

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JACOBS

föredraget den 18 november 2004¹

1. I detta mål vänder sig Hoge Raad (Nederländerna) till domstolen angående tolkningen av sjätte mervärdesskattedirektivet² (nedan kallat direktivet), särskilt vad gäller dess tillämpning på offentliga organ.

förvärvet av en anläggningstillgång, när det senare säljer denna tillgång såsom skattskyldig person efter att ha använt den för sådan verksamhet som det bedriver i egenskap av offentlig myndighet.

2. Målet vid den nationella domstolen rör en nederländsk vattenmyndighet som uppfört ett reningsverk i egenskap av offentlig myndighet. Myndigheten sålde senare reningsverket till tredje man samtidigt som den godtog att leasa tillbaka reningsverket av köparen. Myndigheten försökte sedan göra ett avdrag genom jämkning av den ingående skatt som den hade betalat när reningsverket uppfördes, på den grunden att myndigheten handlade som en skattskyldig person vid försäljningen av reningsverket.

4. Den nationella domstolen frågar även huruvida ett offentligrättsligt organ har rätt att helt undanta en anläggningstillgång från sina kapitaltillgångar om den används både för verksamhet som organet bedriver som skattskyldig person och sådan som det bedriver som offentlig myndighet såsom är fallet för skattskyldiga fysiska personer.

3. Den nationella domstolen vill därför få klarhet i huruvida ett offentligrättsligt organ har rätt att enligt artikel 20 i direktivet jämka den mervärdesskatt som det betalat för

Tillämpliga bestämmelser

5. Enligt artikel 2 punkt 1 i direktivet skall mervärdesskatt betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag ... av en skattskyldig person i denna egenskap". "Skattskyldig person" definieras i artikel 4.1 som "varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2".

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).

6. Enligt artikel 4.5 första stycket första meningen anses "[s]tater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ ... 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". Enligt artikel 4.5 första stycket andra meningen skall dock sådana organ ändå betraktas som skattskyldiga när de utför sådana verksamheter eller transaktioner om "det skulle leda till konkurrensnedvridning av viss betydelse, ifall de behandlades som icke skattskyldiga personer". I sista stycket i artikel 4.5 fastställs att "[m]edlemsstater kan betrakta sådana verksamheter av dessa organ som är skattebefriade enligt artikel 13 eller 28 såsom verksamheter som de bedriver i egenskap av myndigheter".

7. Undantag från mervärdesskattesystemet behandlas i artikel 13. Utarrendering och uthyrning av fast egendom är vanligtvis, utom i vissa fall, undantaget från mervärdesskatt med stöd av artikel 13 B b. Detsamma gäller enligt artikel 13 B g tillhandahållande av byggnader eller delar därav och den mark på vilken de står. Enligt artikel 13 C får dock "[m]edlemsstaterna ... medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning" avseende dessa verksamheter.

8. Avdrag behandlas i artiklarna 17–20 i direktivet. I artikel 17.1 fastställs att "[a]v

dragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet". Enligt artikel 17.2 gäller följande: "I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala ... Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person."

9. Jämkning av avdrag är ämnet för artikel 20, varav i relevanta delar framgår följande:

"1. Det ursprungliga avdraget skall jämkas enligt de förfaranden som fastställs av medlemsstaterna, särskilt

- a) när det ursprungliga avdraget var högre eller lägre än vad den skattskyldiga personen hade rätt till,

...

2. När det gäller anläggningstillgångar, skall jämkningen fördelas över fem år inklusive det år då varorna förvärvades eller tillverkades. Den årliga jämkningen skall endast ske med avseende på en femtedel av den

skatt som belastar varorna. Jämkningsperioden skall göras på grundval av variationerna i avdragsrätt under de följande åren jämfört med den som gällde det år då varorna förvärvades eller tillverkades.

Där slås även fast att offentliga organ skall behandlas som skattskyldiga personer såvitt avser tillhandahållande av fast egendom och överlåtelse eller skapande av rättigheter i sådan egendom.

...

