

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)  
den 2 juni 2005\*

I mål C-378/02,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Hoge Raad (Nederländerna), genom beslut av den 21 oktober 2002, som inkom till domstolen den 21 oktober 2002, i målet

**Waterschap Zeeuws Vlaanderen**

mot

**Staatssecretaris van Financiën,**

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna J.-P. Puissochet, S. von Bahr (referent), J. Malenovský och U. Löhmus,

\* Rättegångspråk: nederländska.

generaladvokat: F.G. Jacobs,  
justitiesekreterare: avdelningsdirektören M. Múgica Arzamendi,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 23 september 2004,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Waterschap Zeeuws Vlaanderen, genom H. de Kat, i egenskap av ombud, biträdd av R. Brouwen, advocaat,
- Nederländernas regering, genom S. Terstal, i egenskap av ombud, och
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa, H. van Vliet och D.W.V. Zijlstra, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 18 november 2004 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

## Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).
  
- 2 Denna begäran har framställts med anledning av en tvist mellan Waterschap Zeeuws Vlaanderen (nedan kallat WZV) och Staatssecretaris van Financiën rörande en begäran om jämkning av WZV:s ingående mervärdesskatt för uppförandet och tillhandahållandet av en industrianläggning.

### Tillämpliga bestämmelser

#### *De gemenskapsrättsliga bestämmelserna*

- 3 Artikel 2.1 i sjätte direktivet, som återfinns i avdelning II med rubriken "Tillämpningsområde", har följande ordalydelse:

"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".

4 I artikel 4.1–3 och 4.5 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

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

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. ...

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

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

...

b) Tillhandahållande av mark för bebyggelse.

...

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.

...

Medlemsstater kan betrakta sådana verksamheter av dessa organ som är undantagna enligt artikel 13 eller 28 såsom verksamheter som de bedriver i egenskap av myndigheter.”

5 I artikel 20.1 och 20.2 i sjätte direktivet stadgas 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,
- b) när det efter det att deklarationen är gjord, inträffar någon förändring i de faktorer som använts för att bestämma avdragsbeloppet, i synnerhet att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls. Jämkning skall dock inte ske i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda eller då det har visats eller bekräftats att egendom förstörts, gått förlorad eller stulits, ej heller vid uttag i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller att ge bort sådana varuprov som anges i artikel 5.6. Medlemsstaterna kan dock kräva jämkning i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda och vid stöld.

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

Utan hinder av föregående stycke kan medlemsstaterna grunda jämkningen på en period av fem hela år med början från den tidpunkt då varorna först används.

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

*Den nationella lagstiftningen*

Lagen av den 28 juni 1968

- 6 Genom Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (Stbl. 1968, s. 329) (lag om mervärdesskatt av den 28 juni 1968, nedan kallad den nederländska lagen) införde Konungariket Nederländerna beskattning av omsättning genom ett system med mervärdesskatt.
- 7 Enligt artikel 7 i den nederländska lagen betraktas som ”näringsidkare” var och en som på ett självständigt sätt bedriver ekonomisk verksamhet. Denna artikel innehåller dessutom en bestämmelse om offentligrättsliga organ som i en annan egenskap än den som näringsidkare tillhandahåller varor eller tjänster som är av den arten att de utförs av näringsidkare. Enligt denna bestämmelse kan det fastställas genom en ministerförordning att dessa organ skall betraktas som näringsidkare när de tillhandahåller dessa varor eller tjänster.
- 8 I artikel 11.1 a och b i den nederländska lagen stadgas att tillhandahållande liksom uthyrning av fast egendom i princip är undantaget från mervärdesskatt. Där föreskrivs dock vissa undantag, vilka gäller under förutsättning att en begäran lämnas in av näringsidkaren som svarar för tillhandahållandet och mottagaren av detsamma, eller i förekommande fall av hyresvärden och hyresgästen, gemensamt.

