



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 16 september 2020*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Sjätte direktivet 77/388/EEG – Artikel 17.2 a – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Avdragsrättens inträde och räckvidd – Utbyggnad av en väg som tillhör en kommun – Bokföring av kostnader för arbeten som en del av den skattskyldige personens allmänna omkostnader – Huruvida det finns ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiga personens ekonomiska verksamhet – Leverans utan vederlag – Leverans som behandlas som leverans mot vederlag – Artikel 5.6”

I mål C-528/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) genom beslut av den 13 mars 2019, som inkom till domstolen den 10 juli 2019, i målet

Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG

mot

Finanzamt Y,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden L.S. Rossi samt domarna J. Malenovský och N. Wahl (referent),

generaladvokat: G. Hogan,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG, genom O.-G. Lippross, Rechtsanwalt,
- Tysklands regering, genom J. Möller och S. Eisenberg, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och L. Mantl, båda i egenskap av ombud,

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

* Rättegångsspråk: tyska.

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 5.6 och artikel 17.2 a 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, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG och Finanzamt Y (skattemyndigheten Y, Tyskland), angående ett beslut att inte medge avdrag för den ingående mervärdesskatt som har betalats för att genomföra arbeten med att bygga ut en väg som tillhör en kommun.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".
- 4 I artikel 5.6 i detta direktiv anges följande:

"Uttag som en skattskyldig person gör av varor i rörelsen för eget eller personalens privata bruk, eller överlåtelse därav utan ersättning, eller mer generellt sådana uttag för andra ändamål än rörelsen skall, då mervärdesskatten på varorna i fråga eller dessas beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgill, behandlas som leverans mot vederlag. Uttag som gjorts för att ge bort varuprov eller skänka bort gåvor av ringa värde inom ramen för den skattskyldiga personens rörelse skall dock inte behandlas på det sättet."

- 5 I artikel 6.2 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

"Följande skall behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag:

- a) Användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar för den skattskyldiges eget eller personalens privata bruk, eller mer generellt sådan användning för andra ändamål än hans rörelse, om mervärdesskatten på dessa varor är helt eller delvis avdragsgill.
- b) Tillhandahållande av tjänster utan vederlag av den skattskyldiga personen för hans eget privata bruk eller personalens eller, mer generellt, för andra ändamål än för hans rörelse.

Medlemsstaterna får göra undantag från bestämmelserna i denna punkt, om sådana undantag inte leder till snedvridning av konkurrensen."

- 6 I artikel 17.2 a i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"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 skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person."

Tysk rätt

- 7 I 1 § i Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen) (nedan kallad UStG), med rubriken ”Skattepliktiga transaktioner”, föreskrivs följande:

”(1) Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

1. Leveranser och andra tillhandahållanden som en näringsidkare utför inom landet mot vederlag inom ramen för sin verksamhet.

...”

- 8 3 § UStG har följande lydelse:

”(1) En näringsidkares leveranser är leveranser genom vilka näringsidkaren eller en därför befullmäktigad tredje man överför rätten att såsom ägare förfoga över en vara till en köpare eller en därför befullmäktigad tredje man (överföring av föfoganderätten).

...

(1b) Med leverans mot vederlag likställs

1. en näringsidkares uttag av varor från sin rörelse för andra ändamål än för hans eller hennes rörelse.
2. en näringsidkares vederlagsfria överföring av en vara till sin personal för privat bruk, med undantag för mindre gåvor.
3. varje annan vederlagsfri överföring av en vara, med undantag för gåvor av ringa värde och varuprov inom ramen för rörelsen.

Varan eller de delar som ingår i varan måste ha gett upphov till hel eller delvis avdragsrätt.”

- 9 I 15 § UStG, med rubriken ”Avdrag”, föreskrivs följande:

”(1) Näringsidkaren får göra avdrag för följande belopp

1. Den skatt som enligt lag ska erläggas på leveranser och tillhandahållanden för verksamhetens räkning från en annan näringsidkare.

...

(2) Mervärdesskatt på leveranser, import, gemenskapsinterna förvärv av varor eller andra tjänster som näringsidkaren använder för följande transaktioner är inte avdragsgill:

1. Transaktioner som är undantagna från skatteplikt,

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 10 Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, som är klagande i det nationella målet, är ett holdingbolag. Bolaget utgör en skattemässig enhet tillsammans med sina dotterbolag A GmbH och B GmbH.

