DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

3. april 2008 *

I sag C-442/05,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 3. november 2005, indgået til Domstolen den 14. december 2005, i sagen:

Finanzamt Oschatz

mod

Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien,

procesdeltagere:

Bundesministerium der Finanzen,

har

* Processprog: tysk.

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C.W.A. Timmermans, samt dommerne L. Bay Larsen, J. Makarczyk (refererende dommer), P. Kūris og J.-C. Bonichot,

generaladvokat: J. Mazák
justitssekretær: fuldmægtig B. Fülöp,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 10. maj 2007,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Finanzamt Oschatz ved T. Martin, som befuldmægtiget

— Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien ved Steuerberater F. Schmidt

— den tyske regering ved M. Lumma og U. Forsthoff, som befuldmægtigede

— den italienske regering ved I.M. Braguglia, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. Fiengo

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 10. juli 2007,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører nærmere bestemt fortolkningen af begrebet »vandforsyning« i bilag D, nr. 2, og bilag H, kategori 2, til Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2001/4/EF af 19. januar 2001 (EFT L 22, s. 17, berigtiget i EFT L 26 af 27.1.2001, s. 40, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en sag mellem Finanzamt Oschatz (herefter »Finanzamt«) og Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (en tværkommunal sammenslutning for drikkevandsforsyning og spildevandsbortskaffelse i området Torgau-Westelbien, herefter »Zweckverband«) vedrørende anvendelsen af en reduceret merværdiafgiftssats (herefter »moms«) på tilslutningen af en husstand til vandforsyningsnettet.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 4, stk. 5, har følgende ordlyd:

»Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning.

Under alle omstændigheder anses de ovennævnte organer som afgiftspligtige personer for så vidt angår de i bilag D opregnede former for virksomhed, medmindre den udøvede virksomhed er ubetydelig.

[…]«

4 Bilag D, nr. 2, til dette direktiv nævner bl.a. vandforsyning.

5 Direktivets artikel 12, stk. 3, litra a), bestemmer:

»Merværdiafgiftens normalsats fastsættes af hver enkelt medlemsstat som en procentsats af beskatningsgrundlaget og skal være ens for levering af goder og for levering af tjenesteydelser. […]

[…]

Medlemsstaterne kan ligeledes anvende en eller to reducerede satser. Disse satser fastsættes som en procentsats af beskatningsgrundlaget, som ikke må være mindre end 5%, og de må kun anvendes på levering af de kategorier af goder og tjenesteydelser, som er anført i bilag H.

[…]«

6 Bilag H til sjette direktiv, der har overskriften »Liste over leveringer af goder og tjenesteydelser, som kan belægges med reducerede momssatser«, omfatter i kategori 2 vandforsyning.

Nationale bestemmelser

7 Ifølge § 1, stk. 1, nr. 1, i lov om merværdiafgift af 1999 (Umsatzsteuergesetz 1999, herefter »UStG«), i den affattelse, der fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, pålægges merværdiafgift levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en erhvervsdrivende, som led i hans virksomhed.

8 I medfør af UStG's § 2, stk. 3, driver offentligretlige juridiske personer kun handel eller anden økonomisk virksomhed i relation til de grene af deres virksomhed, der har erhvervsmæssig karakter. I henhold til § 4, stk. 3, i lov om selskabsskat (Körperschaftsteuergesetz, herefter »KStG«) er bl.a. forsyningen af befolkningen med vand en sådan erhvervsmæssig virksomhed.

9 I henhold til UStG's § 12, stk. 1, pålægges ethvert omsætningsbeløb 16% moms.

10 Ikke desto mindre er det i § 12, stk. 2, bestemt, at momssatsen reduceres til 7% for de omsætningsbeløb, der er knyttet til levering, indførsel og erhvervelse inden for Fællesskabet af goder som omhandlet i lovens bilag 2, herunder vand, som er nævnt i bilagets punkt 34.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

11 Zweckverband sikrer drikkevandsforsyningen og spildevandsbortskaffelse på vegne af adskillige byer og kommuner i området Torgau-Westelbien. Herved omfatter sammenslutningens virksomhed bl.a. opsamling, vandindvinding og rensning af drikkevand samt forsyning af dens kunder, som er ejerne af de ejendomme, der er tilsluttet vandforsyningsnettet. I den forbindelse foretager sammenslutningen på anmodning fra sine kunder individuelle tilslutninger til vandforsyningsnettet mod et engangsvederlag, der modsvarer udgifterne til denne tilslutning. Stikledningerne forbliver Zweckverbands ejendom.

