



## Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 16 februari 2012\*

”Sjätte mervärdesskattedirektivet — Rätt till avdrag för ingående skatt — Begränsning — Användning av egendom som ingår i en rörelses tillgångar för den skattskyldiges eget privata bruk — Skattebehandling av privat användning av egendom som ingår i en rörelses tillgångar”

I mål C-594/10,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) genom beslut av den 29 oktober 2010, som inkom till domstolen den 17 december 2010, i målet

**T.G. van Laarhoven**

mot

**Staatssecretaris van Financiën,**

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta (referent), E. Juhász och D. Šváby,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 10 november 2011,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- T.G. van Laarhoven, av honom själv,
- Nederländernas regering, genom C. Wissels och M. Bulterman, båda i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom C. Murrell, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 8 december 2011 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

\* Rättegångsspråk: nederländska.

följande

### Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 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 T.G. van Laarhoven och Staatssecretaris van Financiën (statssekreteraren vid finansministeriet) angående den mervärdesskatt som ska betalas för den skattskyldiges privata användning av bilar som ingår som tillgångar i dennes rörelse.

### Tillämpliga bestämmelser

#### *Unionsrätten*

- 3 I artikel 2 i sjätte direktivet föreskrivs att "[m]ervärdesskatt skall betalas för ... leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".
- 4 Enligt artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet ska "[a]nvändning 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" behandlas som tillhandahållande av en tjänst mot vederlag.
- 5 Enligt artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet utgörs, när det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 6.2, beskattningsunderlaget av "[d]en skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna".
- 6 Artikel 17 i direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28f i samma direktiv, har följande lydelse:
  - "1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.
  2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:
    - a) Mervärdesskatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan skattskyldig person.

...

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.

...”

7 Artikel 20.1 och 20.2 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”1. Det ursprungliga avdraget skall jämkas enligt de förfaranden som fastställs av medlemsstaterna, särskilt

- a) när det ursprungliga avdraget var högre eller lägre än vad den skattskyldiga personen hade rätt till,
- b) när det efter det att deklarationen är gjord, inträffar någon förändring i de faktorer som använts för att bestämma avdragsbeloppet, i synnerhet att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls. Jämkning skall dock inte ske i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda eller då det har visats eller bekräftats att egendom förstörts, gått förlorad eller stulits, ej heller vid uttag i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller att ge bort sådana varuprov som anges i artikel 5.6. Medlemsstaterna kan dock kräva jämkning i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda och vid stöld.

2. När det gäller anläggningstillgångar, skall jämkningen fördelas över fem år inklusive det år då varorna förvärvades eller tillverkades. Den årliga jämkningen ska endast ske med avseende på en femtedel av den skatt som belastar varorna. Jämkningsen ska göras på grundval av variationerna i avdragsrätt under de följande åren jämfört med den som gällde det år då varorna förvärvades eller tillverkades.

...”

*Den nederländska lagstiftningen*

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

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

9 Artikel 15 i lagen om mervärdesskatt har följande lydelse:

”1. Skatt enligt artikel 2 som näringsidkaren får dra av utgörs av följande:

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

...

6. Bestämmelser om avdrag för ingående skatt i de fall där näringsidkaren även använder varorna och tjänsterna för andra ändamål än den skattepliktiga verksamheten fastställs genom ministerbeslut ... Bestämmelser om avdrag för ingående skatt fastställs genom ministerbeslut i de fall där näringsidkaren använder en bil även för privat bruk. Det får föreskrivas att undantaget för varor som näringsidkaren använder i sin rörelse inte ska beaktas i detta sammanhang.

...”

