DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 3 april 2008 *

I mål C-442/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Bundesfinanzhof (Tyskland) genom beslut av den 3 november 2005, som inkom till domstolen den 14 december 2005, i målet

meddelar

Finanzamt Oschatz

mot

Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien,

ytterligare deltagare i rättegången:

Bundesministerium der Finanzen,

* Rättegångsspråk: tyska.

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C.W.A. Timmermans samt domarna L. Bay Larsen, J. Makarczyk (referent), P. Kūris och J.-C. Bonichot,

generaladvokat: J. Mazák,
justitiesekreterare: handläggaren B. Fülöp,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 10 maj 2007,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Finanzamt Oschatz, genom T. Martin, i egenskap av ombud,

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

— Tysklands regering, genom M. Lumma och U. Forsthoff, båda i egenskap av ombud,

— Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av G. Fiengo, avvocato dello Stato,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou, i egenskap av ombud,

och efter att den 10 juli 2007 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser i huvudsak tolkningen av begreppet ”tillhandahållande av vatten’/”vattenförsörjning’* i punkt 2 i bilaga D och i andra kategorin i bilaga H till 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; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2001/4/EG av den 19 januari 2001 (EGT L 22, s. 17) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Finanzamt Oschatz (nedan kallat Finanzamt) och Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (mellankommunal sammanslutning för dricksvattenförsörjning och bortledning av avloppsvatten i distriktet Torgau-Westelbien) (nedan kallad Zweckverband), avseende huruvida en reducerad mervärdesskattesats ska tillämpas eller ej på verksamhet som innebär att en enskild fastighets vatteninstallation ansluts till vattenledningsnätet.

* I den franska språkversionen används ett och samma begrepp i båda bilagorna, nämligen distribution d’eau. *Övers. anm.*

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen

3 Artikel 4.5 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”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.

…”

4 I punkt 2 i bilaga D till direktivet förekommer bland annat tillhandahållande av vatten.

5 I artikel 12.3 a i direktivet anges följande:

”Normalskattesatsen för mervärdesskatt skall fastställas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och skall vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster…

…

Medlemsstaterna får dessutom tillämpa en eller två reducerade skattesatser. Dessa skall fastställas som en procentsats av beskattningsunderlaget, vilken inte får vara lägre än 5 %, och de skall endast tillämpas på tillhandahållande av sådana varor och tjänster som anges i bilaga H.

…”

6 I bilaga H till sjätte direktivet, med rubriken ”Förteckning över omsättning av varor och tjänster på vilka reducerade mervärdesskattesatser kan tillämpas”, nämns i andra kategorin vattenförsörjning.

Den nationella lagstiftningen

7 Enligt 1 § första stycket första meningen i 1999 års tyska mervärdesskattelag (Umsatzsteuergesetz 1999, nedan kallad UStG), i den lydelse som gällde vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, är en näringsidkares leveranser och andra tillhandahållanden som sker mot vederlag inom landet och inom ramen för dennes näringsverksamhet mervärdesskattepliktiga.

8 Enligt 2 § tredje stycket första meningen UStG anses offentligrättsliga juridiska personer endast bedriva kommersiell verksamhet eller yrkesverksamhet när verksamheten bedrivs inom ramen för deras inrättningar av kommersiellt slag. Enligt 4 § tredje stycket lagen om bolagsskatt (Körperschaftsteuergesetz) är bland annat sådana inrättningar som syftar till att tillhandahålla befolkningen vatten inrättningar av kommersiellt slag.

9 Enligt 12 § första stycket UStG uppgår skatten för varje skattepliktig transaktion till 16 procent av beskattningsunderlaget.

10 I andra stycket i nämnda paragraf föreskrivs emellertid en reducerad skattesats på 7 procent för leverans, import och förvärv inom gemenskapen av varor som anges i bilaga 2 i nämnda lag, däribland, i punkt 34 i bilagan, vatten.