- 11 Till följd av regionstyrelsens beslut om tillstånd till återupptagande och drift av ett kalkstensbrott (nedan kallat kalkstensbrottet), beviljades A GmbH, genom beslut av den 16 februari 2001, tillstånd att driva detta stenbrott under villkoret att stenbrottet skulle nås genom utbyggnad av en väg som är öppen för allmänheten och som tillhör den kommun där nämnda stenbrott är beläget (nedan kallad den kommunala vägen i fråga). Detta beslut ändrades under år 2005 för att precisera att tillståndet att driva stenbrottet skulle upphöra att gälla om utbyggnaden av denna väg inte hade slutförts senast den 31 december 2006.
- 12 Eftersom utbyggnaden av vägen var nödvändig för att forsla bort kalkstenen ingick den berörda kommunen och A GmbH:s rättsliga föregångare ett avtal om denna utbyggnad. Genom detta avtal åtog sig kommunen dels att utforma och genomföra utbyggnaden av den kommunala vägen i fråga, dels att, för det fall att den skulle fortsätta att vara öppen för allmänheten, ställa den till A GmbH:s rättsliga föregångares förfogande utan begränsningar. I gengäld föreskrevs att A GmbH:s rättsliga föregångare skulle bära samtliga kostnader i samband med utbyggnaden av denna väg. Under år 2006 gav A GmbH i uppdrag åt B GmbH att i egenskap av huvudentreprenör genomföra denna utbyggnad i enlighet med det avtal som ingåtts med kommunen. Efter det att arbetena hade slutförts användes vägsträckan, från och med december 2006, av A GmbH:s lastbilar samt av andra fordon.
- 13 I mervärdesskattedeklarationerna för år 2006 beaktade inte klaganden i det nationella målet A GmbH:s kostnader för utbyggnaden av den kommunala vägen i fråga, men drog som ingående mervärdesskatt av den mervärdesskatt som belöpte på de tjänster som denne hade erhållit från B GmbH.
- 14 Efter en kontroll fann skattemyndigheten Y att klaganden i det nationella målet, genom att genomföra utbyggnaden av den kommunala vägen i fråga, hade tillhandahållit den berörda kommunen ett arbete utan vederlag, vilket är mervärdesskattepliktigt enligt 3 § punkt 1b första meningen moment 3 UStG, och fattade den 1 mars 2012 ett omprövningsbeslut för år 2006, varigenom skattesatsen som var tillämplig på beskattningsunderlaget för mervärdesskatt höjdes till 16 procent.
- 15 Efter det att den begäran om omprövning som ingetts av klaganden i det nationella målet hade avslagits, biföll Hessisches Finanzgericht (Skattedomstolen i Hessen, Tyskland) delvis klagandens överklagande av detta beslut. Hessisches Finanzgericht ansåg att villkoren i 3 § punkt 1b andra meningen UStG, för att de arbeten som utförts på den kommunala vägen i fråga skulle beskattas, inte var uppfyllda. Hessisches Finanzgericht fann däremot att den mervärdesskatt som var hänförlig till ingående transaktioner som hade ett direkt samband med dessa arbeten inte skulle beaktas i den mån som, enligt rättspraxis från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland), ett företag, som vid den tidpunkt då det mottar de ingående tjänsterna har för avsikt att uteslutande och direkt överlåta dem utan vederlag i den mening som avses i 3 § punkt 1b UStG, inte har rätt att dra av den mervärdesskatt som är hänförlig till dessa tjänster.
- 16 Klaganden i det nationella målet överklagade domen från Hessisches Finanzgericht (Skattedomstolen i Hessen) till den hänskjutande domstolen.
- 17 Den hänskjutande domstolen har angett att överklagandet inte kan vinna bifall enligt nationell rätt, eftersom klaganden i det nationella målet inte har rätt att dra av den mervärdesskatt som är aktuell i det nationella målet. Avdrag för mervärdesskatt kan således inte göras, eftersom de ingående tjänster som erhållits från B GmbH har använts för att genomföra en leverans utan vederlag till den berörda kommunen. Den hänskjutande domstolen hyser emellertid tvivel om huruvida denna tolkning av nationell lagstiftning är förenlig med unionsrätten.
- 18 När det gäller den första tolkningsfrågan har den hänskjutande domstolen nämligen angett att klaganden i det nationella målet kan göra gällande ett avdrag för den ingående mervärdesskatt som erlagts för de tjänster som erhållits, med stöd av dom av den 22 oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712), och dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683).

