material och sedan säljer den till den skattskyldiga personen.

27. Till sist har den nederländska regeringen anfört att det är riktigt att behandla transaktionen i fråga som leverans mot vederlag även om marken som den skattskyldiga personen ägde och ställde till den tredje partens förfogande för det arbete som utfördes för den skattskyldiga personens räkning tidigare användes i ett icke skattepliktigt syfte.

28. Således har den nederländska regeringen gjort gällande att tolkningsfrågan ska besvaras på så sätt att artikel 5.7 a i sjätte direktivet ska tolkas så att en medlemsstat kan likställa en

verksamhet där en tredje part, för en skattskyldig persons räkning och på dennes mark, färdigställer och levererar fast egendom bestående av en anläggning med leverans av en vara, med den följd att den ska ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt. I detta hänseende har det ingen betydelse att den skattskyldiga personen tidigare använde marken i ett icke skattepliktigt syfte och inte tidigare har gjort avdrag för marken i fråga.

29. Kommissionen har i huvudsak gjort gällande att domstolen ska besvara tolkningsfrågan på så sätt att en medlemsstat enligt artikel 5.7. a i sjätte direktivet inte kan behandla en skattskyldig persons användning, inom ramen för de icke skattepliktiga transaktionerna, av en vara som producerats av en tredje part inom den skattskyldiges rörelse med material som den skattskyldiga personen har tillhandahållit, som leverans mot vederlag, om materialet redan tidigare hade använts för den skattskyldiga personens icke skattepliktiga behov.

B – *Prövning*

30. Hoge Raad har ställt tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida artikel 5.7. a i sjätte direktivet, jämförd med artiklarna 5.5 och 11 A.1 b i samma direktiv, ska tolkas så att den medger att den nederländska skattemyndigheten kan ta ut mervärdesskatt för en skattskyldigs (kommunens) användning av en fast egendom (spelplaner) i ett icke skattepliktigt syfte – det vill säga uthyrningen av dessa spelplaner till idrottsföreningar – när dessa spelplaner består av en anläggning som en tredje part på beställning har uppfört på kommunens mark mot vederlag, trots att kommunen tidigare använde marken i samma icke skattepliktiga syfte och därför inte tidigare dragit av mervärdesskatt för marken i fråga, med den följd att (värdet av) marken kommer att beaktas vid påförandet av mervärdesskatten.(10)

31. Inledningsvis vill jag erinra om att det enligt den ordning som inrättats genom sjätte direktivet föreligger avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för varor eller tjänster som en skattskyldig använder i sin skattepliktiga verksamhet. Avdraget för ingående skatt är kopplat till uppbörden av utgående skatt.(11) När varor eller tjänster som anskaffas av den skattskyldige för att användas i verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt, eller inte faller inom tillämpningsområdet för denna, ska det inte ske någon uppbörd av utgående mervärdesskatt eller avdrag för ingående sådan.(12)

32. Det står således klart att en skattskyldig person i denna situation inte kan få tillbaka den mervärdesskatt som erlagts på förvärv av varor som används av denne.

33. Alla skattskyldiga personer förvärvar emellertid inte varor som de använder inom sin verksamhet från andra skattskyldiga personer (alternativ 1) utan föredrar att producera varorna själva (alternativ 2) eller uppdra åt en tredje part producera dem i sina lokaler (alternativ 3, som är det alternativ som är relevant i detta mål).

34. Varor som förvärvas i enlighet med alternativ 3 används ibland för icke skattepliktig näringsverksamhet. Det är precis den situationen det handlar om här.

35. Med beaktande av relevant nationell rätt, framgår det av förarbetena till artikel 3.1 h i Wet OB att det var den nederländska lagstiftarens avsikt att genom införandet av artikeln 1969 införliva bestämmelserna i artikel 5.3 b i andra direktivet med Wet OB.

36. I artikel 5.3. b föreskrevs att "följande ska behandlas som leverans mot vederlag ... b) en skattskyldigs användning, för sin rörelses behov, av en vara som producerats eller utvunnits av den skattskyldige eller en annan person för dennes räkning".

37. Artikel 5.3 b i andra direktivet ersattes genom sjätte direktivet. Det bör dock påpekas att

artiklarna vari dessa två bestämmelser återfinns inte är helt likalydande.

