

Downloaded via the EU tax law app / web

DOMSTOLENS DOM (tionde avdelningen)

den 22 juni 2016(*)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Ingående mervärdesskatt – Avdrag”

I mål C-267/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol, Nederländerna) genom beslut av den 29 maj 2015, som inkom till domstolen den 5 juni 2015, i målet

Gemeente Woerden

mot

Staatsecretaris van Financiën,

meddelar

DOMSTOLEN (tionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden F. Biltgen samt domarna A. Borg Barthet (referent) och M. Berger,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Gemeente Woerden, genom R. Brouwer, belastningadviser,
- Nederländernas regering, genom J. Langer, M. Bulterman och M. Gijzen, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom H. Kranenborg och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat direktiv 2006/112).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Gemeente Woerden (kommunen Woerden, Nederländerna) och Staatsecretaris van Financiën (statssekreteraren i finansministeriet, Nederländerna) och avser efterbeskattning av mervärdesskatt för perioden den 1 januari 2005–30 november 2008.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 2.1 a i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

4 Artikel 9.1 direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

5 I artikel 11 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Efter samråd med den rådgivande kommittén för mervärdesskatt ... får varje medlemsstat anse som en enda beskattningsbar person sådana personer som är etablerade i medlemsstaten och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band.

...”

6 I artikel 13.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ skall inte anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller betalningar.

När de bedriver sådana verksamheter eller genomför sådana transaktioner skall de dock ändå anses som beskattningsbara personer med avseende på dessa verksamheter eller transaktioner om det skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen ifall de behandlades som icke beskattningsbara personer.

Offentligrättsliga organ skall i vart fall anses som beskattningsbara personer när det gäller de verksamheter som anges i bilaga I, såvida dessa inte bedrivs i försumbart liten skala.”

7 I artikel 72 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Vid tillämpningen av detta direktiv skall med *marknadsvärde* avses hela det belopp som förvärvaren av en vara eller tjänst, i samma försäljningsled som det där leveransen av varor eller

tillhandahållandet av tjänster äger rum, i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende leverantör eller tjänsteleverantör i den medlemsstat där transaktionen beskattas för att vid den tidpunkten erhålla ifrågavarande varor eller tjänster.

Om ingen jämförbar leverans av varor eller inget jämförbart tillhandahållande av tjänster kan fastställas, skall marknadsvärdet utgöras av följande:

- 1) Med avseende på varor, ett belopp som inte understiger inköpspriset för varorna eller för liknande varor eller, om det inte finns något inköpspris, självkostnadspriset, fastställt vid tidpunkten för transaktionen.
- 2) Med avseende på tjänster, ett belopp som inte understiger den beskattningsbara personens kostnad för att tillhandahålla tjänsten.”

8 I artikel 80 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”1. För att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt får medlemsstaterna i följande fall vidta åtgärder för att beskattningsunderlaget för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster där det föreligger familjeband eller andra nära personliga band, organisatoriska band, äganderättsliga band, band på grund av medlemskap, finansiella band eller juridiska band enligt medlemsstatens definition skall motsvara marknadsvärdet:

- a) Om ersättningen är lägre än marknadsvärdet och mottagaren av leveransen eller tillhandahållandet inte har full avdragsrätt enligt artiklarna 167–171 och artiklarna 173–177.

...

Vid tillämpningen av punkt 1 får även bandet mellan arbetsgivare och arbetstagare eller mellan arbetsgivaren och arbetstagarens familj eller alla andra personer som står arbetstagaren nära betraktas som juridiskt band.

2. Vid tillämpningen av valfriheten i punkt 1 får medlemsstaterna fastställa för vilka kategorier av leverantörer, tillhandahållare eller förvärvare dessa åtgärder skall tillämpas.

...”

9 I artikel 168 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

- a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.
- b) Mervärdesskatt som skall betalas för transaktioner som enligt artikel 18 a och artikel 27 likställs med leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster.
- c) Mervärdesskatt som i enlighet med artikel 2.1 b i skall betalas för gemenskapsinterna förvärv av varor.