- 19 Vad gäller den andra och den tredje tolkningsfrågan har den hänskjutande domstolen understrukit att de syftar till att få klarhet i huruvida avdragsrätten, för det fall klaganden i det nationella målet skulle kunna göra avdrag för ingående mervärdesskatt, skulle kunna kvittas mot en fordran på mervärdesskatt hänförlig till en leverans mot vederlag eller ett tillhandahållande som behandlas som en leverans mot vederlag i den mening som avses i artikel 5.6 i sjätte direktivet, bland annat för att i enlighet med syftet med sistnämnda bestämmelse undvika att kommunens slutliga användning undgår beskattning.
- 20 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:
- ”1) Har en skattskyldig person rätt till avdrag i enlighet med artikel 17.2 a i [sjätte direktivet] ... under förhållanden som de i det nationella målet, där denna person på uppdrag av en kommun utför byggarbeten avseende en kommunal väg och av andra skattskyldiga personer har inköpt tjänster för anläggningsarbeten avseende den till kommunen överlämnade vägen?
- 2) Om fråga 1 besvaras jakande: Föreligger under förhållanden som de i det nationella målet, där en skattskyldig person på uppdrag av en kommun utför byggarbeten avseende en kommunal väg, en leverans av varor mot vederlag, varvid tillståndet att driva ett stenbrott utgör vederlaget för leveransen av en väg?
- 3) Om fråga 2 besvaras nekande: Ska under förhållanden som de i det nationella målet, där en skattskyldig person på uppdrag av en kommun utför byggarbeten avseende en kommunal väg, en överlåtelse utan ersättning av den allmänna vägen till kommunen i enlighet med artikel 5.6 i [sjätte direktivet] likställas med en leverans utan ersättning av varor, trots att ändamålen med överlåtelsen tjänar rörelsen, i syfte att förhindra att kommunens slutliga användning undgår beskattning?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

- 21 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 17.2 a i sjätte direktivet ska tolkas så, att en skattskyldig person har rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som har betalats för arbeten med utbyggnaden av en kommunal väg som genomförts till förmån för en kommun.
- 22 I detta hänseende ska det inledningsvis erinras om att antagandet av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), som trädde i kraft den 1 januari 2007, innebar att sjätte direktivet upphävdes utan att detta medförde några ändringar i sak. Eftersom de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet i sak är identiska med motsvarande bestämmelser i direktiv 2006/112, är domstolens praxis med avseende på det sistnämnda direktivet även tillämplig med avseende på sjätte direktivet (dom av den 17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 14).
- 23 När det gäller avdragsrätten enligt artikel 17.2 a i sjätte direktivet utgör denna en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas. Avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten (dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 25 och där angiven rättspraxis).
- 24 Syftet med avdragssystemet är nämligen att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta näringsidkaren själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet

beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte eller resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig (dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

- 25 Det följer av artikel 17.2 a i sjätte direktivet att i den mån en vara eller tjänst används för den skattskyldiga personens beskattade transaktioner, när vederbörande agerar i egenskap av skattskyldig person vid förvärvet av varan eller tjänsten, ska personen ha rätt att dra av den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats med avseende på varan eller tjänsten (dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 27 och där angiven rättspraxis).
- 26 Enligt fast rättspraxis 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 för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska tillerkännas den skattskyldiga personen och för att omfattningen av en sådan rätt ska kunna avgöras. Avdragsrätten för ingående mervärdesskatt som erlagts vid förvärvet av varor eller tjänster förutsätter att kostnaderna för dessa förvärv utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående beskattade transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger (dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 28 och där angiven rättspraxis).
- 27 Den skattskyldiga personen tillerkänns dock 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 de aktuella transaktionerna utgör en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denne tillhandahåller. Sådana kostnader har nämligen ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiga personens samlade ekonomiska verksamhet (dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 29 och där angiven rättspraxis).
- 28 Härav följer att frågan huruvida avdragsrätt ska anses föreligga avgörs på grundval av de utgående transaktioner till vilka de ingående transaktionerna hänför sig. Nämnda rätt föreligger alltså när den ingående transaktion som ska vara föremål för mervärdesskatt har ett direkt och omedelbart samband med en eller flera utgående transaktioner som ger rätt till avdrag. Om detta inte är fallet får det prövas om kostnaderna för ingående förvärv av varor eller tjänster ingår i de allmänna omkostnaderna för den skattskyldiga personens samlade ekonomiska verksamhet. Oavsett utgången av denna prövning förutsätter förhandenvaron av ett direkt och omedelbart samband 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 (dom av den 29 oktober 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 60).
- 29 För att avgöra huruvida artikel 17.2 a i sjätte direktivet ska tolkas så, att en skattskyldig person, såsom klaganden i det nationella målet, har rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som har betalats för att genomföra utbyggnaden av den kommunala vägen i fråga, ska det således fastställas huruvida det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan å ena sidan utbyggnadsarbetena och å andra sidan en utgående beskattad transaktion som klaganden eller dennes ekonomiska verksamhet har genomfört.
- 30 I detta hänseende ska det erinras om att det är de nationella skattemyndigheterna och domstolarna som vid sin tillämpning av kriteriet om direkt samband har att beakta samtliga omständigheter kring de aktuella transaktionerna. De ska därvid endast ta hänsyn till de transaktioner som har ett objektivt samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga verksamhet. Frågan huruvida ett sådant

