

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)
den 14 juli 2005*

I mål C-434/03,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna), genom beslut av den 10 oktober 2003 som inkom till domstolen den 13 oktober 2003, i målet

P. Charles,

T. S. Charles-Tijmens

mot

Staatssecretaris van Financiën,

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, avdelningsordförandena P. Jann, C.W. A. Timmermans, A. Rosas, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts och A. Borg Barthet samt domarna S. von Bahr (referent), J.N. Cunha Rodrigues, J. Makarczyk, P. Küris, E. Juhász och G. Arestis,

* Rättegångspråk: nederländska.

generaladvokat: F.G. Jacobs,
justitiesekreterare: byrådirektören K. Sztranc,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 16 november 2004,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- P. Charles och T.S. Charles-Tijmens, genom E.H. van den Elsen, adviseur, och G. Volkerink, belastingsadviseur,
- Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster och C. ten Dam, båda i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom A. Tiemann, i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom L. Ström van Lier och A. Weimar, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 20 januari 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

¹ Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 6.2, 17.1, 17.2 och 17.6 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, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet).

- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan P. Charles och T.S. Charles-Tijmens och å andra sidan Staatssecretaris van Financiën angående den senares avslag på P. Charles och T.S. Charles-Tijmens ansökan om återbetalning av hela den mervärdesskatt som de har erlagt för en fritidsfastighet som är föremål för uthyrning under 87,5 procent av användningstiden och som används för privat bruk under 12,5 procent av tiden.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

- 3 I artikel 6.2 i sjätte direktivet 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.”

- 4 I artikel 17.2 och 17.6 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”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.

...

6. Inom fyra år efter det att detta direktiv har trätt i kraft skall rådet enhälligt på kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte skall berättiga till avdrag av mervärdesskatt. Mervärdesskatt skall under inga förhållanden vara avdragsgill på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, t.ex. sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller underhållning.

Till dess att ovanstående regler träder i kraft får medlemsstaterna behålla alla de undantag som föreskrivs i deras nationella lagstiftning när detta direktiv träder i kraft.”

De nationella bestämmelserna

- 5 I artikel 2 i 1968 års lag om skatt på omsättning (Wet op de omzetbelasting 1968) (nedan kallad mervärdesskattelagen) föreskrivs följande:

”Den skatt som har tagits ut på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster till näringsidkaren, näringsidkarens förvärv av varor inom gemenskapen, och import av varor för näringsidkarens räkning är avdragsgill från den skatt som skall betalas för levererade varor eller tillhandahållna tjänster.”

- 6 Avdragsrätten preciseras i artikel 15 i mervärdesskattelagen enligt följande:

”Den avdragsgilla skatten i den mening som avses i artikel 2 utgörs av:

- a) den skatt som andra näringsidkare har fakturerat näringsidkaren genom faktura som har upprättats enligt tillämpliga regler, under den period som omfattas av deklARATIONEN för de varor och tjänster som de har tillhandahållit honom,

...

i den mån varorna och tjänsterna används av näringsidkaren inom ramen för hans rörelse ...

...

4. Skatteavdraget görs med beaktande av användningen av varorna och tjänsterna vid den tidpunkt då skatten faktureras näringsidkaren, eller när den blir exigibel. Om det, när näringsidkaren tar varorna eller tjänsterna i bruk visar sig att han har dragit av den skatt som hänför sig till dem i en omfattning som är större eller mindre än den han med beaktande av varornas eller tjänsternas användning har rätt till, är det överskjutande avdraget exigibelt vid den tidpunkten. Den skatt som har blivit exigibel skall betalas i enlighet med artikel 14 i [mervärdesskattelagen].

Den del av skatten som är avdragsgill och som inte har dragits av skall återbetalas till näringsidkaren på hans begäran.

...”

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 7 Det framgår av beslutet om hänskjutande att P. Charles och T.S. Charles-Tijmens i mars 1997 tillsammans köpte en fritidsfastighet i Nederländerna. Denna var avsedd att användas såväl för uthyrning som för privat bruk. Under den period som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, nämligen från och med den 1 april till och med den 30 juni 1997, var fastigheten föremål för uthyrning under 87,5 procent av användningstiden och användes för privata ändamål under 12,5 procent av tiden.