12 Da Finanzamt var af den opfattelse, at denne tilslutning er en fra vandforsyning adskilt virksomhed, skulle den almindelige momssats som fastsat i den nationale lovgivning finde anvendelse.

13 Zweckverband påklagede forgæves afgørelsen administrativt ved Finanzamt og anlagde herefter sag ved Finanzgericht Sachsen med påstand om, at den individuelle tilslutning skulle undergives samme reducerede momssats som vandforsyning.

14 Finanzgericht Sachsen gav Zweckverband medhold, idet den fastslog, at vandforsyning og individuel tilslutning til vandforsyningsnettet udgjorde en samlet transaktion med »vandforsyning« som omhandlet i den nationale lov, der gennemførte sjette direktiv.

15 Finanzamt iværksatte herefter »revisionsanke« af denne afgørelse til Bundesfinanzhof.

16 I lighed med parterne har den forelæggende ret lagt til grund, at Zweckverband handler som virksomhed i henhold til den nationale lovgivning, når den foretager den individuelle tilslutning. Ikke desto mindre har retten præciseret, at det fremgår af parternes indlæg under retsmødet i hovedsagen, at Zweckverband handler i henhold til lovbestemmelser og er en offentligretlig virksomhed, hvilket taler imod at anse sammenslutningen for afgiftspligtig som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 5.

17 For så vidt angår den momssats, der skal finde anvendelse, har retten henvist til, at indtil Bundesministerium der Finanzen (forbundsfinansministeriet) udsendte en skrivelse den 4. juli 2000, blev individuel tilslutning anset for en sekundær ydelse i forhold til vandforsyningen.

18 Den forelæggende ret hælder ligeledes til at anse tilslutning for omfattet af vandforsyningen, men finder, at dette spørgsmål afhænger af en fortolkning af bestemmelserne i sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a), og bilag H, kategori 2, hertil.

19 Under disse omstændigheder har Bundesfinanzhof besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er tilslutningen af en grundejers anlæg til vandforsyningsnettet (såkaldt »individuel tilslutning«), som foretages af et vandforsyningsselskab mod et særskilt beregnet vederlag, omfattet af begrebet »vandforsyning« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i […] sjette direktiv […] (bilag D, nr. 2, og bilag H, kategori 2)?«

Om det præjudicielle spørgsmål

Formaliteten

20 I deres indlæg har Finanzamt og den tyske regering stillet spørgsmålstegn ved relevansen af det præjudicielle spørgsmål, for så vidt som det vedrører bilag D, nr. 2, til sjette direktiv, idet tvisten i hovedsagen ikke vedrører spørgsmålet, om Zweckverband er en afgiftspligtig person.

21 Det bemærkes herved, at det følger af fast retspraksis, at Domstolens kun kan afslå at træffe afgørelse vedrørende et præjudicielt spørgsmål fra en national ret, når det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af fællesskabsretten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en saglig korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål (jf. bl.a. dom af 19.2.2002, sag C-35/99, Arduino, Sml. I, s. 1529, præmis 25, og af 11.7.2006, sag C-13/05, Chacón Navas, Sml. I, s. 6467, præmis 33).

22 Ingen af disse betingelser er imidlertid opfyldt i denne sag.

23 I forelæggelsesafgørelsen har den nationale ret, som skal træffe afgørelse i en tvist vedrørende moms, nemlig detaljeret fremlagt hovedsagens faktuelle og retlige sammenhæng.

24 Retten ønsker desuden Domstolens fortolkning af de gældende fællesskabsretlige bestemmelser om moms, og navnlig af det fællesskabsretlige begreb »vandforsyning« i såvel bilag D som bilag H til sjette direktiv, med henblik på at kunne vurdere, om individuel tilslutning af en ejendom til vandforsyningsnettet udgør en sådan forsyning.

25 Selv om tvisten i hovedsagen i det væsentlige vedrører anvendelsen af en reduceret momssats på en sådan transaktion som en undtagelse til normalsatsen, fremgår det af det præjudicielle spørgsmål, at den forelæggende ret ligeledes ønsker oplyst, om Zweckverband er momspligtig, hvilket er en forudgående betingelse for at pålægge denne transaktion moms.

26 Den ønskede fortolkning af fællesskabsretten har derfor forbindelse med realiteten i hovedsagen og dennes genstand uden at være af hypotetisk karakter.

