Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 17 januari 2013*

”Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Artikel 135.1 k, jämförd med artikel 12.1 och 12.3 — Obebyggd mark — Mark för bebyggelse — Begrepp — Rivningsarbeten till förberedelse för framtida bebyggelse — Undantag från mervärdesskatteplikt”

I mål C-543/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) genom beslut av den 9 september 2011, som inkom till domstolen den 24 oktober 2011, i målet

Woningstichting Maasdriel

mot

Staatssecretaris van Financiën,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden E. Jarašiūnas samt domarna C. Toader (referent) och C.G. Fernlund,

generaladvokat: N. Wahl,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 22 november 2012,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Woningstichting Maasdriel, genom H. de Kat, advocaat,

— Nederländernas regering, genom J. Langer och C. Wissels, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och P. van Nuffel, båda i egenskap av ombud,

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

följande

* Rättegångsspråk: nederländska.

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 135.1 k, jämförd med artikel 12.1 och 12.3 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Woningstichting Maasdriel (nedan kallat Woningstichting) och Staatssecretaris van Financiën (statssekreteraren vid finansministeriet), angående undantaget från skyldigheten att betala stämpelskatt vid förvärv av fast egendom, varvid en förutsättning för detta undantag från skatteplikt enligt nederländsk rätt är att transaktionen är mervärdesskattepliktig.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3 Artikel 12.1 och 12.3 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”1. Medlemsstaterna får anse som beskattningsbar person var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som hänför sig till sådana verksamheter som avses i artikel 9.1 andra stycket, särskilt någon av följande transaktioner:

...

b) Leverans av mark för bebyggelse.

...

3. I punkt 1 b avses med mark för bebyggelse råmark eller iordningställd mark som av medlemsstaterna definierats som sådan mark.”

4 I artikel 135.1 k i detta direktiv föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

k) Leverans av annan obebyggd mark än sådan mark för bebyggelse som avses i artikel 12.1 b.

…”

Den nederländska rätten

5 I artikel 11 i 1968 års lag om omsättningsskatt (Wet op de omzetbelasting 1968) av den 28 juni 1968 (*Staatsblad* 1968, nr 329), i den lydelse som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad lagen om omsättningsskatt), föreskrivs följande:

”1. I enlighet med de villkor som anges i förordning undantas följande från skatteplikt:

a) Leverans av fast egendom och rättigheter som belastar sådan egendom, förutom

1) leverans av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på, innan de tas i bruk för första gången eller högst två år efter detta datum, samt leverans av mark för bebyggelse,

…

4. Vid tillämpningen av punkt 1 a 1 ska med mark för bebyggelse förstås all obebyggd mark

a) på vilken det utförs eller har utförts anläggningsarbeten,

b) som iordningställs eller har iordningställts enbart i syfte att marken ska användas,

c) i närheten av vilken mark iordningställs eller har iordningställts, eller

d) för vilken bygglov har meddelats,

för att byggnader ska uppföras på marken.”

6 Artikel 2.1 i lagen om skatt på juridiska transaktioner (Wet op belastingen van rechtsverkeer) föreskrivs att ”’stämpelskatt’ är en skatt som ska erläggas för förvärv av fast egendom i Nederländerna eller rättigheter som belastar sådan egendom”.

7 Enligt artikel 15.1 a i nämnda lag gäller – enligt de villkor som anges i förordning – ett undantag från stämpelskatt för ett förvärv ”genom leverans i den mening som avses i artikel 11.1 a 1 i [lagen om omsättningsskatt] … som är omsättningsskattepliktigt, om inte egendomen används som tillgång och förvärvaren helt eller delvis kan dra av omsättningsskatten enligt artikel 15 i [lagen om omsättningsskatt]”.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

8 Den 13 november 2006 ingick Woningstichting ett köpeavtal med kommunen Maasdriel (nedan kallad säljaren) angående köp av mark. Vid den tidpunkten stod en byggnad på marken som hade använts som bibliotek (nedan kallad den befintliga byggnaden), intill vilken en allmän parkering var anlagd.

9 I köpeavtalet stadgades att ”den sålda egendomen [skulle] levereras i byggfärdigt skick”, eftersom Woningstichting hade för avsikt att uppföra bostadshus, eventuellt i kombination med kontorshus med parkeringsplatser, på marken. Parterna hade kommit överens om att säljaren skulle riva den befintliga byggnaden och avlägsna parkeringsplatsens vägbeläggning. Det överenskomna priset för marken uppgick till 1 380 000 euro (exklusive mervärdesskatt) plus rivningskostnaderna, som beräknades uppgå till 22 000 euro (exklusive mervärdesskatt).