- d) Mervärdesskatt som skall betalas för de transaktioner som avses i artiklarna 21 och 22 och som likställs med gemenskapsinterna förvärv.
- e) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för varor som importerats till medlemsstaten.”

Nederländsk rätt

10 Artikel 3 i Wet op de omzetbelasting (1968 års lag om omsättningsskatt) av den 28 juni 1968 (Stb. 1968, nr 329), i den lydelse som gällde vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad lagen om omsättningsskatt) har följande lydelse:

”1. Med leverans av varor ska förstås

a) övergång av rätten att som ägare förfoga över en vara

...

3. Med en leverans mot ersättning i den mening som avses i artikel 1 a likställs

...

b) en näringsidkares användande i näringsverksamheten av varor som har producerats i denna i fall där förvärv av varorna hos en annan näringsidkare inte skulle ge full avdragsrätt för den skatt som belastar dessa varor.

...”

11 I artikel 7 i lagen om omsättningsskatt föreskrivs följande:

”1. En näringsidkare är vilken person som helst som självständigt utövar någon form av ekonomisk verksamhet.

...

4. Fysiska personer och organ i den mening som avses i den allmänna lagen om statliga skatter och som är näringsidkare i den mening som avses i denna artikel, vilka har hemvist eller är etablerade i Nederländerna eller som har ett fast driftställe där och vars band på det finansiella, ekonomiska och organisatoriska planet är sådana att de utgör en enhet, betraktas på eller utan ansökan från en eller flera av dem, genom skattemyndighetens beslut, som får överklagas, som en enda näringsidkare från och med första dagen i månaden efter den månad då skattemyndigheten fattade nämnda beslut. Sätten för att bilda, ändra och upplösa den skattemässiga enheten får fastställas genom minsterbeslut.

...”

12 I artikel 8 i lagen om omsättningsskatt stadgas följande:

”1. Skatten beräknas i relation till ersättningen.

2. Ersättningen är det totalbelopp – eller om motprestationen inte består av pengar, det samlade värdet för motprestationen – som faktureras för leverans av varan eller tjänsten utan omsättningsskatt. Om det belopp som har betalats vid leverans av en vara eller tjänst är högre än det fakturerade beloppet är det det belopp som har betalats som ska beaktas.

3. Vad beträffar sådana transaktioner som avses i artikel 3.3 och artikel 3a.1 fastställs ersättningen med ledning av varornas inköpspris eller priset för liknande varor. Om inköpspris saknas fastställs ersättningen med ledning av självkostnadspriset vid den tidpunkt när transaktionerna ägde rum.

4. Vad beträffar sådana transaktioner som avses i artikel 4.3 fastställs ersättningen med ledning av tjänstens normalpris. Med normalpris ska förstås det belopp utan omsättningsskatt som näringsidkaren skulle ha betalt vid tidpunkten för tjänstens utförande vid full konkurrens till en självständig tjänstetillhandahållare i Nederländerna.

...”

13 Artikel 109 i Wet op het primair onderwijs (lag om grundskoleundervisning) av den 2 juli 1981 (Stb. 1983, nr 727), i den lydelse som gällde vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i det nationella målet, har följande lydelse:

”Kommunen ska inte ansvara för anläggningar i byggnader eller på mark när en behörig myndighet i enlighet med artikel 108 eller artikel 110 hyr ut en skola som inte drivs i kommunal regi.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

14 Kommunen Woerden har låtit uppföra två multifunktionsbyggnader. Vid överlämnandet av byggnaderna drog kommunen av nästan hela den mervärdesskatt som den fakturerats för uppförandet därav.

15 Stichting Gebouwen Beheer Woerden (Stiftelse för byggnadsförvaltning i Woerden, nedan kallad stiftelsen) bildades den 6 februari 2007. Styrelsen består av fem ledamöter, varav en utses av kommunen Woerden, tre av styrelserna för var och en av de tre utbildningsanstalter som använder fondens byggnader och en av Stichting Kindercentra Midden Nederland (Stiftelsen för barncenter i centrala Nederländerna). Stiftelsen bildades för att förvalta byggnaderna och främja samverkan mellan byggnadernas användare.

