DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 25 oktober 2007 *

I mål C-174/06,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Corte suprema di cassazione (Italien) genom beslut av den 13 januari 2006, som inkom till domstolen den 3 april 2006, i målet

Ministero delle Finanze — Ufficio IVA di Milano

mot

CO.GE.P. Srl,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C.W.A. Timmermans samt domarna K. Schiemann, J. Makarczyk (referent), J.-C. Bonichot och C. Toader,

* Rättegångsspråk: italienska.

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Republiken Italien, genom S. Fiorentino, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom A. Aresu och M. Afonso, 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 omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Ministero delle Finanze — Ufficio IVA di Milano (nedan kallat Ufficio) och CO.GE.P., ett bolag med begränsat ansvar, (nedan kallat CO.GE.P.) som bereder och blandar oljederivat, avseende den skatterättsliga riktigheten av mervärdesskattefakturor som ställts ut av Consorzio Autonomo del Porto di Genova (ett autonomt konsortium som förvaltar Genuas hamn, nedan kallat konsortiet) för koncession avseende offentligägda kustområden (domanio marittimo; av det allmänna ägda kustområden som omfattas av särskilda regler avseende bland annat överlåtelse och upplåtelse av nyttjanderätt) och som är avsedda för förvaring, beredande och hantering av mineraloljor.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

3 Enligt elfte skälet i sjätte direktivet är syftet med detta direktiv bland annat att en gemensam förteckning över undantag från skatteplikt skall upprättas så att gemenskapernas egna medel kan uppbäras på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater.

4 I artikel 2.1 i sjätte direktivet föreskrivs att mervärdesskatt skall erläggas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".

5 I artikel 4.1, 4.2 och 4.5 i sjätte direktivet 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. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet.

...

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.

Dessa organ skall i vart fall betraktas som skattskyldiga personer när det gäller de verksamheter som är förtecknade i bilaga D, såvida de inte genomförs i försumbart liten skala.

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."

6 I artikel 13 B b i sjätte direktivet, som ingår i avdelning X under rubriken "Undantag från skatteplikt", föreskrivs följande:

"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."

Nationella bestämmelser

7 I artikel 1 i presidentdekret nr 633 av den 26 oktober 1972, som inför och reglerar mervärdesskatten (nedan kallat presidentdekret nr 633/72), föreskrivs följande:

"Mervärdesskatt påförs leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som sker inom statens territorium vid bedrivandet av en rörelse eller utövandet av ett yrke, samt påförs import oavsett vem som genomför den."

8 I artikel 10.8 i nämnda presidentdekret nr 633/72, i dess lydelse enligt artikel 35 bis i lagdekret nr 69 av den 2 mars 1989, omvandlad till lag nr 154 av den 27 april 1989, föreskrivs att följande är undantaget från skatteplikt: Icke finansiell uthyrning och utarrendering av jordbruksmark och jordbruksfastigheter samt annan mark som inte används för parkering av fordon, samt härtill hänförlig överlåtelse, upplösning och förlängning, byggnader, inbegripet tillhörande annex och byggmaterial samt

allmänt lös egendom som är avsedd att varaktigt betjäna uthyrd eller utarrenderad fast egendom av ovannämnt slag, med undantag för sådana föremål som till sin karaktär inte kan användas för något annat utan en genomgripande förändring och föremål som skall användas i privatbostäder som hyrs ut av de företag som har byggt dem för försäljning.

9 I artikel 36 i den italienska sjöfartslagen, som antagits genom kungligt dekret nr 327 (Codice della navigazione approvato con Regio decreto n° 327) av den 30 mars 1942 (*Gazzetta Ufficiale* nr 93 av den 18 april 1942, särskild utgåva), föreskrivs att sjöfartsmyndigheten under en tidsbegränsad period och med beaktande av allmänintresset kan upplåta besittnings- och nyttjanderätt, även exklusiv sådan, avseende särskilt reglerad offentlig egendom och områden av territorialhavet.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

10 Efter att ha bedömt att koncession avseende offentligägda kustområden skulle anses vara undantagen från mervärdesskatteplikt, ställde konsortiet ut fakturor till CO.GE. P. utan mervärdesskatt. Skattemyndigheten ålade emellertid, genom ett beskattningsbeslut, CO.GE.P. att i efterhand erlägga mervärdesskatt för åren 1991–1993.

11 CO.GE.P. överklagade den 30 maj 1996 beskattningsbeslutet till Commissione tributaria di primo grado di Milano (skattedomstol som dömer i första instans i Milano) och gjorde därvid gällande att det inte skulle påföras någon mervärdesskatt på de tjänster som tillhandahållits av konsortiet, bland annat eftersom förutsättningarna för mervärdesbeskattning inte var uppfyllda.

12 Domstolen biföll överklagandet i dom av den 19 november 1996.

13 Den 2 februari 1998 överklagade Ufficio domen och gjorde gällande att transaktionerna var mervärdesskattepliktiga, eftersom det var fråga om tjänster som tillhandahållits inom ramen för näringsverksamhet.