Bakgrund och målet vid den nationella domstolen

När det gäller fast egendom förvärvad som anläggningstillgångar kan jämningsperioden förlängas till högst tio år.

3. Vid tillhandahållande under jämningsperioden skall anläggningstillgångar betraktas som om de fortfarande användes i den skattskyldiga personens rörelse till utgången av jämningsperioden. Sådan affärsverksamhet antas vara helt skattepliktig om leveransen av de nämnda varorna är skattepliktig; den antas vara helt undantagen om leveransen är undantagen. Jämkningsperioden skall ske endast en gång för hela den jämningsperiod som återstår."

10. I nederländsk rätt medges skattskyldiga personer den rätt till valfrihet för beskattning som är tillåten enligt artikel 13 C i direktivet.

11. Waterschap Zeeuws Vlaanderen (nedan kallad WZV) är verksam som vattenmyndighet i delar av Nederländerna. Enligt den tillämpliga nationella lagstiftningen är den ett offentligt organ. I egenskap av offentlig myndighet lät den uppföra ett reningsverk, som stod klart år 1990.

12. WZV lät därefter två andra vattenmyndigheter använda reningsverket. Dessa två myndigheter betalade delvis kostnaderna för att anpassa reningsverket liksom, från år 1993, de kostnader som regelbundet uppkom till följd av att de använde detta. Enligt en överenskommelse med skattemyndigheten behövde WZV inte ta ut någon mervärdesskatt på de kostnader som den förde vidare till de två andra myndigheterna, under förutsättning att myndigheten inte utnyttjade sin rätt att dra av ingående mervärdesskatt.

13. Jag bör här poängtera att, även om grunden för denna överenskommelse med skattemyndigheten inte har klarlagts, är det inte troligt att eventuella svårigheter i det avseendet påverkar hur det här målet skall hanteras.

14. År 1994 tog WZV initiativ till grundandet av en stiftelse till främjande av miljön inom sitt distrikt, till vilken den sålde reningsverket. Samma dag godtog stiftelsen att leasa reningsverket tillbaka till WZV för en nioårsperiod.

15. Både försäljningen och leasingen var i princip skattebefriade transaktioner. WZV och stiftelsen utnyttjade dock båda den möjlighet till beskattning som stod dem till buds enligt nederländsk rätt. Mervärdesskatt utgick därför för båda transaktionerna.

16. WZV begärde därefter avdrag för delar av den mervärdesskatt som hänförde sig till det ursprungliga uppförandet av reningsverket, jämkat enligt artikel 20 i direktivet. Avdrag begärdes för fem tiondelar av det totala beloppet, eftersom fem år hade gått av den tioåriga jämningsperioden. Skattemyndigheten avslag WZV:s begäran.

17. WZV väckte talan mot skattemyndighetens beslut. Målet prövas nu av Hoge Raad efter överklagande från Gerechtshof te Amsterdam (överrätten i Amsterdam).

18. Sätillvida som skattemyndigheten ansåg att tillhandahållandet av reningsverket till stiftelsen inte var en beskattningsbar transaktion, bifaller Hoge Raad WZV:s talan. Det står klart enligt nederländsk rätt att en offentlig myndighet handlar som en skattskyldig person när den tillhandahåller fast egendom — och WZV hade ju i denna egenskap utnyttjat möjligheten till beskattning.

19. Vad gäller frågan huruvida WZV var berättigad till jämkning enligt artikel 20.2 i direktivet, hänvisar Hoge Raad till domstolens dom i målet Lennartz.³ Den nationella domstolen drar den slutsatsen att om denna dom vore tillämplig, skulle WZV inte vara berättigad till jämkning, eftersom domstolen i det målet slog fast att det är artikel 17, inte artikel 20, som avgör ursprunget och räckvidden hos varje avdragsrätt, och att det enda som kan avgöra förekomsten av en sådan rätt är i vilken egenskap en person handlade vid förvärvet.