samband föreligger ska således bedömas mot bakgrund av den aktuella transaktionens objektiva innehåll (dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

- 31 För det första framgår det dock av beslutet om hänskjutande att det utan arbetena med utbyggnaden av den kommunala vägen i fråga hade varit omöjligt att driva kalkstensbrottet, såväl i praktiken som i rättsligt hänseende. Utbyggnaden av nämnda väg gjorde det nämligen möjligt att anpassa vägen till den lastbilstrafik som driften av stenbrottet gav upphov till och i enlighet med den ändring som gjordes under år 2005 av beslutet av den 16 februari 2001, om att tillåta driften av detta stenbrott genom utbyggnaden av den kommunala vägen i fråga, skulle tillståndet att driva nämnda stenbrott upphöra att gälla om dessa utbyggnadsarbeten inte hade slutförts senast den 31 december 2006.
- 32 Härav följer att utbyggnaden av den kommunala vägen i fråga var nödvändig för att projektet att driva kalkstensbrottet skulle kunna förverkligas, och att klaganden i det nationella målet inte hade kunnat utöva sin ekonomiska verksamhet om sådana arbeten inte hade ägt rum.
- 33 För det andra har den hänskjutande domstolen angett att kostnaden för de tjänster som erhållits i ett tidigare led och som har samband med arbetena med utbyggnaden av den kommunala vägen i fråga utgör en del av kostnaden för de utgående transaktioner som klaganden i det nationella målet har utfört.
- 34 Sådana omständigheter kan visa att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan arbetena med utbyggnaden av den kommunala vägen i fråga och hela den ekonomiska verksamhet som är knuten till driften av kalkstensbrottet.
- 35 Denna slutsats påverkas inte av den omständigheten att den kommunala vägen kostnadsfritt är öppen för allmänheten.
- 36 Det är visserligen riktigt att det av domstolens praxis följer att när varor eller tjänster förvärvas av den skattskyldiga personen för att användas i verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt eller inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, ska det inte påföras någon utgående mervärdesskatt och inte heller ske något avdrag för ingående sådan. I båda dessa fall är nämligen det direkta och omedelbara sambandet mellan de ingående kostnaderna och den ekonomiska verksamhet som den skattskyldiga personen därefter utför brutet (dom av den 22 oktober 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 32 och där angiven rättspraxis).
- 37 Den omständigheten att allmänheten kan färdas kostnadsfritt på den kommunala vägen i fråga saknar emellertid betydelse. Det framgår nämligen av handlingarna i målet att arbetet med utbyggnaden av denna väg inte utfördes på grund av den berörda kommunens behov eller för behovet av allmän trafik, utan för att anpassa den kommunala vägen i fråga till den lastbilstrafik som klaganden i det nationella målet hade gett upphov till genom driften av kalkstensbrottet. Denna väg har dessutom därefter använts av såväl dessa lastbilar som av andra fordon. Under alla omständigheter kan de kostnader som klaganden i det nationella målet har haft för utbyggnaden av den kommunala vägen i fråga, såsom framgår av punkt 34 ovan, hänföras till dennes ekonomiska verksamhet i egenskap av skattskyldig, vilket innebär att dessa utgifter, med förbehåll för den hänskjutande domstolens kontroll, inte hänför sig till verksamheter som är undantagna från skatteplikt eller som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt.
- 38 Vad slutligen gäller avdragsrättens omfattning ankommer det på den hänskjutande domstolen att avgöra huruvida arbetena med utbyggnaden av den kommunala vägen i fråga var begränsade till vad som var nödvändigt för att säkerställa att klaganden i det nationella målet kunde driva kalkstensbrottet. Det följer nämligen av EU-domstolens praxis att om arbetena med utbyggnaden av denna väg har begränsats till vad som var nödvändigt för detta ändamål, ska avdragsrätt medges för samtliga kostnader som uppkommer till följd av dessa arbeten. Om nämnda arbeten däremot har gått