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

11 Zweckverband ombesörjer dricksvattenförsörjning och bortledning av avloppsvatten för flera städers och kommuners räkning i distriktet Torgau-Westelbien. I detta syfte ägnar sig sammanslutningen åt uppsamling, ledning, behandling och tillhandahållande av dricksvatten åt sina kunder, det vill säga ägarna av fastigheter som anslutits till vattenledningsnätet. På begäran av sina kunder utför sammanslutningen anslutning av enskilda fastigheter till vattenledningsnätet, för vilket den tar ut en engångsavgift som motsvarar kostnaden för anslutningen. Den fysiska anslutningen förblir Zweckverbands egendom.

12 Eftersom Finanzamt ansåg att nämnda anslutning inte omfattades av begreppet vattenförsörjning, beslutade den att tillämpa den normalmervärdesskattesats som föreskrivs i den nationella lagstiftningen.

13 Efter att utan framgång ha begärt omprövning hos Finanzamt överklagade Zweckverband till Finanzgericht Sachsen, varvid den hävdade att samma reducerade mervärdesskattesats som tillämpades på vattenförsörjning skulle tillämpas på anslutningen av en enskild fastighet.

14 Finanzgericht Sachsen biföll Zweckverbands talan, då den ansåg att vattenförsörjning och anslutning av en enskild fastighet till vattenledningsnätet utgör ett enda tillhandahållande i form av ”vattenförsörjning”, i den mening som avses i den nationella lagstiftning genom vilken sjätte direktivet har införlivats.

15 Finanzamt överklagade denna dom till Bundesfinanzhof.

16 Den hänskjutande domstolen utgår, i likhet med parterna, från principen att Zweckverband agerar i egenskap av företag när den utför enskilda anslutningar, i enlighet med den nationella lagstiftningen. Nämnda domstol har emellertid preciserat att det framgår av parternas yttranden vid den muntliga förhandlingen i det nationella målet att Zweckverband agerade i kraft av en offentligrättslig ställning och under offentligrättsliga former, vilket talar mot att sammanslutningen är mervärdesskattepliktig, med hänsyn till bestämmelserna i artikel 4.5 i sjätte direktivet.

17 Vad gäller den tillämpliga mervärdesskattesatsen erinrar nämnda domstol om att fram till tiden för en skrivelse från Bundesministerium der Finanzen (förbundsfinansministeriet) av den 4 juli 2000 ansågs enskild anslutning vara en underordnad tjänst i förhållande till vattenförsörjningen.

18 Även sistnämnda domstol är benägen att tro att nämnda anslutning omfattas av begreppet vattenförsörjning, men anser att frågan är avhängig hur bestämmelserna i artikel 12.3 a i sjätte direktivet och i andra kategorin i bilaga H till detsamma ska tolkas.

19 Det är mot denna bakgrund som Bundesfinanzhof har beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Omfattas anslutningen av en fastighetsägares [vatten]installationer till ett vattenledningsnät (så kallad enskild anslutning), som utförs av ett vattendistributionsbolag mot en särskilt beräknad avgift, av begreppet ’tillhandahållande av vatten’/’vattenförsörjning’ i den mening som avses i [sjätte direktivet] … (punkt 2 i bilaga D och andra kategorin i bilaga H)?”

Prövningen av tolkningsfrågan

Huruvida frågan kan prövas i sak

20 Finanzamt och den tyska regeringen har i sina yttranden uttryckt tvivel avseende tolkningsfrågans relevans i den mån som den handlar om punkt 2 i bilaga D till sjätte direktivet, eftersom tvisten vid den nationella domstolen inte rör frågan huruvida Zweckverband är skattskyldig för mervärdesskatt.

21 Domstolen erinrar härvid om att det följer av fast rättspraxis att den endast har möjlighet att underlåta att besvara en tolkningsfråga från en nationell domstol när det är uppenbart att den begärda tolkningen av gemenskapsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen, när frågan är hypotetisk eller när domstolen inte har tillgång till de uppgifter om de faktiska och rättsliga omständigheterna som krävs för att den ska kunna ge ett användbart svar på de frågor som har ställts till den (se, bland annat, dom av den 19 februari 2002 i mål C-35/99, Arduino, REG 2002, s. I-1529, punkt 25, och av den 11 juli 2006 i mål C-13/05, Chacón Navas, REG 2006, s. I-6467, punkt 33).