38. I artikel 5.7 a i sjätte direktivet(13) anges att "[m]edlemsstaterna kan behandla följande som leverans mot vederlag: 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." Det innebär sålunda att artikel 5.7 a endast omfattar transaktioner som utförs "inom ramen för den skattskyldiges rörelse" och att den del av artikel 5.3 b i andra direktivet som avser att varor kan ha producerats eller utvunnits "av en annan person för dennes räkning" har utgått. Det kan också nämnas att artikel 5.7. a även omfattar varor som har "producerats, konstruerats, utvunnits, bearbetats, inköpts eller importerats" inom ramen för den skattskyldiges rörelse.

39. Trots att det föreligger en mindre skillnad i ordalydelsen, kan jag inte se varför och hur artikel 5.7 a, i sjätte direktivet skulle ha ett annat syfte eller en annan verkan än artikel 5.3 b i andra direktivet. Faktum är att det inte finns något i sjätte direktivet som stöder en sådan slutsats.

40. Det framgår av handlingarna i målet att skatteinspektören behandlade kommunens användning av spelplanerna – det vill säga, uthyrningen av dem – som leverans av vara i den mening som avses i artikel 3.1 h i Wet OB, då det rörde sig om användning, inom ramen för den skattskyldiges rörelse, av spelplanerna, vilka hade producerats av tredje part på beställning av kommunen, på naturliga gräsplaner som kommunen hade tillhandahållit. Med begreppet "vara som producerats" avses i artikel 3.1 h i Wet OB även byggnader som angjorts vid eller i marken.

41. Vidare kräver tillämpningen av artikel 3.1 h i Wet OB att en anläggning, med tillhörande mark, ska anses som en enda (fast) egendom. Skatteinspektören inkluderade på grundval härav markens värde i beskattningsunderlaget för spelplanerna, vilket i slutänden innebar att mervärdesskatt togs ut på värdet av kommunens tidigare naturgräsplaner.

42. Frågan uppkommer därför huruvida artikel 3.1 h i Wet OB, inom ramen för föreliggande mål, är förenlig med medlemsstaternas behörighet enligt artikel 5.7 a i sjätte direktivet.

43. Såsom angetts av den nationella domstolen, uppkommer särskilt vissa frågor rörande betydelsen och den exakta omfattningen av artikel 5.7 a i sjätte direktivet i den situation som är tillämplig i föreliggande mål.

44. Vid första påseende synes domstolen endast en gång ha tillfrågats om regeln i artikel 5.7 a i sjätte direktivet som anger att vissa transaktioner kan behandlas som leverans mot vederlag, nämligen i målet Gemeente Leusden och Holin Groep.(14) I det målet koncentrerade sig domstolen dock på andra regler i sjätte direktivet. Med avseende på artikel 5.7 a, den bestämmelse som är av relevans i detta mål, sade domstolen endast att den bestämmelsen, liksom artikel 20.2 i sjätte direktivet, hade som "ekonomiska verkningar" att förplikta en skattskyldig att betala belopp som motsvarar avdrag till vilka denne inte var berättigad (punkt 90).

45. När det gäller syftet med artikel 5.7 a i sjätte direktivet, som har att göra med leverans av "varor", skulle jag vilja säga att det – precis som syftet med den liknande bestämmelsen om interna leveranser av "tjänster" i artikel 6.3(15) – är att förhindra en snedvridning av konkurrensen.(16) En skattskyldig person som bedriver icke skattepliktig verksamhet kan antingen förvärva de varor som används i rörelsen från en tredje part och därvid betala ej avdragsgill mervärdesskatt på dessa varor, eller producera varorna själv, i vilket fall den skattskyldige ska betala mervärdesskatt i enlighet med artikel 5.7 a i sjätte direktivet, som inte heller den är avdragsgill, på värdet av dessa varor. Den nederländska regeringen och kommissionen har riktigt påpekat att en skattskyldig person som bedriver icke skattepliktig verksamhet och därför inte kan

dra av den mervärdesskatt som i det tidigare skedet erlagts på varor som förvärvats inom denna rörelse skulle åtnjuta en ekonomisk fördel – genom att producera dessa varor i rörelsen – i förhållande till en näringsidkare som bedriver samma icke skattepliktiga rörelse men inte kan – eller vill – producera de varor som behövs i rörelsen själv. Därför föreskrevs att en skattskyldig person som producerar varor i sin rörelse också ska erlagga mervärdesskatt.

