

Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 28 februari 2019 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Sjätte direktivet 77/388/EEG – Undantag från skatteplikt – Artikel 13 B b – Utarrendering och uthyrning av fast egendom – Begrepp – Avtal om upplåtelse av jordbruksverksamhet på jordbruksmark med vinstockar”

I mål C-278/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen, Portugal) genom beslut av den 14 mars 2018, som inkom till domstolen den 24 april 2018, i målet

Manuel Jorge Sequeira Mesquita

mot

Fazenda Pública,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden F. Biltgen (referent) samt domarna C.G. Fernlund och L.S. Rossi,

generaladvokat: Y. Bot,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

– med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, M. Figueiredo och R. Campos Laires, samtliga i egenskap av ombud,

– Österrikes regering, genom G. Hesse, i egenskap av ombud,

Europeiska kommissionen, genom P. Costa de Oliveira 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 artikel 13 B b i 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, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Manuel Jorge Sequeira Mesquita och Fazenda Pública (statsverket, Portugal) angående beslut om mervärdesskatt avseende år 2002 rörande ett avtal om upplåtelse av jordbruksverksamhet på jordbruksmark som är försedd med vinstockar till bolaget Sociedade Agrícola e Comercial dos Vinhos do Vale da Corça Lda.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 2 i sjätte direktivet, som hör till avdelning II i direktivet och har rubriken "Räckvidd", föreskrivs följande:

"Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

..."

4 Artikel 5.8 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"Vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot ersättning eller gratis eller som tillskott till ett företag, får medlemsstaterna anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe. Vid behov får medlemsstaterna vidta de åtgärder som är nödvändiga för att hindra konkurrenssnedvridning i fall där mottagaren inte är skattskyldig fullt ut."

5 I artikel 13 i sjätte direktivet, som har rubriken "Undantag inom landets territorium", har punkten B, med rubriken "Övriga undantag från skatteplikt", följande lydelse:

"Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

b) Utarrendering och uthyrning av fast egendom dock icke för

1. tillhandahållande av logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning, inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, däribland tillhandahållande av logi i semesterbyar eller på område som iordningställts för användning som campingplatser,

2. uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon,

3. uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner,

4. uthyrning av boxar.

Medlemsstaterna kan besluta om ytterligare begränsningar av detta undantag.

...”

6 Sjätte direktivet upphävdes och ersattes den 1 januari 2007 av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1). Innehållet i artikel 13 B b i sjätte direktivet återges i praktiken oförändrat i artikel 135.1 I och 135.2 i direktiv 2006/112.

Portugisisk rätt

7 I artikel 9 i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (mervärdesskattelagen) (nedan kallad CIVA), föreskrevs, i den lydelse som var tillämplig när omständigheterna i målet inträffade, följande:

”Följande undantas från skatteplikt:

...

30. uthyrning av fast egendom. Detta undantag omfattar inte:

- a) tillhandahållande av logi inom ramen för hotellverksamhet eller liknande verksamhet, inklusive campingplatser,
- b) uthyrning av platser för kollektiv uppställning eller parkering av fordon,
- c) uthyrning av maskiner och annan utrustning för fast installation och all annan uthyrning av fast egendom som leder till att driften av en kommersiell eller industriell anläggning överläts mot ersättning,
- d) uthyrning av bankfack eller
- e) uthyrning av utställningsplats eller plats för reklam.

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

8 Klaganden i det nationella målet är boutredningsman för dödsboet efter Adelino Gonçalves Mesquita. Den sistnämnde hade träffat ett avtal med Sociedade Agrícola e Comercial dos Vinhos do Vale da Corça, ett företag som är verksamt inom vinodlingsbranschen. Genom avtalet hade Adelino Gonçalves Mesquita mot ersättning som betalats i förskott upplåtit jordbruksverksamhet på jordbruksmark som han äger och som är försedd med vinstockar. Avtalet hade träffats för en period på ett år med automatisk förlängning för samma period till dess att det sägs upp av en av parterna.

9 Enligt revisionsrapporten avseende år 2002 omfattades transaktionen av mervärdesskattskyldighet. Totalbeloppet i beslut om obetalda skatter i anledning av avtalet uppgick till 107 527,10 euro jämte dröjsmålsränta.

10 Klaganden i det nationella målet överklagade dessa skattebeslut till Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela (Förvaltnings- och skattedomstolen i Mirandela, Portugal) och åberopade det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 9 punkt 30 CIVA. Efter det att överklagandet avslagits och klaganden överklagat detta avgörande till Tribunal Central Administrativo Norte

(Centrala förvaltningsdomstolen för norra Portugal), förklarade sig den domstolen obehörig och överlämnade målet till Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen, Portugal).