20. Hoge Raad är dock osäker på huruvida domen i målet Lennartz, vilket rörde en fysisk person som handlade i egenskap av

3 — Dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz (REG 1991, s. I-3795; svensk specialutgåva, volym 11, s. I-299), se särskilt punkterna 8 och 11.

både privatperson och näringsidkare, kan tillämpas på ett offentligt organ.

som erlagts vid förvärvet, om varan använts inom ramen för transaktioner som organet utför i egenskap av offentlig myndighet i den mening som avses i artikel 4.5 i direktivet?

21. Hoge Raad noterar även att Gerechtshof funnit att jämkning inte var möjlig, eftersom WZV hade valt att inte ta upp delar av reningsverket i rörelsens tillgångar när den ingick överenskommelsen med skattemyndigheten om att inte ta ut mervärdesskatt på de driftskostnader som den förde vidare till de två andra vattenmyndigheterna som använde sig av reningsverket. Enligt Hoge Raad väcker det argumentet frågan huruvida domstolens rättspraxis, rörande möjligheten för skattskyldiga personer att uppge anläggningstillgångar antingen som privata tillgångar eller som rörelsetillgångar, är tillämplig i relevanta delar på offentligt organ.

- 2) Har ett offentligt organ med stöd av sjätte mervärdesskattedirektivet rätt att helt undanta en investeringsvara som det delvis använder i egenskap av skattskyldig person och delvis som offentlig myndighet från rörelsens tillgångar på samma sätt som domstolen fastställt vad gäller skattskyldiga fysiska personer?"

22. Hoge Raad har därför beslutat att vilandeförklara målet och vända sig till domstolen med följande tolkningsfrågor:

- "1) Har ett offentligt organ, efter att ha förvärvat en investeringsvara och denna vara sedan mot vederlag tillhandahålls tredje man och organet måste anses som skattskyldig person för denna senare transaktion, rätt till jämkning enligt artikel 20 (särskilt andra och tredje styckena) i sjätte mervärdesskattedirektivet av den mervärdesskatt

Bedömning

23. Jag noterar inledningsvis att vissa av de argument som framförts inför domstolen rör frågan huruvida WZV uppförde reningsverket i egenskap av offentlig myndighet. Detta är dock tveklöst den nationella domstolens sak att avgöra. Inga frågor har hänförts till domstolen avseende vilka kriterier som skall tillämpas för att avgöra den saken. Det riktiga angreppssättet kan dock utläsas i domen i målet Lennartz,⁴ och det kan antas utifrån den första tolkningsfrågan

4 — Se punkt 21 i domen.

att den nationella domstolen har fastställt att WZV ursprungligen uppförde reningsverket i egenskap av offentlig myndighet.

24. En annan fråga som inte har tagits upp, och som inte kan utredas ordentligt utan utförlig argumentering, är huruvida nationella bestämmelser som innebär att ett offentligt organ skall behandlas som en icke skattskyldig person när det förvärvar anläggningstillgångar men som en skattskyldig person när det avyttrar dem kan anses förenliga med direktivet.

25. Jag skall därför begränsa min bedömning till de rättsliga frågor som faktiskt aktualiseras genom begäran om förhandsavgörande.

26. Vad beträffar den första frågan finns det en allmän samstämmighet bland parterna och den nationella domstolen att den måste besvaras nekande, ifall domstolens dom i målet Lennartz⁵ är tillämplig på offentlig-rättsliga organ när de genomför transaktioner i egenskap av offentliga myndigheter.

27. I målet Lennartz ombads domstolen att ta ställning till huruvida jämningsreglerna för ingående skatt i artikel 20.2 i direktivet är tillämpliga när en skattskyldig person inledningsvis förvärvar egendom enbart för privat bruk men därefter vid något tillfälle under jämningsperioden använder dem i företaget.