## Tillämpningsförordningen

- 9 De nederländska myndigheterna antog genom ministerbeslut av den 30 augusti 1968 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (Stcrt. 1968) (förordning om tillämpning av lagen om omsättningskatt, nedan kallad tillämpningsförordningen).
- 10 I artikel 3 a i tillämpningsförordningen föreskrivs att offentligrättsliga organ skall betraktas som näringsidkare vid tillhandahållande av fast egendom och överlåtelse eller upprättande av rättigheter till sådan egendom.
- 11 Genom artiklarna 13 och 13 a i nämnda beslut, som särskilt avser att genomföra bestämmelserna i artikel 20 i sjätte direktivet, har för detta ändamål upprättats en mekanism för jämkning av avdragsrätten.

## **Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

- 12 WZV är ett offentligrättsligt organ med ansvar för den allmänna vattenförsörjningen inom det område i Nederländerna som det anförtrotts. När WZV bedriver denna verksamhet agerar det såsom offentlig myndighet i den mening som avses i artikel 4.5 i sjätte direktivet och har följaktligen inte ställning som skattskyldig person i mervärdesskattehänseende.
- 13 För att kunna utföra sina ålagda uppgifter lät WZV uppföra en vattenreningsanläggning (nedan kallad anläggningen), för vilket den betalade ett belopp på ungefär 7,2 miljoner NLG i mervärdesskatt. Anläggningen togs i bruk år 1990.



- 14 WZV och två andra offentliga organ med ansvar för vattenförsörjning kom överens om att använda anläggningen för att, på ett centraliserat sätt, behandla det slam som uppstår vid reningsprocessen. De två sistnämnda organen bidrog ekonomiskt till de kompletterande investeringar som krävdes för att anläggningen skulle kunna användas av de tre berörda institutionerna. Från år 1993 begärde WZV ersättning från vart och ett av de övriga två organen för den del av kostnaden för den centraliserade behandlingen som hänförde sig till slam från respektive organ, dock utan att fakturera dem för mervärdesskatt. Skattemyndigheten hade på WZV:s begäran medgett att de två organen inte fakturerades för skatten under förutsättning att WZV avsade sig rätten att dra av den skatt som hade betalats tidigare.
- 15 I december 1994 grundade WZV en stiftelse till främjande av miljön i Nederländska Flandern (nedan kallad stiftelsen), till vilken WZV sålde anläggningen för ett pris på ungefär 18 miljoner NLG exklusive mervärdesskatt.
- 16 Denna överlåtelse skall, med hänsyn till de omständigheter under vilka den genomfördes, enligt den nationella domstolen betraktas som en leverans i den mening som avses i artikel 5.1 i sjätte direktivet och i artikel 3.1 i den nederländska lagen, som grundar sig på nämnda artikel 5. På försäljningsdagen hyrde WZV anläggningen av stiftelsen för en tidsperiod på nio år och två dagar.
- 17 WZV och stiftelsen ingav två gemensamma ansökningar till skattemyndigheten i syfte att erhålla dispens från undantaget för beskattning av försäljningen och uthyrningen av anläggningen, enligt bestämmelserna i artikel 11.1 a och b i den nederländska lagen, som har till syfte att genomföra bestämmelserna i artikel 13 C i

sätte direktivet rörande möjligheten att välja att låta försäljning och uthyrning av fast egendom omfattas av mervärdesskatteplikt.