11 Supremo Tribunal Administrativo ansåg att det framgår av EU-domstolens praxis, i synnerhet dom av den 4 oktober 2001, "Goed Wonen" (C?326/99, EU:C:2001:506), att det undantag från mervärdesskatt för utarrendering och uthyrning av fast egendom som föreskrivs i artikel 13 B b i sjätte direktivet, vilken bestämmelse motsvarar den i artikel 135.1 I i direktiv 2006/112, visserligen omfattar transaktioner genom vilka ägaren till fast egendom, för en avtalad tidsperiod och mot ersättning, ger en arrendator rätten att nyttja egendomen som om arrendatorn vore ägare och rätten att utesluta andra från den. Upplåtelse av fast egendom utgör emellertid vanligtvis en förhållandevis passiv verksamhet, vilket medför att transaktioner som innefattar ett mer aktivt utnyttjande av den fasta egendomen inte omfattas av undantagets tillämpningsområde.

12 Mot bakgrund av denna rättspraxis hyser den hänskjutande domstolen tvivel om huruvida ett avtal om upplåtelse av en vinodlingsverksamhet för en period på ett år med automatisk förlängning utgör en sådan utarrendering eller uthyrning av fast egendom som avses i dessa bestämmelser.

13 Mot denna bakgrund beslutade Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

"Ska undantaget för utarrendering och uthyrning av fast egendom i artikel 135.1 I i direktiv 2006/112 tolkas så, att det omfattar ett avtal om upplåtelse av en jordbruksverksamhet på jordbruksmark täckt med vinstockar till ett bolag som bedriver jordbruksverksamhet, för en period på ett år med automatisk förlängning för motsvarande period, och enligt vilket en hyra ska betalas i slutet av varje årlig period?"

Prövning av tolkningsfrågan

14 Domstolen konstaterar inledningsvis att artikel 135.1 I i direktiv 2006/112, som tolkningsfrågan avser, ännu inte hade trätt i kraft när omständigheterna i det nationella målet inträffade. Mot denna bakgrund och för att ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar är det nödvändigt att pröva frågan på grundval av motsvarande bestämmelse i sjätte direktivet.

15 Den hänskjutande domstolen ska således anses ha ställt sin fråga för att få klarhet i om artikel 13 B b i sjätte direktivet ska tolkas så, att undantaget från mervärdesskatt för uthyrning och utarrendering av fast egendom, som anges i nämnda bestämmelse, är tillämpligt på ett avtal om upplåtelse av jordbruksverksamhet på jordbruksmark som är försedd med vinstockar till ett företag som är verksamt inom sektorn för vinodling, som ingåtts för en period på ett år och som förlängs automatiskt, i utbyte mot hyra som betalas i slutet av varje årlig period.

16 Enligt fast rättspraxis utgör undantagen från skatteplikt i artikel 13 i sjätte direktivet självständiga unionsrättsliga begrepp (dom av den 4 oktober 2001, "Goed Wonen", C?326/99, EU:C:2001:506, punkt 47, och dom av den 15 november 2012, Leichenich, C?532/11, EU:C:2012:720, punkt 17).

17 Även om dessa undantag från skatteplikt utgör undantag från den allmänna princip som anges i artikel 2 i sjätte direktivet, enligt vilken mervärdesskatt ska tas ut på alla tjänster som en skattskyldig tillhandahåller mot ersättning, och följaktligen ska tolkas restriktivt, omfattar begreppet utarrendering eller uthyrning i artikel 13 B b i direktivet mer än de begrepp som föreskrivs i olika nationella rättsordningar (dom av den 4 oktober 2001, "Goed Wonen", C?326/99, EU:C:2001:506, punkterna 46 och 49 samt där angiven rättspraxis).

18 Domstolen har i en rad avgöranden definierat utarrendering och uthyrning av fast egendom i den mening som avses i den bestämmelsen som en rätt som ägaren till fast egendom upplåter till en nyttjanderättshavare att mot betalning och för en avtalad tidsperiod nyttja den fasta egendomen och förhindra att någon annan utövar en sådan rätt (se, för ett liknande synsätt, dom av den 4 oktober 2001, "Goed Wonen", C?326/99, EU:C:2001:506, punkt 55, och dom av den 6 december 2007, Walderdorff, C?451/06, EU:C:2007:761, punkt 17 samt där angiven rättspraxis).

19 Domstolen har även anfört att det undantag som föreskrivs i artikel 13 B b i sjätte direktivet kan förklaras med att även om uthyrning av fast egendom är en ekonomisk verksamhet, är den vanligtvis en förhållandevis passiv verksamhet som inte skapar något betydande mervärde. En sådan verksamhet ska således särskiljas från annan verksamhet som antingen är av industriellt eller kommersiellt slag, såsom sådan verksamhet som avses med undantagen i punkterna 1–4 i den bestämmelsen, eller sådan verksamhet som i högre grad kännetecknas av att en tjänst tillhandahålls än av att egendom endast ställs till förfogande, såsom rätten att nyttja en golfbana, rätten att använda en bro mot att en vägavgift erläggs eller rätten att installera cigarettautomater i en affärslokal (se, för ett liknande synsätt, dom av den 4 oktober 2001, "Goed Wonen", C?326/99, EU:C:2001:506, punkterna 52 och 53, och dom av den 18 november 2004, Temco Europe, C?284/03, EU:C:2004:730, punkt 20).