- 8 Hoge Raad der Nederlanden har påpekat att P. Charles och T.S. Charles-Tijmen på grund av denna uthyrning är skattskyldiga personer i den mening som avses i sjätte direktivet och näringsidkare i den mening som avses i mervärdesskattelagen. Eftersom sagda fastighet hyrs ut till personer som bara bor där under korta perioder och uthyrningen genomförs inom ramen för ett "semesterföretag" omfattas inte uthyrningen av det undantag från mervärdesskatt som i Nederländerna gäller för uthyrning av fast egendom, i enlighet med artikel 13 B b första punkten i sjätte direktivet.
- 9 I sin skattedeklaration avseende mervärdesskatt för det andra kvartalet år 1997 drog P. Charles och T.S. Charles-Tijmens av 87,5 procent av den mervärdesskatt som de hade fakturerats avseende fastigheten. Följaktligen ingav de till den behöriga skattemyndigheten (nedan kallad skattemyndigheten) en begäran om återbetalning av det belopp som motsvarade denna procentsats.
- 10 Genom beslut av den 1 oktober 1997 beviljade skattemyndigheten P. Charles och T.S. Charles-Tijmens den begärda återbetalningen. P. Charles och T.S. Charles-Tijmens ansåg emellertid att den mervärdesskatt som de hade erlagt var avdragsgill till 100 procent och ansökte därför om en kompletterande återbetalning som motsvarade den tid fastigheten hade använts för privat bruk, det vill säga 12,5 procent.
- 11 Efter att skattemyndigheten fastslagit att ansökan inte kunde tas upp till sakprövning, väckte P. Charles och T.S. Charles-Tijmens talan vid Gerechthshof te 's Hertogenbosch. Denna domstol upphävde avvisningsbeslutet, men fastställde i sak sagda myndighets beslut och preciserade att de berörda parterna inte hade rätt att dra av hela den mervärdesskatt som hade betalats avseende fastigheten, eftersom fastigheten användes för privat bruk under 12,5 procent av den totala användningstiden.

- 12 P. Charles och T.S. Charles-Tijmens överklagade Gerechtshof te 's Hertogenboschs dom till Hoge Raad der Nederlanden. Till stöd för sitt överklagande gjorde de gällande att det framgår av artikel 6.2 i sjätte direktivet att det privata bruket av fastigheten är skattepliktigt, eftersom de har valt att ta upp hela fastigheten som en tillgång i rörelsen, vilket enligt artikel 17.2 i samma direktiv ger dem rätt att dra av hela den mervärdesskatt som betalats i detta hänseende (se, bland annat, dom av den 4 oktober 1995 i mål C-291/92, Armbrrecht, REG 1995, s. I-2775, och av den 8 mars 2001 i mål C-415/98, Bakcsi, REG 2001, s. I-1831).
- 13 P. Charles och T.S. Charles-Tijmens har tillagt att denna tolkning inte påverkas av artikel 17.6 i sjätte direktivet, då det i den nederländska lagstiftningen när direktivet trädde i kraft inte föreskrevs något sådant undantag från avdragsrätten som avses i den bestämmelsen, annat än i fråga om bilar för persontransport.
- 14 Hoge Raad der Nederlanden har påpekat att de nederländska bestämmelserna rörande varor och tjänster för "blandad" användning, som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, infördes i Nederländerna år 1969, med tillämpning av artikel 11.1 i rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — struktur och tillämpningsföreskrifter för det gemensamma mervärdesskattesystemet (EGT 1967, P 71, s. 1303) (nedan kallat det andra direktivet).
- 15 Dessa bestämmelser innehöll andra regler än dem som återfanns i sjätte direktivet. Dessa regler var i vissa fall mer fördelaktiga för den skattskyldige och i andra fall mindre fördelaktiga. Genom sagda direktiv gavs nämligen den skattskyldiga personen en omedelbar och total avdragsrätt. En rättelse med anledning av att varan hade använts utanför rörelsen gjordes först när sådant bruk ägde rum. Enligt den ordning som infördes genom mervärdesskattelagen var det däremot nödvändigt att direkt, eller åtminstone under det första året, fastställa i vilken utsträckning varan i framtiden skulle användas utanför rörelsen.