14 Genom dom av den 20 september och den 20 oktober 1999 ogillade Commissione tributaria regionale della Lombardia (skattedomstol som dömer i andra instans i regionen Lombardiet) överklagandet. Domstolen delade därvid CO.GE.P:s uppfattning att koncessionerna avseende särskilt reglerad offentlig egendom inte, till skillnad från vid uthyrning av fastigheter i egentlig mening, skulle anses utgöra vare sig leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i mervärdesskattelagstiftningen och därför inte var mervärdesskattepliktiga.

15 Genom en ansökan som inkom den 13 mars 2000 överklagade Ufficio domen till den hänskjutande domstolen.

16 Inför denna gjorde Ufficio gällande att konsortiet obestridligen var ett offentligt ekonomiskt organ (ente pubblico economico).

17 Ufficio gjorde även gällande att beviljandet av koncessioner visserligen är förenat med en befogenhet att företa en skönsmässig bedömning av offentligrättslig karaktär, men det sker dock inom ramen för ekonomisk verksamhet i syfte att erhålla en inkomst i form av avgifterna, vilka är avsedda för det offentliga organets verksamhet. En koncession för en depå för att lagra mineraloljor belägen vid en kust,

såsom i förevarande fall, har för övrigt inte något allmänintresse och utgör inte någon allmän nyttighet utan är endast av ekonomiskt intresse.

18 Den hänskjutande domstolen anmärkte i detta avseende att enligt den italienska skattemyndigheten skall det, för det fall en koncession såsom i förevarande fall beviljas av ett hamnorgan och inte av sjöfartsmyndigheten, anses att ett sådant beviljande utgör ekonomisk verksamhet med hänsyn till nämnda organs ekonomiska karaktär.

19 Den hänskjutande domstolen hänvisade i detta avseende till vissa förhållanden i nationell rätt.

20 Denna framhöll således att även om förhållandet mellan det beviljande organet och koncessionshavaren består av en förvaltningsrättslig rättsakt som är av myndighetsutövande karaktär, ensidig och skönsmässig, är det dock en förutsättning för rättsakten att den berörda parten har gjort en viljeförklaring i syfte att erhålla koncessionen. Förhållandet mellan det beviljande organet och koncessionshavaren regleras i ett ömsesidigt ingånget avtal.

21 Den hänskjutande domstolen fastställde dessutom att enligt de nationella bestämmelserna är det inte möjligt att betrakta koncessioner avseende särskilt reglerade offentligägda hamnområden som "hamntjänster".

22 Det följer slutligen av beslutet om hänskjutande att enligt Corte suprema di cassaziones rättspraxis (dom nr 6281 av den 26 maj 1992, och nr 10097 av den 25 juli 2001) skall koncession avseende särskilt reglerad offentlig egendom, trots dess administrativa och myndighetsutövande karaktär, inte omfattas av systemet för offentligrättsliga koncessioner för ensam nyttjanderätt avseende sådan egendom när

koncessionen beviljas av offentliga hamnorgan. När en koncession omfattas av nämnda organs ekonomiska verksamhet jämställs koncessionerna nämligen uttryckligen med hyresavtal avseende fast egendom trots att andra bestämmelser är tillämpliga på dem. Det innebär följaktligen att koncessionerna avseende särskilt reglerad offentlig egendom skall anses utgöra transaktioner som är belagda med mervärdesskatt.

23 Mot denna bakgrund beslutade Corte suprema di cassazione att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Skall upplåtelse av en nyttjanderätt, som kan vara exklusiv, till en offentligägd egendom under en bestämd period och mot ersättning som är betydligt lägre än egendomens värde, anses utgöra uthyrning av fast egendom som är undantagen från mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 B b i sjätte direktivet 77/338/EEG, när det inte tillhandahålls tjänster som har ett värde som är högre än värdet på nyttjanderätten till egendomen och när ett offentligt organ, som bedriver näringsverksamhet, på den berördes begäran upplåter nyttjanderätten genom att anta en administrativ rättsakt, såsom är fallet vid koncession avseende offentlig egendom, vilken koncession regleras i nationell rätt, och inte genom avtal?"

Prövning av tolkningsfrågan

24 Det följer av beslutet om hänskjutande att konsortiet är ett offentligt ekonomiskt organ som, avseende förvaltningen av den offentligägda egendom som anförtrotts detta, bland annat genom antagandet av självständiga beslut, inte agerar i statens namn och för dennas räkning, trots att staten kvarstår som ägare till egendomen, utan i eget namn.

25 Vidare uppfyller konsortiet inte de kumulativa förutsättningarna för att kunna tillämpa bestämmelsen om befrielse från skattskyldighet i artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet, nämligen att verksamheten utövas av ett offentligrättsligt organ och att verksamheten utövas av detta organ i dess egenskap av myndighet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 december 2000 i mål C-446/98, Fazenda Pública, REG 2000, s. I-11435, punkt 15).