10 Under januari och februari månader 2007 rev säljaren byggnaden och forslade bort rivningsavfallet.

11 Marken levererades till Woningstichting i samband med ägarbytet, vilket skedde genom en officiell handling upprättad inför notarius publicus den 2 mars 2007. Vid den tidpunkten användes fortfarande parkeringsplatsen, vägbeläggningen hade ännu inte avlägsnats och Woningstichting hade ännu inte erhållit det nödvändiga bygglovet för att genomföra sitt projekt, som befann sig på plan- och ritningsstadiet.

12 I nederländsk rätt föreskrivs – för att undvika dubbel beskattning – att den som förvärvar fast egendom, om förvärvet är mervärdesskattepliktigt, är undantagen från skyldigheten att betala stämpelskatt på köpeskillingen. Leverans av mark för bebyggelse är mervärdesskattepliktig. Leverans av obebyggd mark är däremot undantagen från mervärdesskatteplikt och därför fortfarande underkastad stämpelskatt.

13 Woningstichting betalade mervärdesskatt till säljaren för den aktuella leveransen. Woningstichting ansåg att leveransen avsåg mark för bebyggelse och att den följaktligen var mervärdesskattepliktig, vilket innebar att det inte förelåg någon skyldighet att betala stämpelskatt.

14 Skattemyndigheten fann emellertid att leveransen i fråga avsåg obebyggd mark, vilken som sådan var undantagen från mervärdesskatteplikt, och att det därmed förelåg en skyldighet att betala stämpelskatt för förvärvet. Woningstichting erhöll därför ett beslut om att stämpelskatt skulle betalas. Då Woningstichtings begäran om omprövning av detta beslut inte föranledde någon ändring, överklagades beslutet till Rechtbank te Arnhem (distriktsdomstolen i Arnhem). Rechtbank te Arnhem ogillade talan.

15 Woningstichting överklagade domen till Gerechtshof te Arnhem (appellationsdomstolen i Arnhem), vilken ogillade överklagandet.

16 Med hänvisning till dom av den 19 november 2009 i mål C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed (REG 2009, s. I-11079) slog Gerechtshof te Arnhem fast att säljaren hade levererat obebyggd mark, eftersom hela byggnaden vid tidpunkten för leveransen hade rivits och parterna hade kommit överens om att parkeringens vägbeläggning skulle avlägsnas av säljaren efter det att marken hade levererats. Rätten slog också fast att marken inte kunde betraktas som mark för bebyggelse, eftersom rivningen av byggnaden och avlägsnandet av parkeringens vägbeläggning inte kunde anses utgöra ”anläggningsarbeten” i den mening som avses i artikel 11.4 a i lagen om omsättningsskatt. Parterna hade inte heller kommit överens om andra arbeten. Vidare fann Gerechtshof te Arnhem att befintliga iordningställanden i närheten av den aktuella marken, vilka kunde vara användbara för nybyggnationen, inte kunde betraktas som iordningställanden i den mening som avses i artikel 11.4 c i nämnda lag.

17 Woningstichting överklagade denna dom till Hoge Raad der Nederlanden.

18 Den hänskjutande domstolen menar att det följer av dess egen praxis att artikel 11.4 a i lagen om omsättningsskatt ska tolkas så, att den mark som friläggs vid en fullständig rivning av en byggnad inte kan anses utgöra mark för bebyggelse annat än om det, efter det att byggnaden har rivits, har utförts anläggningsarbeten på marken i syfte att uppföra nya byggnader. Enligt rätten framgår det av denna praxis att rivningen inte utgör anläggningsarbeten i den mening som avses i artikel 11.4 a i denna lag. Detta gäller även om rivningen utförs i syfte att nya byggnader senare ska kunna uppföras på den frilagda marken. Enligt Hoge Raad innebär inte rivningsarbetena i sig att marken ska betraktas som mark för bebyggelse, vilket gäller oberoende av parternas avsikt att använda marken för nybyggnation.

19 Rätten har emellertid påpekat att EU-domstolen, i dom av den 28 mars 1996 i mål C-468/93, Gemeente Emmen (REG 1996, s. I-1721, punkterna 20 och 25) och i domen i det ovannämnda målet Don Bosco Onroerend Goed (punkt 43), redan har slagit fast att ”det ankommer på medlemsstaterna att definiera den mark som ska anses vara mark för bebyggelse [med beaktande av] syftet med [sjätte mervärdesskattedirektivet], nämligen att endast undanta från mervärdesskatteplikt [leveranser] av obebyggd mark som inte är avsedd för bebyggelse”.