utöver vad som var nödvändigt för att säkerställa driften av detta stenbrott, innebär det att det direkta och omedelbara sambandet mellan nämnda arbeten och den ekonomiska verksamhet som klaganden i det nationella målet bedriver delvis bryts, så att avdragsrätt endast ska medges för den ingående mervärdesskatt som hänför sig till den del av kostnaderna för arbetena med utbyggnaden av den kommunala vägen i fråga som objektivt sett varit nödvändig för att klaganden i det nationella målet ska kunna bedriva sin ekonomiska verksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkterna 37–39).

- 39 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första frågan besvaras enligt följande: Artikel 17.2 a i sjätte direktivet ska tolkas så, att en skattskyldig person har rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som har betalats för arbeten med utbyggnaden av en kommunal väg som genomförts till förmån för en kommun, när denna väg används såväl av den skattskyldiga personen inom ramen för dennes ekonomiska verksamhet som av allmänheten, i den mån som dessa utbyggnadsarbeten inte har gått utöver vad som var nödvändigt för att den skattskyldiga personen ska kunna bedriva sin ekonomiska verksamhet och kostnaderna för dessa ingår i priset för de utgående transaktioner som genomförs av samma skattskyldiga person.

Den andra frågan

- 40 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida sjätte direktivet, för det fall den första frågan besvaras jakande, ska tolkas så, att ett tillstånd att driva ett stenbrott som ensidigt beviljats av en myndighet i en medlemsstat utgör det vederlag som en skattskyldig person har erhållit, utan att erhålla vederlag i pengar, för arbeten med utbyggnaden av en kommunal väg, vilket innebär att dessa arbeten utgör en transaktion mot vederlag i den mening som avses i detta direktiv.
- 41 Den hänskjutande domstolen har angett att det enligt unionsrätten inte är säkert att klaganden i det nationella målet har genomfört en leverans mot vederlag till den berörda kommunen. Den hänskjutande domstolen tvivlar emellertid även på att det är möjligt att kvalificera arbetena med utbyggnaden av den kommunala vägen i fråga som leverans utan vederlag. Den hänskjutande domstolen har således påpekat att det tillstånd att driva kalkstensbrottet som utfärdats av regionstyrelsen skulle kunna utgöra vederlag för dessa arbeten, vilket innebär att nämnda arbeten ska anses utgöra en tjänst mot vederlag som ger rätt till avdrag, men även medför en skyldighet att betala mervärdesskatt för arbetena med utbyggnaden av nämnda kommunala väg.
- 42 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.
- 43 Det framgår även av domstolens praxis att den enda förutsättningen för att det ska anses vara fråga om en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag i mervärdesskattehanseende är att det finns ett direkt samband mellan leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna och ett vederlag som faktiskt erhålls av den skattskyldiga personen. Det är fråga om ett sådant direkt samband om det mellan leverantören och mottagaren föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, varvid den ersättning som leverantören tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls mottagaren (dom av den 3 juli 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, punkt 69 och där angiven rättspraxis).
- 44 Domstolen har även slagit fast att vederlaget för en leverans av varor kan bestå i ett tillhandahållande av tjänster och utgöra beskattningsunderlag i den mening som avses i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet, om det finns ett direkt samband mellan leveransen av varor och tillhandahållandet av

tjänster, under förutsättning att värdet på tjänsterna kan mätas i pengar. Detsamma gäller när en tjänst byts mot en annan tjänst, i den mån samma villkor är uppfyllda (dom av den 26 september 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