46. Det framgår av bilaga A, nr 7 i andra mervärdesskattedirektivet att artikel 5.3 b i nämnda direktiv (och därmed även artikel 5.7 a i sjätte direktivet) är avsedd att säkerställa en enhetlig beskattning av, å ena sidan varor som har köpts in för att användas för verksamhetens behov och som inte omedelbart kan dras av eller inte kan dras av fullt ut och, å andra sidan, varor som för samma ändamål producerats eller utvunnits av den skattskyldige eller en tredje man för dennes räkning, vilket är situationen i målet vid den nationella domstolen.

47. Det ovanstående är naturligtvis en tillämpning av principen om skatteneutralitet, som utgör en ingående del av mervärdesskattesystemet⁽¹⁷⁾ och till och med ligger till grund för det.⁽¹⁸⁾ Det huvudsakliga syftet med denna princip är att säkerställa likabehandling av skattskyldiga personer.⁽¹⁹⁾

48. Därefter vill jag anmärka att föreliggande mål ger upphov till frågan huruvida de aktuella spelplanerna, efter att de täckts med konstgjort gräs eller asfalt, kan anses utgöra "nyproducerade" varor i den mening som avses i punkt 5.7 a i sjätte direktivet – vilket verkar vara såväl de nederländska skattemyndigheternas som den hänskjutande domstolens och den nederländska regeringens uppfattning – eller om de ska anses vara samma vara, som bara har förbättrats eller byggts ut.

49. Enligt min uppfattning är det långt ifrån klart att spelplanerna utgör "nyproducerade" varor. Faktum är att jag inte alls är övertygad om att det är fallet.

50. I detta sammanhang erinrade domstolen i beslutet i mål V.O.F. Dressuurstal Jespers⁽²⁰⁾ om sitt uttalande i målet Van Dijk's Boekhuis⁽²¹⁾ – efter att först ha anmärkt att "enligt vanligt språkbruk förutsätter konceptet produktion av en vara att något skapas som tidigare inte existerade" – där domstolen fann att produktion av varor med kundens material endast äger rum när en leverantör producerar en ny vara av det material som kunden har ställt till leverantörens förfogande.

51. Enligt domstolens uttalande i målet Van Dijk's Boekhuis⁽²²⁾ föreligger en ny vara när beställningsmottagarens arbete leder till en vara "vars funktion, enligt den allmänt vedertagna uppfattningen, skiljer sig från det tillhandahållna materialets funktion. Det ankommer på den nationella domstolen att bedöma om det föreligger en vara som är ny, mot bakgrund av den användning som kan göras av varan."

52. Vid första påseendet verkar detta inte vara fallet i föreliggande mål, eftersom det är svårt att se hur spelplanerna – bara genom att ha täckts med konstgjort gräs eller asfalt – skulle ha blivit varor som inte tidigare existerade.

53. Faktum är att domstolen i målet Van Dijk's Boekhuis⁽²³⁾ förklarade att reparationer (som det var frågan om i nämnda mål) – oavsett hur omfattande dessa är – varigenom den vara som hade tillhandahållits betalningsmottagaren endast återställdes till sin tidigare funktion, utan att en ny vara skapades – inte utgjorde produktion av en ny vara med material som kunden tillhandahållit.

54. Även om det arbete som genomfördes på de aktuella spelplanerna hade större inverkan än en enkel reparation eller förbättring, kvarstår enligt min åsikt det faktum att de fortfarande är

spelplaner som hyrs ut till samma idrottsföreningar – och således vidmakthåller samma funktion i den mening som avsågs i ovan citerad rättspraxis.(24)

55. Vare sig detta är riktigt eller inte, är det inte EU-domstolen utan den hänskjutande domstolen som ska pröva denna fråga i detalj, bland annat med hänsyn till hur de nya spelplanerna används, och göra en bedömning utifrån de faktiska omständigheterna. Följaktligen ska detta förhandsavgörande grunda sig på, och begränsa sig till, de omständigheter som har fastställts av den hänskjutande domstolen och angetts i beslutet om hänskjutande.

56. Det framgår av beslutet om hänskjutande att Hoge Raad har funnit att spelplanerna utgjorde nyproducerade varor.

57. Det är mycket möjligt att den hänskjutande domstolen har dragit den slutsatsen på grund av omfattningen av det arbete som utfördes på spelplanerna. I detta sammanhang är det värt att nämna att kostnaden för att belägga spelplanerna med konstgjort gräs och asfalt verkar ha varit nästan 2,5 gånger så hög som värdet på marken.