- 18 WZV beräknade, med stöd av bestämmelserna i artiklarna 13 och 13a i tillämpningsförordningen, den jämkningsbara delen av det mervärdesskattebelopp som fakturerats för uppförandet av anläggningen till ungefär 3,6 miljoner NLG, motsvarande fem tiondelar av det erlagda skattebeloppet. Denna andel motiverades av det faktum att fem år hade gått sedan anläggningen förvärvades och att lika lång tid återstod.
- 19 I sin deklaration avseende fjärde kvartalet under år 1994 begärde WZV att skattemyndigheten skulle återbetala ungefär 3,6 miljoner NLG.
- 20 Denna begäran avslogs av det skälet att WZV, när anläggningen tillhandahölls, saknade rätt till jämkning enligt de bestämmelser i tillämpningsförordningen som hade till syfte att genomföra artikel 20 i sjätte direktivet.
- 21 WZV väckte talan mot skattemyndighetens avslagsbeslut. Till följd av den dom som Gerechtshof te Amsterdam meddelade efter överklagande, väcktes kassationstalan i målet vid Hoge Raad.
- 22 Den nationella domstolen har påpekat att i den mån WZV genomförde försäljningen i egenskap av skattskyldig person, och tillsammans med köparen av anläggningen begärde dispens från det undantag som är tillämpligt på sådana transaktioner, borde en jämkning av WZV:s ingående mervärdesskatt vid uppförandet av byggnaden i princip vara tillåten. Hoge Raad är dock osäker på denna punkt, med tanke på domstolens rättspraxis.

- 23 Enligt Hoge Raad aktualiseras följande fråga: Har ett offentligrättsligt organ, som har använt en vara i egenskap av offentlig myndighet och som följaktligen inte har dragit av den ingående mervärdesskatten vid förvärvet av denna vara, rätt till jämkning enligt artikel 20 i sjätte direktivet, i likhet med en skattskyldig person som använt en vara för undantagna tillhandahållanden, för det fall att det därefter levererar denna vara i sin egenskap av skattskyldig och att denna leverans är skattepliktig.
- 24 Den nationella domstolen har närmare uppgett att en ytterligare svårighet är det faktum att WZV till följd av den överenskommelse som ingicks med skattemyndigheten har av sagt sig rätten att göra avdrag för den ingående mervärdesskatten. WZV anses därigenom ha avstått från att delvis införliva anläggningen med sin rörelses tillgångar.
- 25 Den nationella domstolen är osäker på huruvida domstolens rättspraxis om införlivandet av anläggningstillgångar med antingen den skattskyldiges privata egendom eller företagets, enligt den skattskyldiges val, i tillämpliga delar även gäller offentligrättsliga organ.
- 26 Mot denna bakgrund har Hoge Raad beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Har ett offentligrättsligt organ, efter att ha förvärvat en anläggningstillgång som sedan mot vederlag levereras till tredje man och organet måste anses som skattskyldigt i samband med denna senare transaktion, rätt till jämkning enligt artikel 20 (särskilt andra och tredje punkterna) i sjätte direktivet av den mervärdesskatt som erlagts vid förvärvet, om tillgången har använts inom

verksamhet som organet bedriver i egenskap av offentlig myndighet i den mening som avses i artikel 4.5 i direktivet?

- 2) Har ett offentlighetsrättsligt organ rätt att med stöd av sjätte direktivet helt undanta en anläggningstillgång som det delvis använder i egenskap av skattskyldig person och delvis i egenskap av offentlig myndighet från rörelsens tillgångar i likhet med vad domstolen fastställt beträffande skattskyldiga fysiska personer?"

### **Inledande anmärkningar**

- 27 Det framgår av de uppgifter som den nationella domstolen har lämnat och som återgetts ovan i punkterna 12 och 13 i förevarande dom att WZV förvärvade anläggningen för att kunna utföra sin uppgift att svara för den allmänna vattenförsörjningen inom det område som den anförtrots och att den i det sammanhanget uppträdde i egenskap av offentlig myndighet.
- 28 Den första frågan skall således förstås så, att den avser huruvida ett offentlighetsrättsligt organ som förvärvar en anläggningstillgång i egenskap av offentlig myndighet i den mening som avses i artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet och därefter säljer denna tillgång i egenskap av skattskyldig person kan ha rätt till jämkning i den mening som avses i artikel 20 i sjätte direktivet i samband med denna försäljning, i avsikt att göra avdrag för mervärdesskatt som erlagts vid förvärvet av tillgången.

### **Den första frågan**

- 29 Det skall erinras om att tillämpningen av bestämmelserna om mervärdesskatt för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster inom ett land, inklusive

bestämmelserna om rätten till avdrag, enligt bestämmelserna i artikel 2 i sjätte direktivet beror på om den som genomför transaktionen har ställning som skattskyldig person.