- 45 Slutligen framgår det av domstolens praxis att bytesavtal, där ersättningen per definition är in natura, och transaktioner där ersättningen består av pengar, utgör två identiska situationer från ekonomisk och kommersiell synpunkt (dom av den 26 september 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, punkt 39 och där angiven rättspraxis).
- 46 Domstolen konstaterar inledningsvis att det föreligger ett rättsförhållande mellan den berörda kommunen och klaganden i det nationella målet. Genom avtalet om färdigställandet av den kommunala vägen i fråga åtog sig, å ena sidan, kommunen att planera och genomföra utbyggnaden av denna väg och att, utan begränsning, ställa utbyggnaden av vägnätet i händelse av en eventuell utveckling av kalkstensbrottet till förfogande för klaganden i det nationella målet, och, å andra sidan, åtog sig klaganden i det nationella målet att bära samtliga kostnader i samband med denna utbyggnad, utan att det i avtalet föreskrevs någon betalningsskyldighet för kommunens del.
- 47 Ett sådant avtal kan emellertid inte utgöra den rättsliga ram inom vilken ömsesidiga prestationer, det vill säga utbyggnaden av den kommunala vägen och beviljande av tillstånd att driva kalkstensbrottet, utbyts.
- 48 För det första utfördes nämligen arbetena i det nationella målet, ur organisatorisk synpunkt, på en väg som tillhör en kommun, medan tillståndet att driva kalkstensbrottet utfärdades av regionstyrelsen.
- 49 För det andra är beslutet att bevilja tillstånd att driva detta kalkstensbrott ett ensidigt beslut av regionstyrelsen av den 16 februari 2001. Det följer emellertid av domstolens praxis att en ensidig rättsakt från en offentlig myndighet i princip inte kan skapa ett rättsförhållande inom ramen för vilket ömsesidiga prestationer utbyts (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 maj 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, punkterna 31–35).
- 50 För det tredje är det utrett att arbetena med utbyggnaden av den kommunala vägen i fråga inte har gett upphov till någon ersättning i form av pengar.
- 51 Domstolen har visserligen slagit fast att ersättningen för en leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster kan vara en ersättning i pengar eller in natura. Eftersom ett sådant tillstånd, enligt regionstyrelsens ensidiga beslut att bevilja tillstånd att driva kalkstensbrottet, skulle ha upphört att gälla om arbetena med utbyggnaden av den kommunala vägen inte hade slutförts senast den 31 december 2006, utgör dessa arbeten emellertid inte ett vederlag för rätten att driva detta stenbrott, utan en nödvändig förutsättning för att utöva denna rätt.
- 52 Mot bakgrund av dessa omständigheter kan det inte fastställas att det föreligger ett direkt samband mellan genomförandet av arbetena med utbyggnaden av den kommunala vägen i fråga åt den berörda kommunen och beviljandet av tillståndet för klaganden i det nationella målet att driva kalkstensbrottet, eftersom detta tillstånd inte kan anses utgöra ett vederlag för utbyggnaden av denna väg.
- 53 Vidare ska det understrykas att domstolen i domen av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683), redan har tillerkänt en skattskyldig person rätt att dra av ingående mervärdesskatt för en tillhandahållen tjänst som består i att bygga eller förbättra fast egendom som ägs av tredje man, när denna tjänst används såväl av den skattskyldiga personen som av denne tredje man i deras respektive ekonomiska verksamhet, trots att nämnda tredje man får nytta av resultatet av tjänsten utan vederlag.

- 54 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den andra frågan besvaras enligt följande: Sjätte direktivet – särskilt dess artikel 2.1 – ska tolkas så, att ett tillstånd att driva ett stenbrott som ensidigt beviljats av en myndighet i en medlemsstat inte utgör det vederlag som en skattskyldig person har erhållit, utan att erhålla vederlag i pengar, för arbeten med utbyggnaden av en väg som tillhör en kommun, vilket innebär att dessa arbeten inte utgör en transaktion mot vederlag i den mening som avses i detta direktiv.