58. Kommissionen har inom ramen för detta riktigt påpekat att den hänskjutande domstolen eventuellt bör ompröva denna fråga – inte minst då det i alla händelser skulle vara omöjligt att med framgång åberopa artikel 5.7 a i sjätte direktivet om den hänskjutande domstolen slutligen avgjorde att spelplanerna trots allt inte utgjorde nya varor.

59. Mot bakgrund av vad som sagts ovan är nedanstående överväganden endast relevanta om den hänskjutande domstolen fastställer att spelplanerna ska anses utgöra nyproducerade varor i den mening som avses i artikel 5.7 a i sjätte direktivet.

60. Såsom kommissionen riktigt har framfört är nästa fråga huruvida artikel 5.7 a i sjätte direktivet även omfattar sådana varor som avses i andra delen av artikel 3.1 h i Wet OB, det vill säga "[v]aror som producerats på beställning med material som kunden tillhandahåller, *däri inbegripet mark...*".(25)

61. Denna fråga bör enligt min uppfattning i princip besvaras jakande. Det är inte nödvändigtvis så att uttrycket "inom denna rörelse" i artikel 5.7. a i sjätte direktivet bara omfattar varor som har producerats inom rörelsen. Otvivelaktigt kan uttrycket också omfatta varor som har producerats av en tredje part med material som har tillhandahållits av den skattskyldige.

62. För att undvika dubbelbeskattning är det dock viktigt att man vid beräkningen av det belopp som ska erläggas, tar hänsyn till det faktum att den skattskyldige redan kommer att ha betalat mervärdesskatt på den faktura som utfärdades av den tredje parten för produktionen av varorna, vilket är något de nederländska skattemyndigheterna verkar ha gjort i målet vid den nationella domstolen. De tog hänsyn till den omständigheten att en faktura redan hade betalats med mervärdesskatt.

63. Vad beträffar att vissa transaktioner ska behandlas som leveranser mot vederlag enligt artiklarna 5.6 och 7 i sjätte direktivet är det så att denna behandling sker i det ögonblick då varan (eller tjänsten) som producerats inom rörelsen används av den skattskyldige i dennes icke skattepliktiga verksamhet.

64. Till skillnad från den nederländska regeringen, anser jag att skattemyndigheterna i ett fall som detta – där den skattskyldige (kommunen) redan hade använt materialet i sin icke skattepliktiga verksamhet innan det gjordes om till eller integrerades med en ny vara – måste ta hänsyn till denna omständighet vid tillämpningen av artikel 5.7 a i sjätte direktivet. Det innebär således att värdet av detta material (marken som sådan) inte längre ska ingå i underlaget för

mervärdesskatt.

65. Vid den muntliga förhandlingen lämnade kommissionen ett bra exempel i detta avseende. Pondera att kommunen inte äger spelplaner men skulle vilja göra det i uthyrningssyfte. I en sådan situation skulle kommunen ha ett val. Den kan antingen a) köpa spelplaner som är färdiga att användas och, således, betala mervärdesskatt på inköpspriset, vilket skulle omfatta värdet av marken och självkostnadspriset för det arbete som krävs för att anlägga spelplanerna, eller b) så kan den äga den mark som kan användas för ändamålet. Om vi antar att kommunen i situation b) äger skogsmark, kan kommunen anlägga marken för att göra om den till spelfält. När spelplanerna sedan hyrs ut, det vill säga när den skattskyldiga personen använder dem inom ramen för sin rörelse, ska mervärdesskatt enligt artikel 5.7 a i sjätte direktivet utgå på helheten – även markens värde.

66. Enligt min uppfattning innebär detta att två olika situationer behandlas identiskt i skattemässigt hänseende, nämligen dels situationen att spelplaner förvärvas vilka är färdiga att användas, dels situationen att spelplaner anläggs på egen mark.

67. I målet vid den nationella domstolen används marken inte bara som spelplaner nu, utan användes också tidigare på samma sätt. Det framgår av handlingarna i målet att spelplanerna under många år har hyrts ut till (samma) idrottsföreningar.

68. Således har kommunen redan använt spelplanerna inom ramen för sin rörelse. Det avgörande är att den skattskyldige inte kan använda marken inom ramen för sin rörelse två gånger.

