Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 18 juli 2013*

”Mervärdesskatt — Sjätte direktivet 77/388/EEG — Artiklarna 17 och 13 B d punkt 6 — Undantag från skatteplikt — Avdrag för ingående mervärdesskatt — Pensionsfonder — Begreppet särskild investeringsfond”

I mål C-26/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Gerechtshof te Leeuwarden (Nederländerna) genom beslut av den 3 januari 2012, som inkom till domstolen den 18 januari 2012, i målet

Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand

mot

Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden L. Bay Larsen samt domarna J. Malenovský, U. Lõhmus, M. Safjan (referent) och A. Prechal,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 6 februari 2013,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand, genom E.M. van Kasteren, O.L. Mobach och C. Evers, belastingadviseurs,

— Nederländernas regering, genom B. Koopman och C. Wissels, båda i egenskap av ombud,

— Förenade kungarikets regering, genom H. Walker, O. Thomas och L. Christie, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av R. Hill, barrister,

— Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: nederländska.

och efter att den 18 april 2013 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 13 B d punkt 6 och 17 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand (nedan kallad PPG) och Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen (nedan kallad Inspecteur) rörande ett omprövningsbeslut avseende mervärdesskatt för perioden den 1 januari 2001–31 december 2002.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 4.1 och 4.2 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.”

4 I artikel 6.4 i direktivet stadgas följande:

”Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, skall han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.”

5 Enligt artikel 11 A.1 a i nämnda direktiv är beskattningsunderlaget vid leveranser av varor allt vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part.

6 I artikel 13 B i sjätte direktivet 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:

a) Försäkrings- och återförsäkringstransaktioner, däribland närstående tjänster som utförs av försäkringsmäklare och försäkringsagenter.

...

d) Följande transaktioner:

...

6. Förvaltning av särskilda investeringsfonder såsom dessa definieras av medlemsstaterna.

...”

7 I artikel 17 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan skattskyldig person.

b) ...

5. När varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och med avseende på vilka mervärdeskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdeskatten inte är avdragsgill, skall bara den andel av mervärdeskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

...”

Nederländsk rätt

8 I artikel 2 i 1968 års lag om omsättningsskatt (Wet op de omzetbelasting 1968, nedan kallad lagen) stadgas följande:

”Den skatt som har tagits ut på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster till näringsidkaren, på dennes gemenskapsinterna förvärv av varor och på import av varor för näringsidkarens räkning får dras av från den skatt som ska betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster.”

9 Artikel 11 i nämnda lag har följande lydelse:

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

...

i) Följande transaktioner:

...

3. Förvaltning av kapital som anskaffas av investeringsfonder och investeringsbolag för kollektiva investeringar.

...”

10 I artikel 15 i lagen föreskrivs följande:

”1. Den skatt som avses i artikel 2 som aktören drar av är:

Den skatt som andra näringsidkare i enlighet med tillämpliga regler har fakturerat näringsidkaren för de varor och tjänster som de har tillhandahållit honom under redovisningsperioden,

...

c) den skatt som ska betalas för redovisningsperioden:

…

för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster till näringsidkaren.

…”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 För att uppfylla sina rättsliga skyldigheter i förhållande till de anställda i sina företag har PPG upprättat pensionsordningar i Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland (nedan kallad pensionsfonden). Enligt nederländsk rätt är pensionsfonden åtskild från PPG såväl rättsligt som skattemässigt. Avgifterna för pensionsordningarna betalas i sin helhet av PPG och inte av arbetstagarna.

12 PPG och den nederländska regeringen har vid förhandlingen bekräftat att enligt gällande nederländsk rätt vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet kunde arbetsgivare välja om de själva ville upprätta en pensionsfond eller om de ville överlåta genomförandet av sina skyldigheter till ett försäkringsbolag till vilket de betalade in avgifter och vilket ansvarade för utbetalning av pensioner till pensionerade anställda. Det var emellertid inte möjligt att behålla pensionsordningen internt i företaget.

13 Ett dotterbolag till PPG, PPG Industries Fiber Glass BV, slöt avtal med i Nederländerna etablerade tjänsteleverantörer om administration av pensionerna och pensionsfondens förmögenhetsförvaltning. Dotterbolaget betalade kostnaderna för dessa tjänster och de övervältrades inte på pensionsfonden. PPG gjorde avdrag för ingående mervärdesskatt med avseende på dessa kostnader för åren 2001 och 2002 med 139 304,23 euro.