Den tredje frågan

- 55 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida artikel 5.6 i sjätte direktivet ska tolkas så, att arbeten med utbyggnad av en kommunal väg öppen för allmänheten, som en skattskyldig person utför utan vederlag till en kommun, utgör en transaktion som ska likställas med en leverans av varor mot vederlag i den mening som avses i denna bestämmelse.
- 56 Det ska inledningsvis erinras om att såvitt avser tolkningen av bestämmelser i den nationella rättsordningen är EU-domstolen i princip skyldig att grunda sig på de rättsliga kvalificeringar som följer av beslutet om hänskjutande. Enligt fast rättspraxis är EU-domstolen nämligen inte behörig att tolka en medlemsstats nationella rätt (dom av den 17 mars 2011, Naftiliaki Etaireia Thasou och Amaltheia I Naftiki Etaireia, C-128/10 och C-129/10, EU:C:2011:163, punkt 40).
- 57 I förevarande fall framgår det av handlingarna i målet att den hänskjutande domstolen har grundat sin tredje fråga på antagandet att arbetena med utbyggnaden av den kommunala vägen i fråga i enlighet med 3 § punkt 4 UStG utgör en leverans av arbete till den berörda kommunen, eftersom Förbundsrepubliken Tyskland således har använt sig av den möjlighet som föreskrivs i artikel 5.5 i sjätte direktivet att likställa överlämnandet av vissa byggnadsarbeten med en leverans av varor.
- 58 Det ankommer inte på EU-domstolen att ifrågasätta ett sådant antagande. Eftersom klaganden i det nationella målet har gjort gällande att denne, genom att utföra arbetena med utbyggnaden av den kommunala vägen i fråga, har genomfört ett tillhandahållande av tjänster, vilket innebär att artikel 5.6 i sjätte direktivet inte är tillämplig, och eftersom ordalydelsen i artiklarna 5.6 och 6.2 i sjätte direktivet, vilka avser leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster, uppvisar betydande skillnader, ankommer det emellertid på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida arbetena med utbyggnaden av denna väg utgör en leverans av arbete enligt tysk lagstiftning.
- 59 Vad gäller artikel 5.6 i sjätte direktivet erinrar EU-domstolen om att denna bestämmelse syftar till att säkerställa en jämlik behandling av, å ena sidan, den skattskyldiga person som tar ut en vara för sitt eget eller personalens privata bruk och, å andra sidan, den slutkonsument som förvärvar samma slags vara (dom av den 11 maj 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, punkt 40 och där angiven rättspraxis). Beskattningen av de uttag som avses i artikel 5.6 första meningen i sjätte direktivet syftar således till att förhindra att det uppstår situationer där det slutliga nyttjandet inte beskattas (dom av den 30 september 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, punkt 18).
- 60 För detta ändamål likställs i nämnda bestämmelse vissa transaktioner, där den skattskyldiga personen inte erhåller något faktiskt vederlag, med leveranser av varor som sker mot vederlag och för vilka mervärdesskatt betalas (dom av den 17 juli 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, punkt 23).
- 61 Närmare bestämt likställs i artikel 5.6 i sjätte direktivet leverans av varor mot vederlag med uttag som en skattskyldig person gör av en vara ur sin rörelse för sitt eget eller personalens privata bruk, för överlåtelse därav utan ersättning eller mer generellt för användning för andra ändamål än den egna rörelsen, om mervärdesskatten på varan i fråga eller dess beståndsdelar helt eller delvis har medfört avdragsrätt (dom av den 11 maj 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, punkt 41 och

där angiven rättspraxis). I denna bestämmelse likställs emellertid inte uttag som gjorts för att ge bort varuprov eller skänka bort gåvor av ringa värde inom ramen för den skattskyldiga personens rörelse med leverans av varor mot vederlag.