16 I stället för att hyra ut de berörda byggnaderna valde kommunen Woerden att sälja dem till stiftelsen. De två byggnaderna, varav den andra delades upp i två självständiga objekt, såldes till ett belopp som motsvarade cirka 10 procent av självkostnadspriset. Det fakturerades mervärdesskatt på försäljningspriset. Det pris som stiftelsen skulle erlägga omvandlades till ett räntebärande lån.

17 Vid överlåtelsen av äganderätten till den första byggnaden togs det ut stämpelskatt på ett belopp som i praktiken motsvarade byggnadens självkostnadspris. Vad beträffar den andra byggnaden anges i överlåtelsehandlingarna att överlåtelsen av den första äganderätten till lägenheterna medför att stämpelskatt ska erläggas med ett belopp som i praktiken motsvarar självkostnadspriset för byggnaden i dess helhet.

18 Stiftelsen upplät därefter vederlagsfritt användandet av delar av de berörda byggnaderna till tre friskolor. De övriga delarna hyrdes ut mot ersättning till olika hyresgäster. Denna uthyrning mot ersättning är undantagen från mervärdesskatt, med undantag av uthyrningen av idrottslokalerna.

19 Skattemyndigheten ansåg att kommunen Woerden inte hade levererat de två byggnaderna i den mening som avses i artikel 3.1 a i lagen om omsättningsskatt, utan hade hyrt ut dessa till stiftelsen utan att påföra mervärdesskatt. Enligt skattemyndigheten var därför kommunen Woerden skyldig att erlagga mervärdesskatt enligt artikel 3.3 b i lagen. Skattemyndigheten påförde därför skatten genom ett efterbeskattningsbeslut.

20 Gerechtshof te Amsterdam (överrätten i Amsterdam, Nederländerna) fann, den 25 april 2013, efter överklagande av kommunen Woerden och anslutningsöverklagande av skattemyndigheten, att det var fråga om en leverans i den mening som avses i artikel 3.1 a i lagen om omsättningsskatt.

21 Gerechtshof te Amsterdam (överrätten i Amsterdam) ansåg emellertid att det försäljningspris som fakturerats av kommunen Woerden enbart avsåg de delar av de berörda byggnaderna som stiftelsen hyr mot ersättning. Den fann att kommunen Woerden hade agerat i egenskap av näringsidkare i den mening som avses i lagen om omsättningsskatt enbart avseende dessa delar och att kommunen följaktligen enbart hade rätt till avdrag för motsvarande del av den mervärdesskatt som fakturerats kommunen vid överlämnandet av byggnaderna, det vill säga cirka 10 procent.

22 Kommunen Woerden överklagade avgörandet från Gerechtshof te Amsterdam (överrätten i Amsterdam). Även statssekreteraren i finansministeriet lämnade in ett betingat anslutningsöverklagande.

23 Den hänskjutande domstolen delade vid sin prövning inte den bedömning som gjorts av Gerechtshof te Amsterdam (överrätten i Amsterdam) och som innebar att kommunen Woerden hade levererat vissa delar av de berörda byggnaderna i egenskap av näringsidkare och andra delar i annan egenskap.

24 Den hänskjutande domstolen fann att de berörda byggnadernas försäljningspris hade ett direkt samband med leveranserna av dessa och att kommunen Woerden således hade levererat dem mot ersättning och att det därför var fråga om ekonomisk verksamhet.

25 Den hänskjutande domstolen delade för övrigt inte heller den invändning som gjorts av statssekreteraren i finansministeriet och som innebar att kommunen Woerden inte hade handlat i egenskap av näringsidkare i den mening som avses i lagen om omsättningsskatt när de berörda byggnaderna levererades, utan hade agerat i egenskap av myndighet.

26 Den hänskjutande domstolen prövade även frågan om det förelåg rättsmissbruk. Eftersom förvaltningen och ansvaret för byggnaderna emellertid skett via stiftelsen, fann den hänskjutande domstolen att det inte förelåg rättsmissbruk i förevarande fall.