- 10 Artikel 15.1 i beslutet om tillämpningsföreskrifter för 1968 års lag om omsättningskatt (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, nedan kallat genomförandebeslutet), som meddelades med stöd av artikel 15.6 i nämnda lag, har följande lydelse:

”Den skatt som belastar näringsidkarens innehav – inklusive förvärv – av en bil som av näringsidkaren även används för andra ändamål än hans rörelse (privat användning) dras först av, som om fordonet uteslutande användes i rörelsen. Därefter ska skatt varje år betalas, på grund av den privata användningen, med ett belopp motsvarande 12 procent av det belopp som i inkomstskattehänseende ska anses som uttag, om fordonet, med avseende på inkomstbeskattningen, har bokförts som rörelsetillgång. Omfattningen av den privata användningen bestäms på grundval av skillnaden mellan det totala antal kilometer som fordonet färdats under beskattningsåret och det totala antal kilometer som fordonet, vid inkomstskattningen anses ha färdats för rörelseändamål. Denna skatt ska betalas under den sista mervärdesskatteperioden under beskattningsåret.”

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

- 11 T.G. van Laarhoven driver en skatterådgivningsbyrå som egen firma. Under år 2006 angavs två bilar efter varandra som rörelsetillgångar. T.G. van Laarhoven använde de två bilarna både privat och inom rörelsen.
- 12 Under nämnda år färdades T.G. van Laarhoven mer än 500 kilometer privat med dessa bilar. I sin mervärdesskattedeclaration för perioden 1 oktober–31 december 2006 tog han, med hänsyn till denna privata användning och i enlighet med artikel 15 i genomförandebeslutet, upp 538 euro som mervärdesskatt och betalade in detta belopp.
- 13 T.G. van Laarhoven begärde omprövning och yrkade att detta belopp skulle återbetalas. Denna begäran avslogs av Inspecteur van de Belastingdienst (skattemyndigheten). T.G. van Laarhoven överklagade detta avslagsbeslut till Rechtbank te Breda, som ogillade överklagandet genom dom av den 3 mars 2008. T.G. van Laarhoven överklagade denna dom till Hoge Raad der Nederlanden.
- 14 Hoge Raad der Nederlanden ansåg med stöd av artikel 17.6 i sjätte direktivet att Konungariket Nederländerna hade antagit skattebestämmelser som begränsar rätten till avdrag för mervärdesskatt vad avser bilar som används av en näringsidkare för andra ändamål än hans rörelse. I dessa bestämmelser, som återfinns i artikel 15.6 i lagen om mervärdesskatt, jämförda med artikel 15.1 i genomförandebeslutet, föreskrivs att den mervärdesskatt som belastar förvärv av sådana fordon först ska dras av, som om fordonen endast användes i rörelsen. Näringsidkaren ska därefter årligen betala ett visst belopp i mervärdesskatt för detta privata bruk. Nämnda belopp beräknas som en fast procentuell andel av det schablonbelopp som gäller för utgifter som vid inkomstbeskattning inte anses som utgifter för intäkternas förvärvande. Detta schablonbelopp fastställs å sin sida utifrån en procentuell andel av varje fordons katalogpris eller värde.
- 15 Den nationella domstolen har vidare angett att ett antal ändringar har gjorts i artikel 15.1 i genomförandebeslutet efter det att sjätte direktivet trädde i kraft. Dels har den ovannämnda fasta procentuella andelen ändrats flera gånger, dels har det uttagsbelopp som denna fasta procentsats tillämpas på höjts. Dessa ändringar i genomförandebeslutet har i allmänhet påverkat de skattskyldiga negativt, vad avser det belopp som beaktas för privat användning av ett fordon som ingår i rörelsetillgångarna, och därmed det avdrag för ingående mervärdesskatt som får göras.
- 16 Mot denna bakgrund beslutade Hoge Raad der Nederlanden att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:
- ”1) Utgör artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet ett hinder för att göra ändringar i en sådan ordning med begränsningar i rätten att göra avdrag som den som aktualiseras i det nationella

målet, enligt vilken en medlemsstat har använt sig av den möjlighet denna bestämmelse lämnar att utesluta (eller att fortsätta att utesluta) en rätt att göra avdrag för vissa varor och tjänster, om det belopp som inte kan dras av till följd av ändringarna oftast har blivit större men principerna bakom och uppbyggnaden av ordningen är oförändrade?