22 Inget av dessa villkor är emellertid uppfyllt i förevarande fall.

23 Den nationella domstolen, vid vilken ett mål avseende mervärdesskatt anhängiggjorts, har nämligen i sitt beslut om hänskjutande utförligt beskrivit den faktiska och rättsliga bakgrunden till målet.

24 Därefter har den ställt frågor till domstolen avseende tillämpliga gemenskapsrättsliga bestämmelser på mervärdesskatteområdet, särskilt vad beträffar begreppet ”tillhandahållande av vatten”/”vattenförsörjning” i bilaga D och i bilaga H till sjätte direktivet, i syfte att kunna bedöma huruvida anslutning av en enskild fastighet till vattenledningsnätet ska anses ingå i ett sådant tillhandahållande.

25 Även om tvisten vid den nationella domstolen huvudsakligen avser tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats på nämnda verksamhet, genom att undantag görs från tillämpningen av normalmervärdesskattesatsen, framgår det av begäran om förhandsavgörande att den nationella domstolen även ställer sig undrande till huruvida Zweckverband ska vara mervärdesskattskyldig, vilket är en förutsättning för att en mervärdesskattesats ska tillämpas på denna verksamhet.

26 Den begärda tolkningen av gemenskapsrätten har således, utan att vara hypotetisk, ett samband med de verkliga omständigheterna och föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen.

27 Följaktligen kan frågan prövas i sak.

Prövning i sak

28 Tolkningsfrågan ska först besvaras i den del den avser artikel 4.5 i sjätte direktivet och punkt 2 i bilaga D till detsamma och, därefter, i den del den avser tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats enligt artikel 12.3 a i nämnda direktiv, jämförd med andra kategorin i bilaga H till detsamma.

Artikel 4.5 i sjätte direktivet och punkt 2 i bilaga D till detsamma

29 Den nationella domstolen har ställt frågan bland annat för att få klarhet i huruvida anslutningen av en enskild fastighet till vattenledningsnätet omfattas av begreppet tillhandahållande av vatten enligt punkt 2 i bilaga D till sjätte direktivet.

30 I avsaknad av definition i sjätte direktivet ska det erinras om att vid tolkningen av en gemenskapsrättslig bestämmelse, såsom punkt 2 i bilaga D till nämnda direktiv, ska inte bara bestämmelsens lydelse beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som den ingår i (se, bland annat, för ett liknande resonemang, dom av den 19 september 2000 i mål C-156/98, Tyskland mot kommissionen, REG 2000, s. I-6857, punkt 50, och av den 6 juli 2006 i mål C-53/05, kommissionen mot Portugal, REG 2006, s. I-6215, punkt 20).

31 Genom att det föreskrivs i artikel 4.5 tredje stycket i sjätte direktivet att offentligrättsliga organ i vart fall ska betraktas som skattskyldiga personer när det gäller de verksamheter som är förtecknade i bilaga D, såvida dessa inte genomförs i försumbart liten skala, framgår det av denna artikel att regeln om att sådana organ ska betraktas som icke skattskyldiga personer har försetts med en begränsning som tillkommer utöver de begränsningar som följer av det i första stycket i denna artikel angivna villkoret, det vill säga att det är fråga om verksamheter som de utövar i sin egenskap av myndigheter, och av det i andra stycket i samma artikel föreskrivna undantaget avseende det fallet att en underlåtenhet att beskatta verksamheterna i fråga skulle leda till konkurrenssnedvridning av viss betydelse. Tredje stycket i artikeln syftar således till att säkerställa att vissa slag av ekonomisk verksamhet, vars betydelse följer av föremålet för desamma, inte ska befrias från mervärdesskatt på den grunden att de utövas av offentligrättsliga organ i egenskap av myndigheter (se dom av den 17 oktober 1989 i de förenade målen 231/87 och 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino m.fl., REG 1989, s. 3233, punkt 26; svensk specialutgåva, volym 10, s. 201).