27 Den hänskjutande domstolen frågar sig emellertid huruvida kommunen Woerden, enligt direktiv 2006/112 – då kommunen inte enligt lagen om grundskoleutbildning av den 2 juli 1981, i den lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i det nationella målet, var skyldig att fakturera skolorna för hyreskostnaderna och stiftelsen hade upplåtit användandet av delar av de berörda byggnaderna vederlagsfritt – enbart har rätt till avdrag för den mervärdesskatt som fakturerats när byggnaderna överlämnades.

28 Mot denna bakgrund beslutade Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Har en beskattningsbar person i ett fall som det förevarande – där en beskattningsbar person har låtit uppföra en byggnad och därefter sålt denna byggnad till ett pris som inte täcker alla produktionskostnader, medan köparen av byggnaden gratis överlåter nyttjanderätten av en viss del av denna till en tredje part – rätt att dra av all ingående mervärdesskatt i samband med uppförandet av byggnaden, eller endast den del av mervärdesskatten som motsvarar de delar av byggnaden som köparen använder för att bedriva ekonomisk verksamhet (i detta fall uthyrning mot ersättning)?”

Prövning av tolkningsfrågan

29 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga huvudsakligen för att få klarhet i huruvida direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en beskattningsbar person – under sådana omständigheter som föreligger i det nationella målet där den beskattningsbara personen har låtit uppföra en byggnad och har sålt den till ett pris som är lägre än produktionskostnaden – har rätt att dra av all mervärdesskatt som vederbörande har betalat för uppförandet av byggnaden eller om denna enbart har rätt att dra av den del av skatten som motsvarar de delar av byggnaden som förvärvaren använder för ekonomisk verksamhet.

30 Domstolen erinrar om att det följer av fast rättspraxis att beskattningsbara personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den mervärdesskatt som de ska betala, eller har betalat, för tillhandahållna varor och tjänster utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen (se dom av den 8 januari 2002, Metropol och Stadler, C?409/99, EU:C:2002:2, punkt 42, och dom av den 6 september 2012, Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, punkt 23).

31 Domstolen erinrar härvidlag om att avdragsrätten i artikel 167 och följande artiklar i direktiv 2006/112 utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och att den i princip inte får inskränkas. I synnerhet gäller att avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (se dom av den 21 mars 2000, Gabalfrisa m.fl, C?110/98 – C?147/98, EU:C:2000:145, punkt 43, dom av den 26 maj 2005 Kretztechnik, C?465/03, EU:C:2005:320, punkt 33, dom av den 22 december 2010, Dankowski, C?438/09, EU:C:2010:818, punkt 22, och dom av den 6 december 2012, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, punkt 26).

32 Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt säkerställer följaktligen en fullständigt neutral beskattning av all ekonomisk verksamhet, oberoende av verksamhetens mål eller resultat, förutsatt att verksamheten i sig själv är föremål för mervärdesskatt (dom av den 6 december 2012, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, punkt 27).

33 Det framgår av domstolens praxis att mervärdesskatt ska tas ut i varje tillverknings- och distributionsled, med avdrag för den skatt som direkt kan hänföras till de olika kostnadskomponenterna (dom av den 6 december 2012, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, punkt 28). Härav följer, i fråga om mervärdesskatt, att varje transaktion ska bedömas för sig, oberoende av vilken mervärdesskatt som ska betalas i tidigare eller senare led.

34 Vad gäller de materiella villkoren för att rätt till avdrag ska uppstå, har domstolen funnit att det framgår av artikel 168 a i direktiv 2006/112 att de varor eller tjänster som åberopats som grund för ett sådant avdrag ska ha använts av den beskattningsbara personen i ett senare led för dennes

beskattningsbara transaktioner och att dessa varor eller tjänster levererats respektive tillhandahållits i ett tidigare led av en annan beskattningsbar person (dom av den 6 september 2012, Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, punkt 26).