69. Om så vore möjligt skulle det föreligga en risk för dubbelbeskattning och för åsidosättande av principen om skatteneutralitet. Om kommunen först avverkade träden och täckte marken med naturgräs för att göra om den till spelplaner, men sedan efter några år bestämde sig för att anlägga konstgjort gräs på marken, skulle mervärdesskatt, med de nederländska myndigheternas tolkning, tas ut vid båda transaktionerna. Således skulle mervärdesskatt, enligt nämnda regering, tas ut på värdet av marken två gånger.

70. Jag anser därför att medlemsstaterna, vid tillämpningen av artikel 5.7 a i sjätte direktivet, inte ska kunna beakta materialets värde om den skattskyldige redan tidigare använde det inom ramen för sin rörelse.

71. Vid den muntliga förhandlingen gjorde den nederländska regeringen gällande att mervärdesskattesystemet hur som helst inte är idealiskt.⁽²⁶⁾ Jag (liksom kommissionen) anser dock att det i oklara fall, när olika tolkningar står till buds, är nödvändigt att tillämpa den tolkning som i mesta möjliga mån undviker dubbelbeskattning.

72. Den nederländska regeringen framhöll vid den muntliga förhandlingen vidare att den lösning jag har föreslagit i alla händelser inte är relevant här, eftersom det inte var fråga om dubbelbeskattning i den nationella domstolen, då mervärdesskatt aldrig hade erlagts avseende spelplanerna i fråga.

73. Kommunen har invänt mot den nederländska regeringens argument om att mervärdesskatt aldrig har erlagts för marken och påstått att den – även om spelplanerna hade anlagts långt tidigare – har betalat integrationsskatt enligt det då gällande mervärdesskattesystemet. Även om artikel 3.1 b i Wet OB, i dess senaste lydelse, innehåller ett undantag för mark som inte är avsedd för bebyggelse, var detta undantag inte tillämpligt vid den aktuella tidpunkten. Kommunen har därför vidhållit att den har betalat mervärdesskatt både på marken och på kostnaden för att anlägga marken och göra om den till de ursprungliga spelplanerna.

74. Enligt min uppfattning är det dock inte detta som är avgörande. Frågan är inte om mervärdesskatt redan har betalats på spelplanerna eller inte, utan om den skattskyldige redan tidigare har använt spelplanerna (materialet) inom ramen för sin rörelse.

75. Eftersom spelplanerna redan hade hyrts ut "under många år" innan de byggdes om är situationen i målet vid den hänskjutande domstolen, ekonomiskt sett, en helt annan än om kommunen skulle köpa nya spelplaner från en tredje part i dag. Jag anser därför att situationen i målet vid den hänskjutande domstolen inte ska behandlas som leverans mot vederlag. Liksom kommissionen riktigt har påpekat är en sådan slutsats helt förenlig med mervärdesskattesystemet.

76. Faktum är att den enda ekonomiska verksamhet som pågick var att marken anlades med konstgjort gräs och asfalt på uppdrag av kommunen. Denna verksamhet gav upphov till att mervärdesskatt uppbars, vilken kommunen inte kunde dra av i den mån dess egen verksamhet – uthyrning av spelplanerna till idrottsföreningar – inte var skattepliktig.

77. Innan jag avslutar vill jag nämna att ovanstående bedömning inte påverkas av artikel 5.5 i sjätte direktivet (som tolkningsfrågan också hänvisar till). Enligt den bestämmelsen "[får] [m]edlemsstaterna ... betrakta överlämnandet av vissa byggnadsarbeten som en leverans i den betydelse som begreppet har enligt punkt 1".

78. Enligt min uppfattning är det dock riktigt (såsom kommissionen har gjort gällande) att artikel 5.5 i sjätte direktivet inte har någon betydelse för de frågor som uppkommer i föreliggande mål. Det bör också tilläggas att den hänskjutande domstolen i alla händelser inte har förklarat varför den hänvisade till den bestämmelsen.

79. Inte heller påverkas min bedömning av artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet, som tolkningsfrågan också hänvisar till. Sistnämnda bestämmelse definierar endast vad som avses med "beskattningsunderlaget" i sjätte direktivet. Sålunda föreskriver bestämmelsen att beskattningsunderlaget, när det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 5.6 och 5.7, ska utgöras av varornas eller liknande varors inköpspris eller, i avsaknad av något inköpspris, självkostnadspriset, bestämda vid tidpunkten för tillhandahållandet.