27 De forelagte spørgsmål kan derfor antages til realitetsbehandling.

Realiteten

28 Det præjudicielle spørgsmål skal først besvares, for så vidt som det vedrører sjette direktivs artikel 4, stk. 5, og bilag D, nr. 2, og herefter for så vidt som det vedrører anvendelsen af en reduceret momssats som omhandlet i direktivets artikel 12, stk. 3, litra a), sammenholdt med bilag H, kategori 2.

Sjette direktivs artikel 4, stk. 5, og bilag D, nr. 2

29 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret bl.a. oplyst, om individuel tilslutning til vandforsyningsnettet er omfattet af vandforsyning som omhandlet i bilag D, nr. 2, til sjette direktiv.

30 Da sjette direktiv ikke indeholder en definition, skal det bemærkes, at der ved fortolkningen af en fællesskabsretlig bestemmelse, såsom bilag D, nr. 2, ikke blot skal tages hensyn til dennes ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (jf. bl.a. i denne retning dom af 19.9.2000, sag C-156/98, Tyskland mod Kommissionen, Sml. I, s. 6857, præmis 50, og af 6.7.2006, sag C-53/05, Kommissionen mod Portugal, Sml. I, s. 6215, præmis 20).

31 Ved at foreskrive, at offentligretlige organer under alle omstændigheder er momspligtige for så vidt angår de i bilag D til direktivet nævnte transaktioner i det omfang, hvori disse ikke er ubetydelige, begrænser sjette direktivs artikel 4, stk. 5, tredje afsnit, rækkevidden af afgiftsfritagelsesbestemmelsen for disse organer. Det sker i tilslutning til reglerne i første afsnit, hvorefter det er en forudsætning for afgiftsfritagelse, at de udøver disse former for virksomhed i egenskab af offentlig myndighed, og til reglen om afgiftsfritagelse i andet afsnit i tilfælde, hvor fritagelse for afgiftspligten vil føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning. Artikel 4, stk. 5, tredje afsnit, tager således sigte på, at der for bestemte former af økonomisk virksomhed, hvis betydning beror på ydelsernes genstand, ikke indrømmes momsfritagelse med den begrundelse, at disse former for virksomhed udøves af offentligretlige organer i deres egenskab af offentlig myndighed (jf. dom af 17.10.1989, forenede sager 231/87 og 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino m.fl., Sml. s. 3233, præmis 26).

32 I den foreliggende sag skal det bemærkes, at vandforsyning er karakteriseret ved, at vand stilles til rådighed for offentligheden, og således som generaladvokaten har anført det i punkt 43 i forslaget til afgørelse, sker denne forsyning ved hjælp faste net til betjening af offentligheden.

33 Det fremgår desuden af forelæggelsesafgørelsen samt af de indlæg, der er afgivet for Domstolen, at individuel tilslutning består i, at Zweckverband indlægger en ledning med henblik på tilslutning af en ejendoms hydrauliske anlæg til de faste vandforsyningsnet.

34 Det er ubestridt, at uden denne tilslutning er vandforsyning til ejendommens ejer eller beboer umulig. Derfor er denne tilslutning uomgængeligt nødvendig for vandforsyningen.

35 Det skal fastslås, at tilslutningen skal anses for at være omfattet af vandforsyning som omhandlet i bilag D nr. 2, for det første idet formålet med sjette direktivs artikel 4, stk. 5, tredje afsnit, som anført i denne doms præmis 31, er at sikre, at de kategorier af økonomisk virksomhed af en vis betydning, der er nævnt i dette bilag, herunder vandforsyning, ikke unddrages moms på grund af leverandørens egenskab af offentligt organ, for det andet idet vandforsyningen er karakteriseret ved, at vand stilles til rådighed for offentligheden, og endelig idet den individuelle tilslutning er uomgængeligt nødvendig for denne vandforsyning.

36 Det følger heraf, at selv i det tilfælde, hvor Zweckverband udfører den individuelle tilslutning i sin egenskab af offentlig myndighed som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, første afsnit, er sammenslutningen afgiftspligtig person i relation til tilslutningen, jf. artikel 4, stk. 5, tredje afsnit.

37 Henset til det ovenstående skal det præjudicielle spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 4, stk. 5, og bilag D, nr. 2, hertil skal fortolkes således, at individuel tilslutning, der som i hovedsagen består i, at der indlægges en ledning med henblik på tilslutning af en ejendoms hydrauliske anlæg til de faste vandforsyningsnet, er omfattet af vandforsyning som omhandlet i nævnte bilag således, at et offentligretligt organ, der handler i sin egenskab af offentlig myndighed, er en afgiftspligtig person med hensyn til denne transaktion.

Sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a), og bilag H, kategori 2

38 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret ligeledes oplyst, om individuel tilslutning til de faste vandforsyningsnet er omfattet af vandforsyning som omhandlet i bilag H, kategori 2, til sjette direktiv.

39 Det fremgår af sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a), at medlemsstaterne som en undtagelse fra princippet om, at det er den almindelige momssats, der finder anvendelse, kan anvende en eller to reducerede satser. Endvidere kan efter denne bestemmelse de reducerede momssatser udelukkende anvendes på levering af de kategorier af goder og tjenesteydelser, som er anført i bilag H til sjette direktiv.

40 Selv om sjette direktiv ikke indeholder nogen definition af vandforsyning, fremgår det imidlertid heller ikke af dets bestemmelser, at dette udtryk skal fortolkes forskelligt alt efter det bilag, hvori det er nævnt. Da individuel tilslutning er uomgængeligt nødvendigt for tilrådighedsstillelse af vand til offentligheden, således som det fremgår af denne doms præmis 34, skal det derfor fastslås, at sådan tilslutning ligeledes er omfattet af vandforsyning som omhandlet i kategori 2 i bilag H.

41 Det skal imidlertid ligeledes understreges, at der intet er i ordlyden af sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra b), der pålægger, at denne bestemmelse fortolkes som et krav om, at den reducerede sats kun anvendes, hvis den omfatter alle aspekter af vandforsyning, der er omfattet af bilag H, således at det ikke er udelukket at foretage en selektiv anvendelse af den reducerede sats på den betingelse, at der ikke er risiko for konkurrencefordrejning (jf. analogt dom af 8.5.2003, sag C-384/01, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4395, præmis 27).

42 Det skal bemærkes, at indførelsen og opretholdelsen af reducerede momssatser, der er lavere end den normalsats, der er fastsat i sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a), kun er tilladt, for så vidt som de ikke tilsidesætter princippet om afgiftsneutralitet i det fælles momssystem, som er til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt i henseende til betaling af moms (jf. bl.a. dom af 3.5.2001, sag C-481/98, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 3369, præmis 21 og 22, og af 23.10.2003, sag C-109/02, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 12691, præmis 20).

43 Det følger heraf, at medlemsstaterne har mulighed for at anvende en reduceret momssats på konkrete og specifikke aspekter af vandforsyning som omhandlet i bilag H, kategori 2, til sjette direktiv, såsom individuel tilslutning, forudsat at princippet om afgiftsneutralitet i den fælles momsordning overholdes.

44 Under disse omstændigheder skal det præjudicielle spørgsmål også besvares med, at sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a), og bilag H, kategori 2, hertil skal fortolkes således, at individuel tilslutning, der som i hovedsagen består i, at der indlægges en ledning med henblik på tilslutning af en ejendoms hydrauliske anlæg til de faste vandforsyningsnet, er omfattet af vandforsyning. Desuden kan medlemsstaterne anvende en reduceret momssats på konkrete og specifikke aspekter af vandforsyning,

såsom individuel tilslutning, forudsat at princippet om afgiftsneutralitet i den fælles momsordning overholdes.

Sagens omkostninger

45 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelser af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

1) Artikel 4, stk. 5, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, og bilag D, nr. 2, hertil skal fortolkes således, at individuel tilslutning, der som i hovedsagen består i, at der indlægges en ledning med henblik på tilslutning af en ejendoms hydrauliske anlæg til de faste vandforsyningsnet, er omfattet af vandforsyning som omhandlet i nævnte bilag således, at et offentligretligt organ, der handler i sin egenskab af offentlig myndighed, er en afgiftspligtig person med hensyn til denne transaktion.

2) Artikel 12, stk. 3, litra a), i sjette direktiv 77/388 og bilag H, kategori 2, hertil skal fortolkes således, at individuel tilslutning, der som i hovedsagen består i, at der indlægges en ledning med henblik på tilslutning af en ejendoms hydrauliske anlæg til de faste vandforsyningsnet, er omfattet af vandforsyning som omhandlet i nævnte bilag. Desuden kan medlemsstaterne anvende en reduceret momssats på konkrete og specifikke aspekter af vandforsyning såsom individuel tilslutning, forudsat at princippet om afgiftsneutralitet i den fælles momsordning overholdes.

Underskrifter