20 Mot bakgrund av denna praxis från domstolen är Gerechtshof te Arnhem osäker på huruvida medlemsstaternas rätt att definiera begreppet mark för bebyggelse innebär att en medlemsstat får medge undantag från mervärdesskatteplikt för leverans av obebyggd mark som uppstått genom rivning av befintliga byggnader, även om dessa arbeten har utförts i syfte att kunna uppföra nya byggnader på marken. Den nationella domstolen vill även få klarhet i huruvida det, för att avgöra om den aktuella leveransen avser ”obebyggd mark som inte är avsedd för uppförande av en byggnad” i den mening som avses i domen i det ovannämnda målet Gemeente Emmen, räcker att beakta de omständigheter som förelåg vid den tidpunkt då marken blev obebyggd, utan hänsyn till tidigare rivningsarbeten.

21 Under dessa omständigheter beslutade Hoge Raad der Nederlanden att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Ska artikel 135.1 k i [mervärdesskattedirektivet], jämförd med artikel 12.1 och 12.3 i nämnda direktiv, tolkas så, att undantag från mervärdesskatteplikt i vart fall inte får medges för leverans av obebyggd mark som har uppstått genom rivning av en befintlig byggnad på denna mark, när rivningen har utförts i syfte att uppföra en ny byggnad på marken?”

Prövning av tolkningsfrågan

22 Den nationella domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida artikel 135.1 k i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 12.1 och 12.3 i nämnda direktiv, ska tolkas så, att undantaget från mervärdesskatteplikt i den förstnämnda artikeln omfattar en transaktion, liknande den i det nationella målet, avseende leverans av obebyggd mark som uppstått genom rivning av en på marken befintlig byggnad, även om inga andra iordningställanden än rivningen hade företagits vid leveranstillfället, men marken var avsedd för byggnation.

23 Den nederländska regeringen anser att det inte har utförts några iordningställanden i den mening som avses i den nederländska lagstiftningen i förevarande fall och motsätter sig möjligheten att beakta parternas avsikt för att fastställa huruvida marken i det nationella målet ska karakteriseras som obebyggd mark eller mark för bebyggelse.

24 Woningstichting och Europeiska kommissionen däremot anser att de villkor i den nederländska lagstiftningen genom vilka mark för bebyggelse definieras är alltför restriktiva och inte täcker alla situationer i vilka mark kan anses vara avsedd för bebyggelse. Woningstichting och Europeiska kommissionen anser även att det, mot bakgrund av omständigheterna i målet, klart framgår att marken i det nationella målet objektivt kan anses vara avsedd för bebyggelse.

25 Domstolen erinrar inledningsvis om att de uttryck som används för att bestämma undantagen från skatteplikt i artikel 135 i mervärdesskattedirektivet enligt fast rättspraxis ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje leverans av varor och varje tillhandahållande av tjänster från en skattskyldig person som sker mot vederlag. Tolkningen av dessa uttryck måste dock vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag från skatteplikt och uppfylla kraven enligt principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Således innebär denna regel om restriktiv tolkning inte att de ord som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 135 ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juli 2012 i mål C-326/11, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

26 Enligt artikel 135.1 k i mervärdesskattedirektivet är leverans av annan obebyggd mark än sådan mark för bebyggelse som avses i artikel 12.1 b i samma direktiv undantagna från skatteplikt. Enligt artikel 12.3 i detta direktiv ska vid tillämpningen av artikel 12.1 b med mark för bebyggelse avses råmark eller iordningställd mark som av medlemsstaterna definierats som sådan mark.

27 Härav följer att leveranser av mark för bebyggelse är mervärdesskattepliktiga, och att de inte omfattas av undantagen i artikel 135 i mervärdesskattedirektivet, vilka undantag ska tolkas restriktivt.

28 Genom artikel 11.4 a i mervärdesskattedirektivet införlivas dessa bestämmelser i mervärdesskattedirektivet med nederländsk rätt, och mark för bebyggelse ska enligt den artikeln bland annat anses avse all obebyggd mark på vilken det utförs eller har utförts anläggningsarbeten för att byggnader ska uppföras på marken.