30 En skattskyldig person kan från den mervärdesskatt som han skall betala dra av ingående skatt, förutsatt att han uppfyller villkoren i artikel 17 i sjätte direktivet.

31 Enligt nämnda artikel 17.1 inträder avdragsrätten samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet, vilket enligt artikel 10.2 i sjätte direktivet är när varorna levereras. Vid förvärv av en vara inträder avdragsrätten således vid det tillfälle då denna vara levereras. I artikel 17.2 i nämnda direktiv stadgas att en skattskyldig person endast har rätt att dra av ingående mervärdesskatt från den skatt som han skall betala i den mån varorna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner.

32 Det framgår av bestämmelserna i de nämnda artiklarna 2 och 17 att endast en person som är skattskyldig och som uppträder som sådan när han förvärvar en vara har rätt till avdrag för denna vara och kan dra av den mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för varan i fråga om han använder den i samband med sina skattepliktiga transaktioner (se, beträffande artikel 17 i sjätte direktivet, dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz, REG 1991, s. I-3795, punkt 8).

33 En icke skattskyldig person har däremot ingen rätt att dra av den mervärdesskatt som han kan ha betalat vid förvärvet av en vara. Denna persons verksamhet — hans leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster — omfattas inte av tillämpningsområdet för mervärdesskattebestämmelserna såsom detta definieras i artikel 2 i sjätte direktivet.

- 34 Det skall påpekas att offentligrättsliga organ enligt artikel 4.5 i nämnda direktiv inte anses såsom skattskyldiga när det gäller verksamhet eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter.
- 35 Härav följer att eftersom dessa organ, varibland ingår WZV, uppträder i egenskap av offentliga myndigheter när de förvärvar en anläggningstillgång, har de i princip ingen rätt till avdrag avseende denna tillgång.
- 36 Det skall likväl bedömas huruvida en förändring av det berörda organets situation vad gäller skyldigheten att betala mervärdesskatt kan inverka på avdragsrätten. Frågan blir då i synnerhet huruvida det faktum att organet i ett senare skede får ställning som skattskyldig person vid vissa transaktioner avseende en vara som det förvärvat i egenskap av icke skattskyldig kan medföra en rätt att dra av den ingående mervärdesskatten för denna vara och ge upphov till en jämkning enligt artikel 20 i sjätte direktivet.
- 37 I det mål som gav upphov till det ovannämnda målet Lennartz var det fråga om en enskild som var mervärdesskatteskyldig och som hade köpt och använt ett fordon för privata ändamål och som därefter, efter att även ha använt denna vara för yrkesmässiga ändamål, hade försökt dra av den mervärdesskatt som hade betalats vid förvärvet.
- 38 Domstolen påpekade — efter att ha erinrat om att det tillfälle då avdragsrätten inträder bestäms i artikel 17 i sjätte direktivet, vari betonas att rätten till avdrag avgörs helt av i vilken egenskap som den enskilde i fråga uppträdde vid förvärvet av varan — att artikel 20 i samma direktiv, med rubriken "Jämkning av avdrag", däremot inte innehåller någon bestämmelse om när avdragsrätten inträder. Den slog fast att sistnämnda bestämmelse endast fastställer den mekanism som gör det möjligt att beräkna jämkningen av de ursprungliga avdragen och därför inte kan medföra någon avdragsrätt och inte heller omvandla den skatt som en skattskyldig

person har betalat i samband med sina skattefria transaktioner till en avdragsgill skatt i den mening som avses i artikel 17 (se domen i det ovannämnda målet Lennartz, punkterna 11 och 12).