- 16 Hoge Raad der Nederlanden har i detta hänseende närmare angett att det i artikel 12.3 i 1968 års tillämpningsföreskrifter till mervärdesskattelagen (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, Stcrt. 1968, nr 169), vilka antogs med tillämpning av artikel 15.6 i mervärdesskattelagen, föreskrivs att den avdragna skatten, i deklARATIONEN för räkenskapsårets sista skatteperiod, skall beräknas på nytt på grundval av uppgifterna för hela räkenskapsåret. Ingen ytterligare omräkning eller prövning av avdraget är möjlig efter utgången av räkenskapsåret.
- 17 Det var under dessa omständigheter som Hoge Raad der Nederlanden beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Är rättsliga bestämmelser ... som antogs före sjätte direktivet förenliga med detta direktiv och särskilt med artiklarna 17.1, 17.2, 17.6 och 6.2 i detsamma, när

- det enligt dessa bestämmelser inte är möjligt att fullt ut ta upp en anläggningstillgång eller jämförbar vara eller tjänst som rörelsetillgång när förvärvaren använder denna vara eller tjänst såväl i rörelsen som för rörelsefrämmande ändamål (särskilt för privat bruk), och
- det följaktligen inte heller är möjligt att omedelbart göra avdrag för hela den mervärdesskatt som har fakturerats vid förvärvet av denna vara eller tjänst, och
- det inte föreskrivs att mervärdesskatt skall tas ut härför i den mening som avses i artikel 6.2 a i sjätte direktivet?”

Bedömning av tolkningsfrågan

- 18 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 6.2, 17.2 och 17.6 i sjätte direktivet skall tolkas så att de utgör hinder för nationella bestämmelser av den typ som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, nämligen bestämmelser som har antagits innan detta direktiv trädde i kraft, vilka innebär att en skattskyldig person inte tillåts vare sig att till sin rörelse hänföra en anläggningstillgång i dess helhet när varan delvis används i rörelsen och delvis används för rörelsefrämmande ändamål eller att, i en sådan situation, i dess helhet och omedelbart dra av den ingående mervärdesskatt som skall betalas för förvärvet av en sådan tillgång, och i vilka det inte föreskrivs att användningen av denna vara för rörelsefrämmande ändamål skall jämföras med tillhandahållande av tjänster mot vederlag.

Synpunkter som har inkommit till domstolen

- 19 P. Charles och T.S. Charles-Tijmens anser att nationella bestämmelser av den typ som är i fråga i målet vid den nationella domstolen strider mot domstolens rättspraxis avseende mervärdesskatt, bland annat dom av den 8 maj 2003 i mål C-269/00, Seeling (REG 2003, s. I-4101).
- 20 Den nederländska och den tyska regeringen har gjort gällande att medlemsstaterna genom artikel 17.2 i sjätte direktivet ges möjlighet att undanta anläggningstillgångar eller därmed jämförbara varor eller tjänster från rätten att dra av mervärdesskatt, i den mån den skattskyldiga personen använder denna vara eller tjänst för

rörelsefrämmande ändamål, särskilt för privat bruk, när denna medlemsstat, genom att använda möjligheten till undantag som föreskrivs i artikel 6.2 andra stycket i samma direktiv, anser att en sådan användning inte är skattepliktig.