35 Då det i artikel 168 i direktiv 2006/112 inte föreskrivs något ytterligare villkor om hur den person som mottagit de berörda varorna eller tjänsterna får använda dessa, kan slutsatsen dras att såvida de villkor som angetts i föregående punkt är uppfyllda, har en beskattningsbar person i princip rätt att dra av den ingående mervärdesskatten.

36 Härvidlag ska tilläggas att direktiv 2006/112 inte underkastar rätten till avdrag ett villkor om hur de berörda varorna eller tjänsterna ska användas av den som förvärvat dessa från den beskattningsbara personen då detta skulle innebära en begränsning av den beskattningsbara personens rätt till avdrag för varje transaktion som denna genomför med en förvärvare som inte utövar någon ekonomisk verksamhet, såsom privatpersoner.

37 Vidare skulle ett villkor med innebörden att köparen skulle använda de berörda varorna eller tjänsterna på ett visst sätt för att tillhandahållaren skulle ha rätt till avdrag medföra att den beskattningsbara personens avdragsrätt skulle vara avhängig av hur förvärvaren, som alltid har rätt att ändra användandet av varan eller tjänsten under kortare eller längre tid, handlar i ett senare led.

38 Det framgår av beslutet om hänskjutande att kommunen Woerden ska anses vara en beskattningsbar person i den mening som avses i direktiv 2006/112. Det framgår även av nämnda beslut att de berörda byggnaderna i det nationella målet levererats till kommunen Woerden av en annan beskattningsbar person och att kommunen har använt byggnaderna inom ramen för en beskattningsbar transaktion, det vill säga att den har levererat byggnaderna till stiftelsen mot ersättning.

39 Härav följer att kommunen Woerden har rätt att dra av all ingående mervärdesskatt och att det saknar betydelse hur förvärvaren använder de varor som kommunen har tillhandahållit.

40 Vad beträffar den omständigheten att den beskattningsbara personen i det nationella målet har levererat en vara till ett pris som inte täcker samtliga kostnader, erinras om att domstolen har funnit att resultatet av transaktionen saknar betydelse för avdragsrätten under förutsättning att verksamheten är mervärdesskattepliktig i sig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 januari 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C?412/03, EU:C:2005:47, punkt 22, och dom av den 9 juni 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C?285/10, EU:C:2011:381, punkt 25).

41 Det framgår därutöver av domstolens praxis att om priset för leveransen är lägre än självkostnaden, får inte avdraget begränsas till skillnaden mellan detta pris och denna kostnad, även om priset är betydligt lägre än självkostnaden, såvida det inte är rent symboliskt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 september 1988, kommissionen/Frankrike, 50/87, EU:C:1988:429, punkt 16).

42 Det följer av samtliga ovan anförda omständigheter att frågan ska besvaras enligt följande. Direktiv 2006/112 ska tolkas så, att under sådana omständigheter som i det nationella målet där en beskattningsbar person har låtit uppföra en byggnad och har sålt den till ett pris som är lägre än produktionskostnaden, har nämnda beskattningsbara person rätt att dra av all mervärdesskatt som denna har betalat för uppförandet av byggnaden och har inte enbart avdragsrätt för mervärdesskatten för de delar av nämnda byggnad som förvärvaren använder för ekonomisk verksamhet. Den omständigheten att förvärvaren vederlagsfritt har upplåtit en del av den berörda byggnaden till tredje man saknar härvidlag betydelse.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tionde avdelningen) följande:

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att under sådana omständigheter som i det nationella målet, där en beskattningsbar person har låtit uppföra en byggnad och har sålt den till ett pris som är lägre än produktionskostnaden, har nämnda beskattningsbara person rätt till avdrag för all mervärdesskatt som denna har betalat för uppförandet av byggnaden och har inte enbart avdragsrätt för mervärdesskatten för de delar av nämnda byggnad som förvärvaren använder för ekonomisk verksamhet. Den omständigheten att förvärvaren vederlagsfritt har upplåtit en del av den berörda byggnaden till tredje man saknar härvidlag betydelse.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: nederländska.