- 39 Detta resonemang skall tillämpas även på ett offentligrättsligt organ som uppträder i egenskap av offentlig myndighet vid tidpunkten för förvärvet av en anläggnings-tillgång. Då detta organ inte har uppträtt såsom skattskyldig, har det i likhet med en enskild som handlar för sina privata behov ingen rätt att dra av den mervärdesskatt som det har betalat för tillgången i fråga.
- 40 Den omständigheten att nämnda organ därefter har uppträtt i egenskap av skattskyldig kan således inte, med stöd av artikel 20 i sjätte direktivet, medföra att den skatt som detta organ betalat med avseende på transaktioner som det genomfört i egenskap av offentlig myndighet, och som därför inte skall beskattas, blir avdragsgill i den mening som avses i artikel 17 i samma direktiv.
- 41 I motsats till den ståndpunkt som WZV har förespråkat, kan ett sådant organ inte jämföras med en skattskyldig person som bedriver viss verksamhet som är skattepliktig och annan som är undantagen från skatteplikt. Såsom har nämnts ovan är det ställningen som skattskyldig som är avgörande, och denna skall bedömas vid tidpunkten för nämnda organs förvärv av den berörda tillgången.
- 42 WZV har i övrigt hävdats att avsaknaden av avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten leder till en konkurrenssnedvridning av viss betydelse, vilket enligt WZV motiverar att undantaget i artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet tillämpas, enligt vilket offentligrättsliga organ skall betraktas som skattskyldiga personer. För att belysa att det föreligger en konkurrenssnedvridning, har WZV jämfört en marknadsaktörs situation med ett offentligrättsligt organs och hävdats att

marknadsaktören under motsvarande omständigheter skulle kunna dra av den ingående mervärdesskatten från den utgående mervärdesskatten.

43 Detta argument kan inte heller godtas. Den eventuella konkurrenssnedvridningen uppkommer, under sådana omständigheter som i målet vid den nationella domstolen, snarare genom att det offentlighetsrättsliga organet utövar sin rätt att välja att bli beskattad för försäljningen och uthyrningen av den berörda fasta egendomen än genom en tillämpning av bestämmelser om att offentlighetsrättsliga organ inte skall betraktas som skattskyldiga för transaktioner som de genomför i egenskap av offentliga myndigheter. I viss mån kan dessa bestämmelser visserligen i sig inverka på tillämpningen av principerna om neutralitet och likabehandling, men denna verkan följer av själva förekomsten av undantag inom mervärdesskattesystemet, vilket generaladvokaten påpekat i punkt 38 i sitt förslag till avgörande.

44 Den första tolkningsfrågan skall således besvaras så, att ett offentlighetsrättsligt organ som förvärvar en anläggningstillgång i egenskap av offentlig myndighet i den mening som avses i artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet och följaktligen såsom icke skattskyldig, och som därefter säljer denna tillgång i egenskap av skattskyldig, inte har rätt till jämkning enligt artikel 20 i nämnda direktiv i samband med denna försäljning, i syfte att dra av den mervärdesskatt som betalats vid förvärvet av nämnda tillgång.

## Den andra frågan

45 Denna fråga har underförstått ställts för det fall då ett offentlighetsrättsligt organ såsom WZV vid den tidpunkt då det förvärvar en anläggningstillgång anses ha bedrivit



såväl ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.1 i sjätte direktivet som sådan verksamhet som avses i artikel 4.5 första stycket i detta direktiv. Av vad anförts vid besvarandet av den första frågan framgår att ett sådant organ inte uppträdde i egenskap av skattskyldig vid den tidpunkt då det genomförde detta förvärv. Det saknas därmed anledning att besvara den andra frågan.

## **Rättegångskostnader**

- 46 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

På dessa skäl beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande dom:

**Ett offentligrättsligt organ som förvärvar en anläggningstillgång i egenskap av offentlig myndighet i den mening som avses i artikel 4.5 första stycket 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, och följaktligen såsom icke skattskyldig, och som därefter säljer denna tillgång i egenskap av skattskyldig, har inte rätt till jämkning enligt artikel 20 i nämnda direktiv i samband med denna försäljning, i syfte att dra av den mervärdesskatt som betalats vid förvärvet av nämnda tillgång.**

Underskrifter