14 PPG mottog ett omprövningsbeslut avseende mervärdesskatt för perioden den 1 januari 2001–31 december 2002. Inspecteur vidhöll omprövningsbeslutet vid omprövning. Rechtbank Leeuwarden ogillade den talan som väckts mot Inspecteurs beslut. PPG överklagade domen till Gerechtshof te Leeuwarden.

15 Parterna är vid Gerechtshof te Leeuwarden oeniga om huruvida det var korrekt av Inspecteur att göra en omprövning av den mervärdesskatt som PPG dragit av.

16 PPG anser att frågan ska besvaras nekande och har påpekat att pensionskostnaderna för deltagarnas anställda ska betraktas som allmänna driftskostnader och att företaget därför har rätt till avdrag enligt artikel 15.1 i lagen för den mervärdesskatt som det fakturerats. PPG har vidare åberopat undantaget från skatteplikt i artikel 11.1 i samt att lagen är tillämplig på de tjänster som tillhandahållits PPG rörande de anställdas pensioner.

17 Inspecteur har påpekat att PPG inte i sig kan betraktas som mottagare av de tjänster som har lämnats i uppdrag till pensionsfonden utan att fakturera ett vederlag för detta och således inte har rätt att dra av den mervärdesskatt som PPG har fakturerats beträffande dessa tjänster. Vad beträffar frågan om undantag från skatteplikt för mervärdesskatt bedömde Inspecteur att pensionsfonderna inte kunde betraktas som ”särskilda investeringsfonder”.

18 Mot denna bakgrund beslutade Gerechtshof te Leeuwarden att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Kan en skattskyldig person, som med stöd av nationell pensionslagstiftning har upprättat en separat pensionsfond för att trygga pensionsrättigheterna för sina anställda och före detta anställda, i deras egenskap av andelsägare i fonden, med stöd av artikel 17 i [sjätte direktivet] dra av den ingående mervärdesskatt som vederbörande har betalat för de tjänster som tillhandahållits för att kunna genomföra pensionsordningen och för pensionsfondens verksamhet?

2) Kan en pensionsfond, som upprättats i syfte att till lägsta möjliga kostnad betala ut pensioner till andelsägarna i pensionsfonden, varvid förmögenhet samlas och investeras av eller på uppdrag av andelsägarna och dessa får ta del av vinstresultatet, klassificeras som en ’särskild investeringsfond’ ’ i den mening som avses i artikel 13 B d 6 i [sjätte direktivet]?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

19 Den nationella domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artikel 17 i sjätte direktivet ska tolkas så att en skattskyldig som har upprättat en pensionsfond som en separat rättslig och skattemässig enhet för att trygga pensionsrättigheterna för sina anställda och före detta anställda kan dra av den mervärdesskatt som den har betalat för fondens förvaltning och verksamhet.

20 För att svara på denna fråga ska det inledningsvis erinras om att avdragssystemet enligt sjätte direktivet har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar därigenom en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig (se dom av den 22 mars 2012 i mål C-153/11, Klub, punkt 35 och av den 4 oktober 2012 i mål C-550/11, PIGI, punkt 21).

21 För att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska tillerkännas den skattskyldige och för att avgöra omfattningen av en sådan rättighet krävs det i princip ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger (se dom av den 8 juni 2000 i mål C-98/98, Midland Bank, REG 2000, s. I-4177, punkt 24 och av den 22 februari 2001 i mål C-408/98, Abbey National, REG 2001, s. I-1361, punkt 26).

22 Den skattskyldiga personen tillerkänns emellertid också avdragsrätt när det saknas ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, när kostnaderna för tjänsterna i fråga utgör en del av den skattskyldiga personens allmänna omkostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som vederbörande tillhandahåller. Sådana kostnader har nämligen ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiges samlade ekonomiska verksamhet (se dom av den 21 februari 2013 i mål C-104/12, Becker, punkt 20).

23 Förhandenvaron av ett direkt och omedelbart samband förutsätter hur som helst att kostnaden för de ingående tjänsterna ingår i priset på varje enskild utgående transaktion eller i priset på varor och tjänster som den skattskyldige tillhandahåller inom ramen för sin ekonomiska verksamhet (se dom av den 29 oktober 2009 i mål C-29/08, SKF, REG 2009, s. I-10413, punkt 60, av den 16 februari 2012 i mål C-118/11, Eon Aset Menidjmunt, punkt 48 samt av den 30 maj 2013 i mål C-651/11, X, punkt 55).