80. Därför ska jag endast nämna att tillämpningen av artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet förutsätter att situationen är sådan som anges artikel 5.7 a.

81. Som framgår av samtliga ovanstående överväganden ska artikel 5.7 a i sjätte direktivet tolkas så att en medlemsstat kan ta ut mervärdesskatt på en skattskyldigs användning av fast egendom i ett icke skattepliktigt syfte, om den fasta egendomen består av en anläggning som en tredje part, på den skattskyldiges beställning, har uppfört på den skattskyldiges mark mot vederlag, med den följd att (värdet av) denna mark kommer att beaktas vid påförandet av mervärdesskatten – om inte marken i fråga redan tidigare har använts i samma icke skattepliktiga syfte i rörelsen.

IV – Förslag till avgörande

82. Mot bakgrund av ovanstående skäl föreslår jag att den fråga som ställts av Hoge Raad der Nederlanden ska besvaras på följande sätt:

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 en medlemsstat kan ta ut mervärdesskatt på en skattskyldigs användning av fast egendom i ett icke skattepliktigt syfte om

den fasta egendomen består av en anläggning som en tredje part, på den skattskyldiges beställning, har uppfört på den skattskyldiges mark mot vederlag,

med den följd att värdet av denna mark kommer att beaktas vid påförandet av mervärdesskatten,

om inte marken i fråga redan tidigare har använts i samma icke skattepliktiga syfte i rörelsen.

1 – Originalspråk: engelska.

2– 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), i ändrad lydelse.

3 – Se PricewaterhouseCoopers, *Should own land be included in the taxable amount?*, 20 oktober 2011.

4 – För mer information, se de faktiska omständigheterna i målet och tolkningsfrågan i dess helhet i punkt 11 nedan och följande punkter.

5– Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1). Direktiv 2006/112 ersatte, med verkan från den 1 januari 2007, de unionsrättsliga bestämmelserna om mervärdesskatt, bland annat sjätte mervärdesskattedirektivet.

6 – Ändringarna har kursiverats.

7 – Enligt artikel 5.7 a i sjätte mervärdesskattedirektivet, vilken genom artikel 3.1 h i Wet OB har införlivats med nederländsk rätt.

8– Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: struktur och tillämpningsförfaranden (EGT 71, s. 1303).

9 – I detta fall fastighetsvärdet av marken/spelplanerna.

10 – Det mål i nationell rättspraxis angående artikel 5.7 a som jag i mina undersökningar funnit vara mest likt förevarande mål är ett mål i House of Lords i Storbritannien, nämligen *Robert Gordon's College mot Customs and Excise Commissioners* (1996 1 W.L.R. 201 (HL)) (Mervärdesskatt – Leverans av varor eller tjänster – Skattskyldig som levererar icke skattepliktiga utbildningstjänster – Bebyggelse av mark för användning som spelplaner för skola – Entreprenörens ersättning för byggnadsarbete – Den skattskyldige ingår hyresavtal med helägt

dotterbolag – Den skattskyldige beviljar en icke-exklusiv licens att använda spelplanerna – Huruvida det skulle anses vara ett uttag för eget bruk av den skattskyldige – Huruvida byggnadskostnaderna kunde dras av som ingående mervärdesskatt – Artiklarna 5.7 a och 6.3 i sjätte mervärdesskattedirektivet). I detta sammanhang, se även McKay, H., "Back to College", *British Tax Review B.T.R.* 321, 1996, som kan beställas från Westlaw UK. Såsom Lord Hoffmann anförde medger artiklarna 5.7 a och 6.3 att uttag av varor och tjänster för eget bruk behandlas som en skattepliktig transaktion när mervärdesskatten på dem inte skulle vara helt avdragsgill om varorna eller tjänsterna hade förvärvats från en tredje part. Den kursiverade hypotesen kan endast vara tillämplig om varorna eller tjänsterna inte faktiskt hade mottagits från en tredje part, utan i praktiken hade skapats av den skattskyldige själv (såsom den byggnad som hade uppförts på dennes mark). Om varorna eller tjänsterna har förvärvats från en tredje part ska frågan huruvida den ingående mervärdesskatten på förvärvet är avdragsgill avgöras på vanligt sätt, det vill säga genom att fastställa huruvida den kan hänföras till en skattepliktig leverans. Det ska inte hypotetiskt fastställas hur situationen skulle ha tett sig om varorna eller tjänsterna hade förvärvats från en tredje part. Syftet med artiklarna 5.7 a och 6.3 är att låta medlemsstaterna införa lagstiftning som hindrar den snedvridning som skulle kunna uppkomma på marknaden om en skattskyldig person erhöll en skatteförmån genom att förvärva varor eller tjänster på ett sätt men inte annat, nämligen genom att leverera dem till sig själv i stället för att förvärva dem från en tredje part. I målet Robert Gordon's College, använde skolan den nya spelplanen i enlighet med tjänster (licensen) som tillhandahölls av en tredje part (Countesswells). Enligt Lord Hoffmann kunde det därför inte vara fråga om något uttag för eget bruk i den mening som avses i sjätte mervärdesskattedirektivet. Den kursiverade hypotesen kunde därför inte vara tillämplig.