- 21 Den nederländska regeringen har, för det fall domstolen skulle fastslå att artiklarna 17.2 och 6.2 i sjätte direktivet inte medger ett sådant undantag från rätten att dra av mervärdesskatten som det som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, gjort gällande att en medlemsstat på grundval av artikel 17.6 kan behålla en nationell ordning som existerade innan detta direktiv trädde i kraft, och enligt vilken en anläggningstillgång eller en därmed jämförbar vara eller tjänst undantas från rätten att dra av mervärdesskatten när den skattskyldiga personen använder denna vara eller tjänst för rörelsefrämmande ändamål, särskilt för privat bruk.
- 22 Kommissionen anser att en rättslig ordning enligt vilken, i enlighet med den undantagsmöjlighet som föreskrivs i artikel 6.2 andra stycket i sjätte direktivet, användning för privat bruk av en anläggningstillgång eller en därmed jämförbar vara eller tjänst inte beskattas och det följaktligen inte tillåts något avdrag för denna typ av vara eller tjänst, i den mån den används för privat bruk, är förenlig med sagda direktiv.

Domstolens bedömning

- 23 Inledningsvis vill domstolen erinra om att en skattskyldig person enligt fast rättspraxis, vid användning av en anläggningstillgång för såväl yrkesmässiga som privata ändamål, har valet, med avseende på mervärdesskatten, att antingen hänföra hela denna vara till rörelsens tillgångar eller att behålla den i dess helhet som en del av sina privata tillgångar och på så sätt utesluta den helt från mervärdesskattereglererna, eller att låta den ingå i rörelsen till den del den faktiskt används i densamma (se, för ett liknande resonemang, bland annat, domarna i de ovannämnda målen Ambrecht, punkt 20, Bakcsi, punkterna 25 och 26, Seeling, punkt 40, och dom av den 21 april 2005 i mål C-25/03, HE, REG 2005, s. I-3123, punkt 46).

- 24 Om den skattskyldige väljer att behandla anläggningstillgångar, som används både yrkesmässigt och privat, som tillgångar i rörelsen är den ingående mervärdesskatten på förvärvet av tillgångarna i princip helt och omedelbart avdragsgill (se, bland annat, dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz, REG 1991, s. I-3795, punkt 26, svensk specialutgåva, volym 11, s. I-299, och domarna i de ovannämnda målen Bakcsi, punkt 25, och Seeling, punkt 41).
- 25 Det framgår av artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet att, om den ingående mervärdesskatten avseende en vara som hänförs till rörelsens tillgångar är helt eller delvis avdragsgill, användning av varan för den skattskyldiges eget eller hans anställdas privata bruk eller för rörelsefrämmande ändamål skall jämföras med tillhandahållande av en tjänst mot vederlag. Denna användning, som således utgör en skattepliktig transaktion i den mening som avses i artikel 17.2 i samma direktiv, beskattas på grundval av kostnaden för att tillhandahålla tjänsterna, i enlighet med artikel 11 A 1 c i direktivet (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Lennartz, punkt 26, Bakcsi, punkt 30, och Seeling, punkt 42).
- 26 Vad gäller artikel 6.2 andra stycket i sjätte direktivet erinrar domstolen om att undantag från harmoniseringen skall tolkas snävt. Varje möjlighet till undantagsbestämmelser avseende mervärdesskatt leder nämligen till ytterligare avvikelser avseende skattenivån i medlemsstaterna.
- 27 Vidare skall sagda artikel 6.2 andra stycket i princip tolkas så att medlemsstaterna kan avstå från att jämföra visst tillhandahållande eller viss användning med tillhandahållande av tjänster mot vederlag, bland annat för att förenkla det administrativa förfarandet för uppbörd av mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 september 2003 i mål C-155/01, Cookies World, REG 2003, s. I-8785, punkt 59).