- 2) Om den första frågan besvaras jakande: ska nationella domstolar helt underlåta att tillämpa ordningen med begränsningar i rätten att göra avdrag, eller är det tillräckligt att underlåta att tillämpa ordningen i den omfattning den innebär att tillämpningsområdet för de undantag eller begränsningar som gällde vid den tidpunkt då sjätte direktivet trädde i kraft har utvidgats?”

## Prövning av tolkningsfrågorna

### *Inledande anmärkningar*

- 17 Domstolen konstaterar inledningsvis att frågan, som den har formulerats, rör tolkningen av artikel 17.6 i sjätte direktivet.
- 18 Den nationella domstolen har hänvisat till denna bestämmelse i sjätte direktivet, eftersom den anser att den nederländska skattelagstiftning som är i fråga i det mål den har att avgöra, det vill säga artikel 15.1 i genomförandebeslutet, är en regel som inskränker rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt vid förvärv av en bil som tas upp bland den skattskyldiges rörelsetillgångar, men som denne även använder privat.
- 19 Mot denna bakgrund, och med hänsyn till att ifrågavarande skattelagstiftning har ändrats flera gånger sedan sjätte direktivet trädde i kraft i Nederländerna, ställer sig den nationella domstolen tveksam till huruvida artikel 15.1 i genomförandebeslutet är förenlig med artikel 17.6 i detta direktiv.
- 20 Enligt artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet, som är en undantagsbestämmelse, får medlemsstaterna behålla sin befintliga lagstiftning i fråga om undantag från avdragsrätten, som de hade när sjätte direktivet trädde i kraft, fram till dess att rådet har utfärdat de bestämmelser som avses i artikel 17.6 första stycket i samma direktiv (se dom av den 14 juni 2001 i mål C-345/99, kommissionen mot Frankrike, REG 2001, s. I-4493, punkt 19, och av den 11 december 2008 i mål C-371/07, Danfoss och AstraZeneca, REG 2008, s. I-9549, punkt 28).
- 21 Den nationella domstolen anser att dessa ändringar i den nederländska skattelagstiftningen kan ha lett till en mer omfattande begränsning av rätten till avdrag än vad som följer av de bestämmelser som var tillämpliga när sjätte direktivet trädde i kraft, varvid en sådan begränsning kan tänkas anses gå utöver den möjlighet som medlemsstaterna har tilldelats i artikel 17.6 andra stycket i samma direktiv.
- 22 Enligt den första meningen i artikel 15.1 i genomförandebeslutet ska den skatt som betalas vid förvärvet av en bil som används utanför rörelsen omedelbart och helt dras av, som om detta fordon uteslutande användes i rörelsen. Det är först senare som privat användning av fordonet blir föremål för schablonmässig beskattning med tillämpning av den andra och den tredje meningen i samma bestämmelse.
- 23 Nämnda artikel 15.1 innehåller således en distinktion mellan det omedelbara och fullständiga avdraget för ingående mervärdesskatt och det senare beaktandet av privat användning av fordonet, närmare bestämt när den berörde näringsidkarens inkomstskatt beräknas under den sista redovisningsperioden av beskattningsåret.
- 24 Av detta följer att den skatteregel som är aktuell i målet vid den nationella domstolen på intet sätt inskränker rätten till avdrag för mervärdesskatt vid förvärv av en bil som näringsidkaren använder både i rörelsen och privat, och denna regel kan inte anses begränsa rätten till avdrag för den mervärdesskatt som har betalats vid fordonsförvärvet.