- 62 Det ska även påpekas att det framgår av svaren på den första och den andra frågan att sjätte direktivet ska tolkas så, att arbeten med utbyggnaden av en kommunal väg, under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, kan medföra avdragsrätt och kvalificeras som en överföring utan vederlag, vilket innebär att vissa villkor för att tillämpa artikel 5.6 i detta direktiv är uppfyllda.
- 63 Vidare utgör inte arbetena med utbyggnaden av denna väg gåvor av ringa värde eller varuprov i den mening som avses i denna bestämmelse.
- 64 Slutligen är det, eftersom arbetena har levererats till den berörda kommunen, ostridigt att det inte kan vara fråga om konsumtion för sitt eget eller personalens privata bruk. Detsamma gäller fall där varan används för andra ändamål än rörelsen, eftersom dessa arbeten har genomförts för att tillgodose behoven för klaganden i det nationella målet. Denna omständighet utgör emellertid inte hinder för att tillämpa artikel 5.6 i sjätte direktivet. Enligt domstolens praxis följer det nämligen av själva ordalydelsen av artikel 5.6 första meningen i sjätte direktivet att uttag som en skattskyldig person gör av varor i rörelsen, som han sedan överlåter utan ersättning, ska behandlas som leverans mot vederlag i den mening som avses i denna bestämmelse, och därmed underkastas mervärdesskatt, då mervärdesskatten på varorna i fråga varit avdragsgill, oberoende av om denna överlåtelse sker inom ramen för rörelsen eller inte (dom av den 27 april 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, punkt 22).
- 65 Den omständigheten som den hänskjutande domstolen har nämnt, nämligen att den kommunala vägen i fråga inte används av den berörda kommunen för privat bruk, utan tvärtom är öppen för allmän trafik utan vederlag, utgör i princip inte heller hinder för att tillämpa artikel 5.6 i sjätte direktivet. I den mening som avses i denna bestämmelse avser nämligen uttag av en vara för användning för sådana ändamål under alla omständigheter det uttag och den användning som den skattskyldige gör, i förevarande fall klaganden i det nationella målet, och inte tredje man, det vill säga den berörda kommunen. Arbetena med utbyggnaden av denna väg har emellertid genomförts för att tillgodose klagandens behov, och resultatet av dessa arbeten, det vill säga den väg som har iordningställts för att klara den trafik med lastbilar som driften av kalkstensbrottet ger upphov till, används framför allt utifrån klagandens behov.
- 66 Den omständigheten att mervärdesskatt inte togs ut på leveransen till den berörda kommunen av de arbeten med utbyggnaden av den kommunala vägen som klaganden i det nationella målet utförde utan vederlag kunde emellertid inte ge upphov till en situation där det slutliga nyttjandet inte beskattas eller till ett åsidosättande av principen om likabehandling. Sådana arbeten utgör därför inte en transaktion som ska likställas med leverans av varor mot vederlag i den mening som avses i artikel 5.6 i sjätte direktivet.
- 67 Även om den kommunala vägen i fråga är öppen för allmän trafik, ska nämligen den faktiska slutanvändningen av denna väg beaktas. Det följer emellertid av svaret på den första frågan, med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, dels att arbetena med utbyggnaden av denna väg är till fördel för klaganden i det nationella målet och har ett direkt och omedelbart samband med hela dennes ekonomiska verksamhet, vilken ger upphov till skattepliktiga transaktioner, dels att kostnaden för de tjänster som erhållits i ett tidigare led och som har samband med arbetena med utbyggnaden av nämnda väg utgör en del av kostnaderna för de utgående transaktioner som klaganden i det nationella målet utför.
- 68 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den tredje frågan besvaras enligt följande: Artikel 5.6 i sjätte direktivet ska tolkas så, att arbeten med utbyggnad, till förmån för en kommun, av en kommunal väg som är öppen för allmänheten, men som används av den skattskyldiga personen som har utfört

arbetena utan vederlag inom ramen för dennes ekonomiska verksamhet samt av allmänheten, inte utgör en transaktion som ska likställas med en leverans av varor mot vederlag i den mening som avses i denna bestämmelse.

Rättegångskostnader

- ⁶⁹ Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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:

- 1) Artikel 17.2 a 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 har rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som har betalats för arbeten med utbyggnaden av en kommunal väg som genomförts till förmån för en kommun, när denna väg används såväl av den skattskyldiga personen inom ramen för dennes ekonomiska verksamhet som av allmänheten, i den mån som dessa utbyggnadsarbeten inte har gått utöver vad som var nödvändigt för att den skattskyldiga personen ska kunna bedriva sin ekonomiska verksamhet och kostnaderna för dessa ingår i priset för de utgående transaktioner som genomförs av samma skattskyldiga person.
- 2) Sjätte direktivet 77/388 – särskilt dess artikel 2.1 – ska tolkas så, att ett tillstånd att driva ett stenbrott som ensidigt beviljats av en myndighet i en medlemsstat inte utgör det vederlag som en skattskyldig person har erhållit, utan att erhålla vederlag i pengar, för arbeten med utbyggnaden av en väg som tillhör en kommun, vilket innebär att dessa arbeten inte utgör en transaktion mot vederlag i den mening som avses i detta direktiv.
- 3) Artikel 5.6 i sjätte direktivet 77/388 ska tolkas så, att arbeten med utbyggnad, till förmån för en kommun, av en kommunal väg som är öppen för allmänheten, men som används av den skattskyldiga personen som har utfört arbetena utan vederlag inom ramen för dennes ekonomiska verksamhet samt av allmänheten, inte utgör en transaktion som ska likställas med en leverans av varor mot vederlag i den mening som avses i denna bestämmelse.

Underskrifter