20 Härav följer att den passiva karaktär som utarrendering eller uthyrning av fast egendom har, vilken motiverar undantaget från mervärdesskatt för sådan verksamhet enligt artikel 13 B b i sjätte direktivet, följer av själva transaktionens art och inte av det sätt på vilket nyttjanderättshavaren använder egendomen i fråga.

21 Som domstolen tidigare har slagit fast omfattar undantagets tillämpningsområde inte en verksamhet som inte enbart utgör ett passivt tillhandahållande av fast egendom utan även innefattar en rad andra kommersiella åtgärder från ägarens sida, såsom övervakning, förvaltning, kontinuerligt underhåll och tillhandahållande av andra anläggningar, vilka medför att uthyrningen av fast egendom inte, annat än under mycket speciella omständigheter, utgör den dominerande aspekten av denna tjänst (se, för ett liknande synsätt, dom av den 18 januari 2001, Stockholm Lindöpark, C?150/99, EU:C:2001:34, punkt 26).

22 Däremot medför inte den omständigheten att den som hyr fast egendom använder den för kommersiella ändamål i enlighet med villkoren i hyresavtalet i sig att det är uteslutet att egendomens ägare omfattas av det undantag från mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 13 B b i sjätte direktivet (se, för ett liknande synsätt, dom av den 15 november 2012, Leichenich, C?532/11, EU:C:2012:720, punkt 29).

23 Vad gäller det nationella målet konstaterar domstolen att det inte har ifrågasatts att jordbruksmarken, som är försedd med vinstockar och vars exploatering är föremål för det upplåtelseavtal som är i fråga i det nationella målet, utgör fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet. Det är inte nödvändigt att vinstockar som är planterade i marken inte går att skilja från denna för att de ska anses vara "fast egendom" i denna mening. Det är tillräckligt att de inte är mobila och att de inte enkelt kan skiljas från marken (se, för ett liknande synsätt, dom av den 16 januari 2003, Maierhofer, C?315/00, EU:C:2003:23, punkterna 32 och 33, och dom av den 15 november 2012, Leichenich, C?532/11, EU:C:2012:720, punkt 23). Så verkar vara fallet med dessa vinstockar, vilket det dock ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.

24 Vidare utgör ett avtal om upplåtelse av en jordbruksverksamhet, såsom det som är aktuellt i det nationella målet, utarrendering eller uthyrning av fast egendom i den mening som avses i nämnda bestämmelse, såsom den tolkats i punkterna 18–20 ovan. Avtalet innefattar nämligen att

markägaren upplåter jordbruksmark till nyttjanderättshavaren under ett år, med automatisk förlängning och i utbyte mot hyra. Det finns vidare inget i beslutet om hänskjutande som tyder på att ägaren utöver denna upplåtelse tillhandahållit nyttjanderättshavaren några andra kommersiella tjänster.

25 Vad mer specifikt gäller den hänskjutande domstolens fråga rörande upplåtelsens löptid och villkoren för dess förlängning, påminner domstolen om att varaktigheten av en upplåtelse inte i sig är avgörande för klassificeringen som en uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet, annat än när det gäller mycket korta perioder (se, för ett liknande synsätt, dom av den 18 november 2004, Temco Europe, C-284/03, EU:C:2004:730, punkt 21 och där angiven rättspraxis). Under alla omständigheter kan löptiden och villkoren för förlängning inte anses vara oförenliga med utarrendering eller uthyrning i den mening som avses i denna bestämmelse.

26 Övervägandena i punkt 24 ovan påverkas inte av vad den portugisiska regeringen har anfört i sitt skriftliga yttrande.

27 För det första innebär inte det förhållandet att den som hyr den fasta egendom som är i fråga i det nationella målet inte har samma rättigheter som en ägare, i synnerhet då nyttjanderättshavaren inte har rätt att ersätta vinstockar med en annan gröda utan måste fortsätta att bedriva den verksamhet som föreskrivs i avtalet, inte att avtalet inte skulle omfattas av de undantag som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet. Det framgår nämligen av den rättspraxis som angetts i punkt 18 ovan att sådana transaktioner ger nyttjanderättshavaren rätt att nyttja den fasta egendomen i fråga som om han vore ägare till den, särskilt genom att utesluta andra från att utöva en sådan rätt, men inte innebär att samtliga ägarens rättigheter till denna egendom överförs till nyttjanderättshavaren.