32 I förevarande fall kännetecknas tillhandahållandet av vatten av att vatten görs tillgängligt för allmänheten och att, såsom generaladvokaten underströk i punkt 43 i sitt förslag till avgörande, detta tillhandahållande sker genom fasta nät avsedda för tillhandahållandet av denna tjänst till allmänheten.

33 Det framgår dessutom av beslutet om hänskjutande, liksom av de yttranden som har inkommit till domstolen, att anslutningen av en enskild fastighet till det fasta vattenledningsnätet består i att Zweckverband lägger en rörledning som gör det möjligt att koppla fastighetens vatteninstallation till det nämnda nätet.

34 Det är ostridigt att det är omöjligt att göra vatten tillgängligt för fastighetsägaren, eller den i fastigheten boende, utan att denna anslutning görs. Följaktligen är anslutningen oundgänglig för att vatten på detta sätt ska kunna göras tillgängligt.

35 Syftet med tredje stycket i artikel 4.5 i sjätte direktivet, vilket återges i punkt 31 i denna dom, är att säkerställa att de slag av ekonomisk verksamhet av en viss vikt som nämns i bilaga D, däribland tillhandahållande av vatten, inte undandras mervärdesskatt på grund av tillhandahållarens egenskap av offentligt organ. Tillhandahållandet av vatten kännetecknas av att vatten görs tillgängligt för allmänheten. Med hänsyn härtill och då anslutningen av en enskild fastighet är oundgänglig för detta tillgängliggörande av vatten, ska nämnda anslutning anses vara en tjänst som omfattas av begreppet tillhandahållande av vatten i den mening som avses i punkt 2 i nämnda bilaga.

36 Av detta följer att även om Zweckverband antas utföra anslutning av enskilda fastigheter i egenskap av offentlig myndighet, i den mening som avses i artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet, är den ändå, med tillämpning av tredje stycket i samma artikel, skattskyldig med avseende på nämnda anslutningar.

37 Med hänsyn till det som har anförts, ska tolkningsfrågan besvaras så att artikel 4.5 i sjätte direktivet och punkt 2 i bilaga D till detsamma ska tolkas så att anslutning av en enskild fastighet som, såsom i målet vid den nationella domstolen, består i att en rörledning läggs som gör det möjligt att koppla en fastighets vatteninstallation till fasta vattenledningsnät, omfattas av begreppet tillhandahållande av vatten i nämnda bilaga, vilket innebär att ett offentligrättsligt organ som agerar i egenskap av offentlig myndighet är skattskyldigt med avseende på denna verksamhet.

Artikel 12.3 a i sjätte direktivet och andra kategorin i bilaga H till detsamma

38 Den nationella domstolen har även ställt frågan för att få klarhet i huruvida anslutningen av en enskild fastighet till det fasta vattenledningsnätet omfattas av begreppet vattenförsörjning enligt andra kategorin i bilaga H till sjätte direktivet.

39 Det framgår av artikel 12.3 a i sjätte direktivet att medlemsstaterna, med undantag från principen att normalskattesatsen ska tillämpas, har möjlighet att tillämpa en eller två reducerade mervärdesskattesatser. Enligt samma bestämmelse får dessutom de reducerade mervärdesskattesatserna endast avse tillhandahållande av sådana varor och tjänster som anges i bilaga H.

40 Sjätte direktivet innehåller förvisso inte någon definition av vattenförsörjning, men det framgår inte heller av dess bestämmelser att detta uttryck ska tolkas olika beroende på i vilken bilaga det nämns. Eftersom anslutningen av enskilda fastigheter är oundgänglig för att vatten ska kunna göras tillgängligt för allmänheten, såsom följer av punkt 34 i denna dom, ska sådan anslutning följaktligen även anses omfattas av begreppet vattenförsörjning i andra kategorin i bilaga H till sjätte direktivet.