- 28 Artikel 6.2 andra stycket i sjätte direktivet medför däremot inte att medlemsstaterna ges rätt att vägra de skattskyldiga, som har valt att behandla anläggningstillgångar vilka används både för yrkesmässiga ändamål och för privata ändamål som rörelsetillgångar, att omedelbart och i dess helhet dra av den ingående mervärdesskatten på förvärvet av dessa varor, vilket de har rätt till enligt den fasta rättspraxis som domstolen har erinrat om i punkt 24 i denna dom. En sådan begränsning av avdragsrätten strider mot sagda bestämmelse.
- 29 Det är inte heller förenligt med artikel 6.2 andra stycket i sjätte direktivet att på grundval av denna bestämmelse generellt avstå från att beskatta användningen av en del av en anläggningstillgång för en skattskyldig persons privata behov, när den skattskyldige har kunnat dra av den ingående mervärdesskatten på förvärvet av tillgången i fråga i dess helhet. Det skulle nämligen oundvikligen leda till en snedvridning av konkurrensen.
- 30 Sålunda har en skattskyldig dels rätt att välja att helt och hållet låta en tillgång ingå i sin rörelses tillgångar och använda den delvis i rörelsen och delvis för rörelsefrämmande ändamål och att, i förekommande fall, omedelbart göra avdrag för hela den ingående mervärdesskatten på förvärvet av tillgången, dels i princip en motsvarande skyldighet att betala mervärdesskatt på de kostnader som användningen av denna tillgång för rörelsefrämmande ändamål har medfört (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Seeling, punkt 43).
- 31 Såsom den nederländska regeringen har gjort gällande tilläts en medlemsstat genom artikel 17.6 i sjätte direktivet att behålla de nationella bestämmelser som förelåg när detta direktiv trädde i kraft. Denna bestämmelse förutsätter emellertid att de undantag som medlemsstaterna kan behålla med stöd därav var lagliga enligt andra direktivet, vilket föregick sjätte direktivet (se dom av den 5 oktober 1999 i mål C-305/97, Royscot m.fl., REG 1999, s. I-6671, punkt 21).

- 32 Samtidigt som avdragsrätten infördes i artikel 11.1 i andra direktivet föreskrevs i artikel 11.4 i samma direktiv att medlemsstaterna från avdragssystemet kunde undanta "[v]issa varor och tjänster ..., i synnerhet de som helt eller delvis kan användas för den skattskyldiga personens eller dennes personals privata bruk".
- 33 Medlemsstaterna gavs således inte genom denna bestämmelse något absolut utrymme för skönsmässig bedömning med den innebörden att de skulle kunna undanta alla eller nästan alla varor och tjänster från avdragssystemet och på så sätt urholka det system som hade införts genom artikel 11.1 i andra direktivet (se domen i det ovannämnda målet *Royscot m.fl.*, punkt 24).
- 34 Även om medlemsstaterna genom artikel 11.4 i andra direktivet gavs möjlighet att undanta vissa tillgångar, såsom motorfordon, från avdragsrätten, innebar denna bestämmelse inte att de från ett sådant system skulle kunna undanta alla varor som används för den skattskyldiges privata bruk.
- 35 Härav följer att artikel 17.6 i sjätte direktivet, jämförd med artikel 11.4 i andra direktivet, inte medför att medlemsstaterna har rätt att behålla ett generellt undantag från avdragssystemet som gäller den skattskyldiges samtliga tillgångar i den mån de används för dennes privata bruk.
- 36 Följaktligen skall tolkningsfrågan besvaras så att artiklarna 6.2, 17.2 och 17.6 i sjätte direktivet skall tolkas så att de utgör hinder för nationella bestämmelser som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilka antogs innan detta direktiv trädde i kraft och vilka medför att en skattskyldig person inte tillåts att till sin rörelse hänföra en anläggningstillgång i dess helhet när den delvis används i rörelsen och delvis används för rörelsefrämmande ändamål och att, i förekommande fall, i dess helhet och omedelbart dra av hela den ingående mervärdesskatt som skall erläggas för förvärvet av en sådan tillgång.

Rättegångskostnader

37 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

På dessa grunder beslutar domstolen (stora avdelningen) följande dom:

Artiklarna 6.2, 17.2 och 17.6 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, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995, skall tolkas så att de utgör hinder för nationella bestämmelser som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilka antogs innan detta direktiv trädde i kraft och vilka har innebörden att en skattskyldig person inte tillåts att till sin rörelse hänföra en anläggningstillgång i dess helhet när den delvis används i rörelsen och delvis används för rörelsefrämmande ändamål och att, i förekommande fall, i dess helhet och omedelbart dra av den ingående mervärdesskatt som skall betalas för förvärvet av en sådan tillgång.

Underskrifter