28. Domstolen konstaterade att eftersom avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet, "kan endast den egenskap i vilken en privatperson uppträder vid den tidpunkten avgöra om avdragsrätt föreligger". Sätillvida som en skattskyldig person i denna egenskap använder egendomen för sina skattepliktiga transaktioner, är han med stöd av artikel 17.2 i direktivet berättigad att dra av den skatt som han är skyldig att betala för denna egendom. När egendomen däremot inte används för den skattskyldiges ekonomiska verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i direktivet, utan används för dennes privata konsumtion, kan ingen avdragsrätt föreligga.⁶

29. Den slutsatsen kan tyckas få följder som slår hårt i vissa situationer och inte heller vara helt i linje med principen om mervärdesskattens neutralitet, men det måste medges att den följer av ordalydelsen i artikel 17.1 och 17.2, och att det motsatta synsättet

5 — Se ovan fotnot 3.

6 — Punkterna 8 och 9 i domen.

skulle medföra allvarliga rättssäkerhetsproblem.

tjänst snarare än med en skattskyldig person som förvärvar egendom för privat bruk.

30. Vad gäller artikel 20.2 fann domstolen att denna bestämmelse endast fastställer den mekanism som möjliggör en beräkning av jämkningen av det ursprungliga avdraget. Den kan därför inte medföra någon avdragsrätt och inte heller omvandla den skatt som har erlagts av en skattskyldig person i samband med dennes skattefria verksamhet till en avdragsgill skatt i den mening som avses i artikel 17.⁷

31. Nederländerna och kommissionen har anfört att domstolens dom i målet Lennartz är analogt tillämplig på en situation där ett ursprungligt förvärv görs av ett offentligt rättsligt organ för dess verksamhet som offentlig myndighet och inte av en person som gör inköpet för privat bruk. Inte i någotdera fallet är köparen en skattskyldig person vad gäller transaktionen, vilket får till följd att ingen avdragsrätt föreligger.

32. WZV hävdar däremot att en offentlig myndighet bör jämföras med en skattskyldig person som tillhandahåller en skattebefriad

33. Enligt min åsikt har Nederländerna och kommissionen rätt när de påstår att målet Lennartz är tillämpligt även då ett ursprungligt förvärv görs av ett offentligt rättsligt organ för verksamhet som det bedriver i egenskap av offentlig myndighet.

34. Precis som Nederländerna och kommissionen gör gällande tycks den riktiga jämförelsen vara den mellan ett offentligt rättsligt organ som handlar i egenskap av offentlig myndighet och en skattskyldig person som förvärvar egendom för privat bruk. I motsats till en skattskyldig person som tillhandahåller en nyttighet som undantagits från skatt, faller båda dessa aktörer helt utanför mervärdesskattereglernas räckvidd. En person som gör ett inköp för privat bruk bedriver ingen ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.1 i direktivet. På liknande sätt stadgas tydligt i artikel 4.5 i direktivet att offentligt rättsliga organ normalt sett inte är att betrakta som skattskyldiga personer vad gäller den verksamhet eller de transaktioner de utför som offentliga myndigheter. Eftersom de inte är skattskyldiga, kan deras transaktioner som sådana aldrig vara avdragsgilla. En skattskyldig person som genomför en skattefri transaktion befinner sig däremot inom tillämpningsområdet för mervärdesskattereglerna. Avdragsrätt inträder inte enbart på grund av att tillhandahållandet är skattefritt eller enbart så länge eller i den utsträckning som skattefriheten gäller.

7 — Punkt 12 i domen.

35. Som kommissionen helt riktigt har påpekat, är dock ett undantag från mervärdesskattereglerna såsom det som stadgas i artikel 4.5 annorlunda till sin karaktär och effekt än de undantag som återfinns i avdelning X i direktivet.⁸ Vore det inte på det sättet, skulle det ju inte finnas någon anledning att i sista stycket i artikel 4.5 ge medlemsstaterna möjlighet att låta vissa verksamheter som omfattas av den senare typen av undantag även omfattas av den förra.