- 25 Denna skatteregel kan anses vara förenlig med domstolens fasta rättspraxis, enligt vilken en skattskyldig, vid användning av en anläggningstillgång för såväl yrkesmässiga som privata ändamål, har valmöjligheten, 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 mervärdesskattereglerna, eller att låta den ingå i rörelsen till den del den faktiskt används i densamma (dom av den 14 juli 2005 i mål C-434/03, Charles och Charles-Tijmens, REG 2005, s. I-7037, punkt 23 och där angiven rättspraxis, och av den 14 september 2006 i mål C-72/05, Wollny, REG 2006, s. I-8297, punkt 21).
- 26 Om den skattskyldige väljer att behandla en anläggningstillgång, som används både yrkesmässigt och privat, som en tillgång i rörelsen, är den ingående mervärdesskatten på förvärvet av denna tillgång i princip helt och omedelbart avdragsgill (se domarna i de ovannämnda målen Charles och Charles-Tijmens, punkt 24, och Wollny, punkt 22).
- 27 I ett sådant fall medför rätten till fullständigt och omedelbart avdrag för den mervärdesskatt som har betalats vid förvärvet emellertid en motsvarande skyldighet att betala mervärdesskatt på privat användning av rörelsetillgången (se domarna i de ovannämnda målen Charles och Charles-Tijmens, punkt 30, och Wollny, punkt 24). Enligt artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet ska i dessa sammanhang privat användning behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag, varför den skattskyldige, i enlighet med artikel 11 A.1 c i samma direktiv, måste betala mervärdesskatt på utgifter som är knutna till denna användning (se dom av den 8 maj 2003 i mål C-269/00, Seeling, REG 2003, s. I-4101, punkterna 42 och 43).
- 28 Mot denna bakgrund, och med hänsyn till den rättspraxis som det har hänvisats till i punkterna 25–27 ovan, ska tolkningsfrågorna tolkas så, att den nationella domstolen vill få klarhet i hur sjätte direktivets bestämmelser om beskattning av privat användning av en bil som ingår i ett företags rörelsetillgångar ska tolkas.
- 29 Den omständigheten att den nationella domstolen formellt sett har formulerat sina tolkningsfrågor med hänvisning till en bestämmelse i sjätte direktivet som är tillämplig på andra typfall hindrar inte domstolen från att ge den nationella domstolen alla upplysningar om tolkningen som kan vara användbara vid avgörandet av målet vid sistnämnda domstol, trots att det i tolkningsfrågorna inte hänvisas till dessa (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 juli 2010 i mål C-368/09, Pannon Gép Centrum, REU 2010, s. I-7467, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

#### *Prövning av tolkningsfrågorna*

- 30 Den nationella domstolen ska därför anses ha ställt sina två frågor, som bör prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet, jämförd med artikel 11 A.1 c i samma direktiv, ska tolkas så, att denna bestämmelse utgör hinder mot en bestämmelse i nationell skattelagstiftning som i ett första skede tillåter att en skattskyldig, vars bilar används både privat och i rörelsen, gör ett omedelbart och fullständigt avdrag för ingående mervärdesskatt, varvid den privata användningen av fordonen därefter årligen beskattas, varvid mervärdesskatten för ett visst beskattningsår beräknas med hjälp av en schablon för de kostnader som hänför sig till denna användning.
- 31 Såsom anmärkts i punkt 27 ovan föreskrivs i artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet att skatten ska beräknas på grundval av de kostnader som den skattskyldige har haft för att tillhandahålla tjänsterna i fråga (se domen i det ovannämnda målet Charles och Charles-Tijmens, punkt 25, och dom av den 23 april 2009 i mål C-460/07, Puffer, REG 2009, s. I-3251, punkt 41).
- 32 För att kunna ge den nationella domstolen användbara upplysningar måste domstolen därför tolka begreppet "[d]en skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna" i nämnda artikel 11 A.1 c.