24 Det ska således prövas huruvida förhandenvaron av ett sådant samband i detta fall framgår av samtliga omständigheter hänförliga till de berörda transaktionerna, trots den omständigheten att den fond som upprättats av PPG utgör en från PPG åtskild rättslig enhet.

25 Det är utrett i det nationella målet att PPG har köpt de berörda tjänsterna för att trygga administrationen av sina anställdas pensioner och för förvaltning av förmögenheten i den fond som har upprättats för att trygga dessa pensioner. Genom att upprätta fonden har PPG uppfyllt en rättslig skyldighet som åvilade bolaget i egenskap av arbetsgivare och i den omfattning som kostnaderna för de tjänster som PPG har köpt in utgör en del av de allmänna omkostnaderna, vilket det ankommer på den nationella domstolen att pröva, utgör de som sådana komponenter i priset på PPG:s produkter (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 maj 2005 i mål C-465/03, Kretztechnik, REG 2005, s. I--4357, punkt 36).

26 Under sådana omständigheter är det rimligt att anta att tjänsterna har köpts in enbart för den skattskyldiga personens skattepliktiga verksamhet och att det föreligger ett direkt och omedelbart samband.

27 Om det inte skulle vara möjligt att dra av den ingående skatten skulle den skattskyldiga personen, på grund av att lagstiftaren har valt att skydda pensionerna genom en rättslig åtskillnad mellan arbetsgivaren och pensionsfonden, inte enbart berövas den skattemässiga fördel som följer av en tillämpning av bestämmelserna om avdrag utan det skulle även innebära att mervärdesskattens neutralitet inte längre garanteras.

28 Detta konstaterande vederläggs inte av möjligheten, vilken framfördes vid förhandlingen, att uppfylla den rättsliga skyldigheten att trygga en pensionsordning för den skattskyliga personens anställda på andra sätt än genom att upprätta en separat rättslig och skattemässig enhet. Ett motsatt ställningstagande skulle nämligen inskränka de skattskyldiga personernas frihet att själva välja den organisatoriska struktur och den form av transaktion, som är mest lämpad för deras ekonomiska verksamhet och som kan lätta deras skattebörda (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 december 2010 i mål C-277/09, RBS Deutschland Holdings, REU 2010, s. I-13805, punkt 53).

29 Mot bakgrund av vad som anförts ovan ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 17 i sjätte direktivet ska tolkas så att en skattskyldig person som har upprättat en pensionsfond som en separat rättslig och skattemässig enhet, såsom är fallet i det nationella målet, för att trygga rätten till pension för sina anställda och före detta anställda, har rätt att dra av den mervärdesskatt som vederbörande har betalt för fondens förvaltning och verksamhet, förutsatt att förhandenvaron av ett direkt och omedelbart samband framgår av samtliga omständigheter hänförliga till de berörda transaktionerna.

Den andra frågan

30 Den nationella domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida artikel 13 B d punkt 6 i sjätte direktivet ska tolkas så att en pensionsfond som har upprättats i syfte att till lägsta möjliga kostnad betala ut pensioner till andelsägarna i fonden, varvid förmögenhet samlas och investeras av eller på uppdrag av andelsägarna och dessa får ta del av vinsten, klassificeras som en ”särskild investeringsfond” i den mening som avses i denna bestämmelse.

31 Det framgår av beslutet att begära förhandsavgörande att den andra frågan enbart ställs om den första frågan besvaras nekande. Den andra frågan är för övrigt identisk med den fråga som domstolen besvarade i sin dom av den 7 mars 2013 i mål C-424/11, Wheels Common Investment Fund Trustees m.fl.

32 Anledning saknas därför att besvara den andra frågan.

Rättegångskostnader

33 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 (fjärde avdelningen) följande:

Artikel 17 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 en skattskyldig person som har upprättat en pensionsfond som en separat rättslig och skattemässig enhet, såsom är fallet i det nationella målet, för att trygga rätten till pension för sina anställda och före detta anställda har rätt att dra av den mervärdesskatt som vederbörande har betalt för fondens förvaltning och verksamhet, förutsatt att förhandenvaron av ett direkt och omedelbart samband framgår av samtliga omständigheter hänförliga till de berörda transaktionerna.

Underskrifter