11 – Sammanfattningsvis ska utgående mervärdesskatt erläggas på varor eller tjänster som levereras av näringsidkaren medan ingående mervärdesskatt ska erläggas på varor eller tjänster som levereras till näringsidkaren inom dennes rörelse.

12 – Se dom av den 30 mars 2006 i mål C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki (REG 2006, s. I-3039), punkt 24, och av den 14 september 2006 i mål C-72/05, Wollny (REG 2006, s. I-8297), punkt 20. Se även dom av den 8 februari 2007 i mål C-435/05, Investrand (REG 2007, s. I-1315).

13 – Nu artikel 18 a i direktiv 2006/112.

14– Dom av den 29 april 2004 i de förenade målen C-487/01 och C-7/02, Gemeente Leusden och Holin Groep (REG 2004, s. I-5337). Se även dom av den 17 maj 2001 i de förenade målen C-322/99 och C-323/99, Fischer och Brandenstein (REG 2001, s. I-4049), punkt 56 och där angiven rättspraxis (avseende artikel 5.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet) och målet Uudenkaupungin kaupunki (ovan fotnot 12), punkt 30 (vad avser artikel 20 samt artiklarna 5 och 6 sjätte mervärdesskattedirektivet).

15– Enligt nämnda bestämmelse i sjätte mervärdesskattedirektivet: "För att hindra snedvridning av konkurrensen och med förbehåll för det samråd som föreskrivs i artikel 29, får medlemsstaterna behandla en skattskyldigs tillhandahållande av en tjänst åt sitt företag som tillhandahållande av tjänster mot vederlag om mervärdesskatten på tjänsten inte skulle ha varit helt avdragsgill, om den hade tillhandahållits av en annan skattskyldig person."

16 – Med avseende på att förhindra snedvridning av konkurrensen, se bland annat dom av den 16 september 2008 i mål C-288/07, Isle of Wight Council m.fl. (REG 2008, s. I-7203).

17– Se, bland annat, dom av den 11 juni 1998 i mål C-283/95, Fischer (REG 1998, s. I-3369), punkt 27, och av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg (REG 1999, s. I-4947), punkt 19.

18– Se dom av den 29 oktober 2009 i mål C-29/08, SKF (REG 2009, s. I-10413), punkt 67 och

där angiven rättspraxis.

19– Se, exempelvis, dom av den 2 oktober 2009 i mål C-174/08, NCC Construction Danmark (REG 2009, s. I-10567), punkt 41, av den 10 juni 2010 i mål C-262/08, CopyGene (REU 2010, s. I-5053), punkt 64 och av den 10 november 2011 i de förenade målen C-259/10 och C-260/10, Rank Group (REU 2011, s. I-10947), punkt 61. Se också dom av den 7 december 2006 i mål C-240/05, Eurodental (REG 2006, s. I-11479), punkt 55.

20 – Beslut av den 1 juni 2006 i mål C-233/05, V.O.F. Dressuurstal Jespers (REG 2006, I-72), punkt 27.

21– Dom av den 14 maj 1985 i mål 139/84, Van Dijk's Boekhuis (REG 1985, s. 1405), punkterna 20 och 21.

22– Ovan fotnot 21, punkt 22.

23– Ovan fotnot 21, punkt 23.

24– Ovan fotnoterna 20 och 21.

25– Min kursivering.

26 – Den nederländska regeringen har lagt till att det är undantagen från mervärdesskatteplikten som är den främsta orsaken till att systemet inte är idealiskt och ibland leder till dubbelbeskattning av vissa komponenter av självkostnadspriset.