36. WZV har anfört att en snedvridning av konkurrensen skulle uppstå om offentlig-rättsliga organ inte tilläts att dra av mervärdesskatt under de omständigheter som beskrivs i den första tolkningsfrågan. Sådana organ skulle drabbas av oerättigade nackdelar jämfört med skattskyldiga personer som kunde dra av den mervärdesskatt de var skyldiga att betala för det ursprungliga förvärvet av en investeringsvara. WZV har i det avseendet hänvisat till artikel 4.5 första stycket andra meningen, vari stadgas att ett offentligrättsligt organ skall betraktas som skattskyldigt även när det handlar i egenskap av offentlig myndighet ifall det annars skulle uppstå en konkurrenssnedvridning av viss betydelse.

37. Det argumentet är inte övertygande, även om jag kan ha förståelse för det.

38. Det ligger i sakens natur att undantagen från mervärdesskattesystemet i viss mån

inverkar på tillämpningen av neutralitets- och likabehandlingsprinciperna. Oavsett lämpligheten i beslutet att behandla offentliga organ som slutkonsumenter är det en integrerad del av direktivet. I denna och andra jämförbara situationer kommer skattskyldiga personer och personer som undantagits från mervärdesskattesystemet ofrånkomligen att behandlas olika.

39. När ett förvärv görs är en offentlig myndighet som handlar i denna egenskap föremål för ett annat slags skatteplikt än den som gäller för en skattskyldig person. Myndigheten betalar ett inköpspris som inkluderar mervärdesskatt men kan till skillnad från en skattskyldig person inte dra av ingående skatt. Dess mervärdesskatteplikt bestäms således vid tidpunkten för förvärvet och kan inte ändras av någon utgående transaktion därefter.

40. Enligt min mening kan dock inte den skillnaden i behandling i sig anses ge upphov till en konkurrenssnedvridning av viss betydelse i den mening som avses i artikel 4.5 första stycket andra meningen i direktivet. Om så vore fallet, skulle nästan varje transaktion som genomförs av ett offentligt organ i denna egenskap omfattas av denna bestämmelse.

41. Syftet med artikel 4.5 första stycket första meningen är att undanta den verksamhet som offentliga organ bedriver i

8 — Se exempelvis mål C-45/95, kommissionen mot Italien (REG 1997, s. I-3605), punkt 20 i domen och punkt 42 och följande punkter i generaladvokaten Ruiz-Jarabos förslag till avgörande.

egenskap av offentlig myndighet från tillämpningen av mervärdesskattereglerna, i princip oavsett vilka följder detta får. Syftet med den andra meningen i samma stycke är att undvika mer betydande konkurrens-snedvridningar, vilka med nödvändighet måste vara avsevärda jämfört med de normala följderna av undantaget, om den andra meningen i stycket inte helt skall ta över effekten av den första. Skillnaden i behandling i förevarande mål är en normal följd av undantaget och kan således inte täckas av den andra meningen i första stycket.

42. Ett organ såsom WZV måste följaktligen behandlas som en icke skattskyldig person vad gäller förvärv av egendom som skall

användas i dess verksamhet som offentlig myndighet. Det kan således inte ha någon avdragsrätt, och frågan om det föreligger en rätt att jämka avdrag, som den nationella domstolen tagit upp i sin första tolkningsfråga, kan inte uppkomma.

43. Eftersom ett offentligt organs ställning i mervärdesskattelhänseende dessutom fastställs vid tidpunkten för förvärvet, kan denna ställning inte ändras med hänsyn till hur egendomen används i ett senare skede. Mot bakgrund av den nationella domstolens slutsats att WZV uppförde reningsverket i egenskap av offentlig myndighet, blir det således inte aktuellt att besvara den andra tolkningsfrågan.

Förslag till avgörande

44. Av ovan anförda skäl föreslår jag att de tolkningsfrågor som ställts till domstolen skall besvaras på följande sätt:

”Ett offentlighetsrättsligt organ som förvärvar en investeringsvara och senare mot vederlag tillhandahåller tredje man denna, varvid det handlar som en skattskyldig person, har endast rätt att jämka den mervärdesskatt som betalats på detta förvärv enligt artikel 20 i rådets direktiv 77/388/EEG i den utsträckning det handlade som en skattskyldig person när det ursprungligen förvärvade varan.”