41 Det ska emellertid även understrykas att det inte finns någonting i lydelsen av artikel 12.3 a i sjätte mervärdesskattedirektivet som innebär att bestämmelsen måste tolkas så att den reducerade skattesatsen endast får tillämpas om den avser samtliga aspekter av den vattenförsörjning som avses i bilaga H till sjätte direktivet, vilket innebär att en selektiv tillämpning av den reducerade skattesatsen inte är utesluten, under förutsättning att den inte medför någon risk för snedvridning av konkurrensen (se, analogt, dom av den 8 maj 2003 i mål C-384/01, kommissionen mot Frankrike, REG 2003, s. I-4395, punkt 27).

42 Reducerade mervärdesskattesatser, som är lägre än de normalskattesatser som fastställs i artikel 12.3 a i sjätte direktivet, får nämligen införas eller vidmakthållas endast om den princip om skatteneutralitet som utgör en del av det gemensamma systemet för mervärdesskatt inte därigenom åsidosätts. Denna princip utgör hinder för att liknande och således konkurrerande varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (se, bland annat, dom av den 3 maj 2001 i mål C-481/98, kommissionen mot Frankrike, REG 2001, s. I-3369, punkterna 21 och 22, och av den 23 oktober 2003 i mål C-109/02, kommissionen mot Tyskland, REG 2003, s. I-12691, punkt 20).

43 Om medlemsstaterna iakttar den princip om skatteneutralitet som utgör en del av det gemensamma systemet för mervärdesskatt, får de följaktligen tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på konkreta och specifika aspekter av den vattenförsörjning som anges i andra kategorin i bilaga H till sjätte direktivet, såsom anslutning av enskilda fastigheter.

44 Under dessa omständigheter ska tolkningsfrågan även besvaras så att artikel 12.3 a i sjätte direktivet och andra kategorin i bilaga H till detsamma ska tolkas så att anslutning av en enskild fastighet, som, såsom i målet vid den nationella domstolen, består i att en rörledning läggs som gör det möjligt att koppla en fastighets vatteninstallation till fasta vattenledningsnät, omfattas av begreppet vattenförsörjning. Medlemsstaterna får dessutom tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på konkreta och specifika aspekter av vattenförsörjningen, såsom den verksamhet som är i fråga i

målet vid den nationella domstolen och som innebär anslutning av enskilda fastigheter, under förutsättning att principen om skatteneutralitet, som utgör en del av det gemensamma systemet för mervärdesskatt, inte åsidosätts.

Rättegångskostnader

45 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:

1) Artikel 4.5 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 och punkt 2 i bilaga D till detsamma ska tolkas så att anslutning av en enskild fastighet, som, såsom i målet vid den nationella domstolen, består i att en rörledning läggs som gör det möjligt att koppla en fastighets vatteninstallation till fasta vattenledningsnät, omfattas av begreppet tillhandahållande av vatten i nämnda bilaga, vilket innebär att ett offentligrättsligt organ som agerar i egenskap av offentlig myndighet är skattskyldigt med avseende på denna verksamhet.

2) **Artikel 12.3 a i sjätte direktivet 77/388 och andra kategorin i bilaga H till detsamma ska tolkas så att anslutning av en enskild fastighet, som, såsom i målet vid den nationella domstolen, består i att en rörledning läggs som gör det möjligt att koppla en fastighets vatteninstallation till fasta vattenledningsnät, omfattas av begreppet vattenförsörjning. Medlemsstaterna får dessutom tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på konkreta och specifika aspekter av vattenförsörjningen, såsom den verksamhet som är i fråga i målet vid den nationella domstolen och som innebär anslutning av enskilda fastigheter, under förutsättning att principen om skatteneutralitet, som utgör en del av det gemensamma systemet för mervärdesskatt, inte åsidosätts.**

Underskrifter