28 För det andra kan domstolen inte godta argumentet att avtalet i det nationella målet skulle vara mer omfattande än sådana transaktioner genom att det skulle röra sig om en överföring av samtliga tillgångar och rättigheter som ingår i den berörda jordbruksverksamheten och därmed vara av samma art som en företagsöverlåtelse. Den portugisiska regeringen har hävdats att avtalet även innebär en överföring av immateriella tillgångar och rättigheter, såsom rättsliga tillstånd att plantera vinstockar avsedda för vinproduktion, jordbruksföretagets kapacitet att generera vinst och ett företags firma eller emblem.

29 Domstolen framhåller att i den mån den fasta egendom som upplåtits enligt ett avtal endast har hyrts ut och äganderätten inte har övergått, utgör en sådan upplåtelse inte en överföring av samtliga tillgångar i den mening som avses i artikel 5.8 i sjätte direktivet (se, för ett liknande synsätt, dom av den 19 december 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punkterna 22 och 23).

30 Domstolen har vidare slagit fast att det ska anses vara fråga om ett enda tillhandahållande när två eller flera åtgärder eller handlingar som en beskattningsbar person utför har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande som det vore konstlat att dela upp (dom av den 19 december 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

31 I den mån som den portugisiska regeringen har gjort gällande att det upplåtelseavtal som är i fråga i det nationella målet inte enbart avser fast egendom utan även överföring av vissa immateriella tillgångar och rättigheter, kan dessa inte särskiljas från upplåtelsen av den fasta egendomen utan är en integrerad del av denna, så att detta upplåtelseavtal utgör ett enda tillhandahållande inom ramen för vilket den del som avser tillhandahållande av fast egendom utgör den huvudsakliga tjänsten. Mot den bakgrunden ska detta avtal anses utgöra en sådan transaktion som omfattas av tillämpningsområdet för artikel 13 B b i sjätte direktivet (se, analogt, dom av den

32 Även om tolkningsfrågan vidare inte uttryckligen nämner de undantag från mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 13 B b i sjätte direktivet, vilka räknas upp i den bestämmelsen och vilka för övrigt motsvarar de undantag som avses i artikel 135.2 i direktiv 2006/112, kan det, för att ge ett användbart svar till den hänskjutande domstolen, för övrigt konstateras att transaktionen i det nationella målet inte förefaller omfattas av något av dessa undantag.

33 När det gäller undantaget för uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner i artikel 13 B b första stycket 3 i sjätte direktivet, som den nationella domstolen hänvisat till i skälen i beslutet om hänskjutande och som den österrikiska regeringen hänvisat till i sitt skriftliga yttrande, kan det inte vara tillämpligt på omständigheterna i det nationella målet. För det första kan vinstockar inte anses utgöra verktyg eller maskiner. För det andra framgår det inte av handlingarna i målet att den jordbruksmark där den jordbruksverksamhet som upplåtelseavtalet i fråga avser bedrivs skulle vara försedd med redskap, maskiner eller andra kommersiella eller industriella tillgångar. I detta avseende har den hänskjutande domstolen anfört att även om det övertagande bolaget är verksamt inom sektorn för vinodling är det inte utrett att det även är verksamt inom sektorn för vinproduktion.

34 Även om den portugisiska regeringen har åberopat artikel 13 B b andra stycket i sjätte direktivet, enligt vilken medlemsstaterna får besluta om ytterligare begränsningar av tillämpningsområdet för undantaget i artikel 13 B b, har den regeringen inte nämnt någon bestämmelse i portugisisk lagstiftning som föreskriver ett sådant undantag och som kan tillämpas på den transaktion som är i fråga i det nationella målet.

35 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågan besvaras så, att artikel 13 B b i sjätte direktivet ska tolkas så, att det undantag från mervärdesskatt för uthyrning och utarrendering av fast egendom som föreskrivs i den bestämmelsen är tillämpligt på ett avtal om upplåtelse av jordbruksverksamhet på jordbruksmark som är försedd med vinstockar till ett företag som är verksamt inom sektorn för vinodling, som ingåtts för en tidsperiod på ett år och förlängs automatiskt, i utbyte mot hyra som ska betalas vid slutet av varje årlig period.

Rättegångskostnader

36 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 (åttonde avdelningen) följande:

Artikel 13 B b 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 det undantag från mervärdesskatt för uthyrning och utarrendering av fast egendom som föreskrivs i den bestämmelsen är tillämpligt på ett avtal om upplåtelse av jordbruksverksamhet på jordbruksmark som är försedd med vinstockar till ett företag som är verksamt inom sektorn för vinodling, som ingåtts för en tidsperiod på ett år och förlängs automatiskt, i utbyte mot hyra som ska betalas vid slutet av varje årlig period.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: portugisiska.