- 33 Domstolen anmärker, i likhet med vad generaladvokaten har gjort i punkterna 28 och 29 i sitt förslag till avgörande, att även om medlemsstaterna har ett visst utrymme för skönsmässig bedömning när det gäller principerna för hur nämnda kostnad ska beräknas, varvid detta utrymme för skönsmässig bedömning i viss utsträckning tillåter metoder med schablonberäkning, måste det ändå vara säkerställt att den eventuella schablonmässiga beräkningen av den mervärdesskatt den skattskyldige ska betala uppfyller de krav som bland annat följer av proportionalitetsprincipen, vilket innebär att det vid denna schablonmässiga beräkning med nödvändighet måste tas hänsyn till i hur stor utsträckning tillgången har använts privat.
- 34 Medlemsstaterna måste nämligen, trots att de förfogar över ett sådant utrymme för skönsmässig bedömning, ta hänsyn till det syfte som ligger bakom artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet, det vill säga att beskattningsunderlaget måste grundas på den privata användningen av dessa tillgångar.
- 35 Den skattskyldiges kostnad ska vidare bestämmas så, att en skattskyldig person som också privat använder ett föremål som hör till rörelsen inte ges en oberättigad ekonomisk fördel i förhållande till en slutkonsument genom att den skattskyldige gör avdrag för mervärdesskatt som denne inte har rätt att göra (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Wollny, punkt 35).
- 36 Det ankommer på den nationella domstolen, som ensam är behörig att tolka den nationella lagstiftningen, att, med hjälp av de upplysningar som domstolen har lämnat, avgöra huruvida det underlag för mervärdesskatt till följd av privat användning av en rörelsetillgång som ska tillämpas enligt den nederländska skattelagstiftningen kan anses förenligt med begreppet "[d]en skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna" i artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet.
- 37 Det ankommer härvid på den hänskjutande domstolen att i den utsträckning det är möjligt tolka den nationella rätten mot bakgrund av lydelsen i och syftet med nämnda bestämmelse i sjätte direktivet så, att de resultat som avses i direktivet uppnås, varvid företräde ska ges åt den tolkning som bäst överensstämmer med direktivets syfte, för att på så sätt uppnå ett resultat som är förenligt med direktivets bestämmelser. Den hänskjutande domstolen ska härvid underlåta att tillämpa varje bestämmelse i den nationella lagstiftningen som kan strida mot unionsrätten (se dom av den 22 december 2008 i mål C-414/07, Magoora, REG 2008, s. I-10921, punkt 44 och där angiven rättspraxis).
- 38 Tolkningsfrågorna ska därför besvaras enligt följande. Artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet, jämförd med artikel 11 A.1 c i samma direktiv, ska tolkas så, att denna bestämmelse utgör hinder mot en bestämmelse i nationell skattelagstiftning som i ett första skede tillåter att en skattskyldig, vars bilar används både privat och i rörelsen, gör ett omedelbart och fullständigt avdrag för ingående mervärdesskatt, och den privata användningen av fordonen därefter årligen beskattas, varvid beskattningsunderlaget för mervärdesskatten för ett visst beskattningsår beräknas med hjälp av en schablon för de kostnader som hänför sig till denna användning, utan ett proportionellt beaktande av den verkliga användningen.

### **Rättegångskostnader**

- 39 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 (tredje avdelningen) följande:

**Artikel 6.2 första stycket 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, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995, jämförd med artikel 11 A.1 c i samma direktiv, ska tolkas så, att denna bestämmelse utgör hinder mot en bestämmelse i nationell skattelagstiftning som i ett första skede tillåter att en skattskyldig, vars bilar används både privat och i rörelsen, gör ett omedelbart och fullständigt avdrag för ingående mervärdesskatt, och den privata användningen av fordonen därefter årligen beskattas, varvid beskattningsunderlaget för mervärdesskatten för ett visst beskattningsår beräknas med hjälp av en schablon för de kostnader som hänför sig till denna användning, utan ett proportionellt beaktande av den verkliga användningen.**

Underskrifter