26 Vid bedömningen av huruvida förevarande rättsförhållande omfattas av begreppet "uthyrning av fast egendom" i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet, skall det inledningsvis erinras om att enligt fast rättspraxis utgör undantagen från skatteplikt i artikel 13 i nämnda direktiv självständiga gemenskapsrättsliga begrepp och skall således ges en gemenskapsrättslig tolkning (se dom av den 12 juni 2003 i mål C-275/01, Sinclair Collis,REG 2003, s. I-5965, punkt 22, av den 18 november 2004 i mål C-284/03, Temco Europe, REG 2004, s. I-11237, punkt 16, och av den 3 mars 2005 i mål C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn,REG 2005, s. I-1527, punkt 27).

27 Vidare skall de uttryck som i artikel 13 i sjätte direktivet används för att beskriva undantagen från skatteplikt tolkas strikt, eftersom de innebär ett avsteg från den allmänna princip enligt vilken mervärdesskatt skall betalas för varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en skattskyldig person mot vederlag (se, bland annat, dom av den 12 september 2000 i mål C-358/97, kommissionen mot Irland, REG 2000, s. I-6301, punkt 52, dom av den 18 januari 2001 i mål C-150/99, Stockholm Lindöpark, REG 2001, s. I-493, punkt 25, och domen i det ovannämnda målet Sinclair Collis, punkt 23).

28 Denna regel om en strikt tolkning innebär emellertid inte att de uttryck som används för att definiera undantagen skall tolkas på ett sådant sätt att undantagen inte får avsedd effekt (se domen i det ovannämnda målet Temco Europe, punkt 17).

29 Artikel 13 B b i sjätte direktivet innehåller dessutom inte någon uttrycklig definition av begreppet "uthyrning" och hänvisar inte heller till de definitioner av detta begrepp som antagits i medlemsstaternas rättsordningar (se dom av den 4 oktober 2001 i mål C-326/99, Goed Wonen, REG 2001, s. I-6831, punkt 44).

30 Nämnda bestämmelse skall följaktligen tolkas mot bakgrund av sammanhanget, ändamålen och systematiken i sjätte direktivet och då särskilt med beaktande av undantagets däri angivna *ratio legis* (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Goed Wonen, punkt 50, och Fonden Marselisborg Lystbådehavn, punkt 28).

31 I sin rättspraxis har domstolen fastställt att uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet i huvudsak består i att en hyresvärd, mot ersättning och för en tid som överenskommits, till en hyresgäst upplåter rätten att nyttja en fastighet som om han vore ägare av den och att motsätta sig att någon annan erhåller en sådan rätt (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Goed Wonen, punkt 55, dom av den 9 oktober 2001 i mål C-409/98, Mirror Group, REG 2001, s. I-7175, punkt 31, och av den 8 maj 2003 i mål C-269/00, Seeling,REG 2003, s. I-4101, punkt 49, och domen i det ovannämnda målet Temco Europe, punkt 19).

32 Målet vid den nationella domstolen avser ett rättsförhållande inom ramen för vilket ett företag har getts en besittnings- och nyttjanderätt, som kan vara exklusiv, till offentligägda kustområden, närmare bestämt till ett kustlager avsett för förvaring, beredande och hantering av mineraloljor under en bestämd period och mot ersättning som är betydligt lägre än egendomens värde.

33 Med hänsyn till dess innehåll kan ett sådant rättsförhållande liknas vid en avtalshandling som äger rum inom ramen för konsortiets verksamhet såsom näringsidkare.

34 Det bör påpekas att det grundläggande inslaget i nämnda förhållande, vilket är detsamma vid uthyrning av fast egendom, består i att ställa ett område, det vill säga en del av ett offentligägt kustområde, till förfogande mot ersättning vilket ger avtalsparten rätt att ta detta i besittning och nyttja det samt att motsätta sig att någon annan erhåller en sådan rätt.

35 Följaktligen leder iakttagandet av principen om mervärdesskattens neutralitet, liksom kravet på en enhetlig tillämpning av bestämmelserna i sjätte direktivet, särskilt de om undantag från skatteplikt, till att ett förhållande såsom det i målet vid den nationella domstolen kan liknas vid uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b i nämnda direktiv.

36 Mot bakgrund av vad som anförts ovan skall frågan som ställts besvaras på följande sätt: Artikel 13 B b i sjätte direktivet skall tolkas så att ett rättsförhållande som det som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen, avseende en upplåtelse av en besittnings- och nyttjanderätt, som kan vara exklusiv, till särskilt reglerad offentlig egendom, närmare bestämt offentligägda kustområden, under en bestämd period och mot ersättning, omfattas av begreppet "uthyrning av fast egendom" i den mening som avses i nämnda artikel.

Rättegångskostnader

37 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.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra 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, skall tolkas så att ett rättsförhållande som det som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen, avseende en upplåtelse av en besittnings- och nyttjanderätt, som kan vara exklusiv, till särskilt reglerad offentlig egendom, närmare bestämt offentligägda kustområden, under en bestämd period och mot ersättning, omfattas av begreppet "uthyrning av fast egendom" i den mening som avses i nämnda artikel.

Underskrifter