29 Enligt den nationella rättspraxis som citerats av den hänskjutande domstolen ska begreppet ”anläggningsarbeten” i nämnda nationella bestämmelse tolkas på så sätt att det inte inkluderar rivningsarbeten, även om det står klart att rivningsarbetena har företagits i syfte att uppföra nya byggnader.

30 Domstolen påpekar för det första att medlemsstaterna, när de definierar vilken mark som ska anses vara mark för bebyggelse, ska iaktta syftet med artikel 135.1 k i mervärdesskattedirektivet, nämligen att från mervärdesskatteplikt endast undanta leveranser av obebyggd mark som inte är avsedd för bebyggelse (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Gemeente Emmen, punkterna 24 och 25, och domen i det ovannämnda målet Don Bosco Onroerend Goed, punkt 43).

31 För att säkerställa ett iakttagande av principen om skatteneutralitet, vilken är en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt, och vilken utgör hinder för att jämförbara och således konkurrerande varuleveranser behandlas olika i mervärdesskattehänseende och att näringsidkare som genomför samma transaktioner behandlas på olika sätt när det gäller påförande av mervärdesskatt (dom av den 29 oktober 2009 i mål C-29/08, SKF, REG 2009, s. I-10413, punkt 67 och där angiven rättspraxis), är det nödvändigt att all obebyggd mark på vilken en byggnad ska uppföras, och som därmed är avsedd för bebyggelse, omfattas av den nationella definitionen i fråga.

32 För det andra påpekas att parternas uttryckliga avsikt i fråga om skyldigheten att betala mervärdesskatt för en transaktion ska beaktas vid en helhetsbedömning av omständigheterna kring en sådan transaktion, förutsatt att den kan stödjas av objektiva omständigheter (domen i det ovannämnda målet J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

33 Såsom domstolen redan har slagit fast kan en sådan omständighet bland annat vara hur långt de av säljaren utförda omvandlingsarbetena är framskridna vid leveranstillfället (domen i det ovannämnda målet J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, punkt 34). Rivningsarbeten som säljaren färdigställer före leveranstidpunkten i syfte att nya byggnader ska kunna uppföras, eller ett åtagande av säljaren att utföra sådana rivningsarbeten för framtida bebyggelse, kan också utgöra sådana omständigheter.

34 Domstolen påpekar att det framgår av beslutet om hänskjutande att det i det nationella målet är utrett att rivningen av byggnaden, vid leveranstillfället, hade utförts eller skulle, med avseende på parkeringen, utföras, i syfte att nya byggnader skulle uppföras.

35 Det ankommer under alla förhållanden på den nationella domstolen att göra en helhetsbedömning av omständigheterna kring transaktionen i det nationella målet vid leveranstillfället, inklusive parternas avsikt förutsatt att den kan stödjas av objektiva omständigheter, för att avgöra huruvida transaktionen i det nationella målet avser mark för bebyggelse.

36 Mot bakgrund av det ovan anförda ska frågan besvaras enligt följande. Artikel 135.1 k i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 12.1 och 12.3 i detta direktiv, ska tolkas så, att undantaget från mervärdesskatteplikt i den förstnämnda artikeln inte omfattar en transaktion, liknande den i det nationella målet, avseende leverans av obebyggd mark som uppstått till följd av rivning av en på marken befintlig byggnad, även om inga andra iordningställanden på marken än rivningen hade utförts vid leveranstillfället, om det vid en helhetsbedömning av omständigheterna kring transaktionen vid leveranstillfället, inklusive parternas avsikt, om denna kan stödjas av objektiva omständigheter, framkommer att den aktuella marken vid nämnda tidpunkt verkligen var avsedd att bebyggas, vilket det ankommer på den nationella domstolen att avgöra.

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 (åttonde avdelningen) följande:

Artikel 135.1 k i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförd med artikel 12.1 och 12.3 i detta direktiv, ska tolkas så, att undantaget från mervärdesskatteplikt i den förstnämnda artikeln inte omfattar en transaktion, liknande den i det nationella målet, avseende leverans av obebyggd mark som uppstått till följd av rivning av en på marken befintlig byggnad, även om inga andra iordningställanden av marken än rivningen hade utförts vid leveranstillfället, om det vid en helhetsbedömning av omständigheterna kring transaktionen vid leveranstillfället, inklusive parternas avsikt, om denna kan stödjas av objektiva omständigheter, framkommer att den aktuella marken vid nämnda tidpunkt verkligen var avsedd att bebyggas, vilket det ankommer på den nationella domstolen att avgöra.

Underskrifter