

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 19 juli 2012 (*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artiklarna 6.2 första stycket a och b, 11 A.1 c, och 17.2 – Del av en anläggningstillgång som ingår i en rörelses tillgångar – Tillfällig användning för privat bruk – Varaktiga anpassningar av nämnda tillgång – Erläggande av mervärdesskatt för de varaktiga anpassningarna – Avdragsrätt”

I mål C-334/10,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) genom beslut av den 11 juni 2010, som inkom till domstolen den 12 juli 2010, i målet

X

mot

Staatssecretaris van Financiën,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna M. Safjan, M. Ilešić, E. Levits och J.-J. Kasel (referent),

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Nederländernas regering, genom C.M. Wissels och M. Noort, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom W. Roels och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 1 mars 2012 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 6.2 första stycket a och b, 11 A.1 c och 17.2 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 X (nedan kallad den skattskyldiga personen), som utgörs av ett samarbetsorgan bestående av personer som är skattskyldiga till mervärdesskatt, och Staatssecretaris van Financiën, och avser denna skattskyldiga persons yrkande om avdrag för ingående mervärdesskatt på kostnader avseende varaktiga anpassningar av en anläggningstillgång som ingår i rörelsens tillgångar, vilka genomförts för den skattskyldiges tillfälliga användning av nämnda tillgång för privat bruk.

Tillämpliga bestämmelser

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 11 A.1 c i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”A. *Inom landets territorium*

1. Beskattningsunderlaget skall vara följande:

...

c) När det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 6.2: Den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna.”

5 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) Mervärdeskatt 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.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

6 Som framgår av beslutet om hänskjutande utgörs den skattskyldiga personen av ett samarbetsorgan som inte utgör något rättssubjekt och som utformats som ett enkelt bolag mellan två fysiska personer. Under år 2000 bedrev den skattskyldiga personen partihandel med billacker. De två grundarna av den skattskyldiga personen förvärvade under år 1999 en lagerlokal som de omgående använde för sin rörelse.

7 Under år 2000 inreddes en del av lagerlokalens vindsutrymme som tillfällig bostad för de två bolagsmännen och deras barn, i väntan på att en företagsbostad belägen bredvid lagerlokalen

skulle överlåtas på dem. I detta syfte installerades två takkupor, en ingång, ett badrum och en toalett. För dessa arbeten fakturerades mervärdesskatt.

8 Vindsutrymmet användes under och efter färdigställandet av arbetena i 23 månader som bostad för den skattskyldiga personen. Därefter inreddes vinden som planerat för att användas i rörelsen som kontor och utbildningslokal.

9 Den skattskyldiga personen yrkade avdrag för den mervärdesskatt som belöpte på inredningsarbetena. Skattemyndigheten fann att detta avdragsyrkande inte kunde godtas, med undantag för den mervärdesskatt som fakturerats för inredandet av badrummet och toaletten, eftersom den skattskyldiga personen förmått visa att inredandet av dessa två faciliteter även tjänade rörelsen.

10 Den skattskyldiga personen överklagade detta beslut. Domstolen i första instans slog fast att inredningsarbetena avseende takkuporna och ingången hade utförts uteslutande i bostadssyfte och att det aldrig hade hävdats eller gjorts sannolikt att dessa arbeten utförts för rörelsen, varför det inte förelåg någon avdragsrätt.

11 Nämda domstol fann även att den skattskyldiga personen inte heller hade rätt till avdrag enligt artikel 17 i sjätte direktivet, eftersom de installerade faciliteterna inte hade använts för de beskattade transaktionerna. För övrigt ansågs inte artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet tillämplig, eftersom anpassningsarbetena fick anses utgöra ett tillhandahållande av tjänster och eftersom det på detta område inte kunde hävdas att det var fråga om "användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar för andra ändamål än [den skattskyldiges] rörelse". Slutligen ansågs inte heller artikel 6.2 första stycket b i sjätte direktivet tillämplig, eftersom denna bestämmelse utesluter tjänster som den skattskyldiga personen inte själv tillhandahåller.

12 Den skattskyldiga personen överklagade avgörandet i första instans till Hoge Raad der Nederlanden och gjorde gällande att artikel 6.2 första stycket a eller b i sjätte direktivet är tillämplig. Den skattskyldiga personen har i detta avseende uppgett sig tillfälligt ha använt sig av en del av en vara som ingår i rörelsens tillgångar för andra ändamål än rörelsen, vilket alltså utgör en skattepliktig transaktion i den mening som avses i denna bestämmelse. Beskattningsunderlaget för transaktionerna motsvarar de kostnader som den skattskyldiga personen har haft för att tillhandahålla tjänsterna, och då inte enbart förvärvskostnader utan även kostnader för underhåll och renovering. I den mån dessa kostnader ingår i beskattningsunderlaget för användningen för eget bruk medför neutralitetsprincipen att inte endast mervärdesskatten på förvärvskostnaderna utan också mervärdesskatten på kostnader för underhåll och renovering blir omedelbart avdragsgilla i sin helhet.

13 Nämda domstol preciserade att det i förevarande mål har visats att lagerlokalen efter att den förvärvats användes för rörelsen. Det har också visats att en del av lagerlokalen från en viss tidpunkt användes provisoriskt för privat bruk och att arbeten utfördes på nämnda lokal uteslutande för detta bruk. Parterna tog inte ställning till huruvida mervärdesskatt fakturerats den skattskyldiga personen vid förvärvet av lagerlokalen och underinstanserna fastställde inte något i detta avseende. Enligt den hänskjutande domstolen är det nödvändigt att pröva dessa två hypoteser.

14 Mot denna bakgrund beslutade Hoge Raad der Nederlanden att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Har en skattskyldig person som för privat bruk tillfälligt använder en del av en anläggningstillgång som ingår i rörelsens tillgångar rätt att, enligt artiklarna 6.2 första stycket a och b, 11 A.1 c och 17.2 i sjätte direktivet, dra av ingående mervärdesskatt på kostnader för varaktiga

anpassningar, vilka uteslutande har utförts för privat bruk?

2) Påverkas svaret på denna fråga av om mervärdesskatt har erlagts vid förvärvet av anläggningstillgången och den skattskyldiga personen har gjort avdrag för denna?"

Prövning av tolkningsfrågorna

15 Den hänskjutande domstolen har ställt dessa frågor, vilka ska provas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artiklarna 6.2 första stycket a och b, 11 A.1 c, och 17.2 i sjätte direktivet ska tolkas så, att en skattskyldig person som för privat bruk tillfälligt använder en del av en anläggningstillgång som ingår i rörelsens tillgångar, med tillämpning av dessa bestämmelser har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på kostnader för att varaktigt anpassa nämnda tillgång, trots att dessa anpassningar genomförts för denna användning för privat bruk, samt att avdragsrätten består oberoende av huruvida mervärdesskatten fakturerats den skattskyldiga personen vid förvärvet av den anläggningstillgång som var föremål för anpassningsarbetena och oberoende av huruvida den skattskyldiga personen dragit av denna skatt.

16 För besvarandet av dessa frågor ska det för det första preciseras att den hänskjutande domstolen förklarat att tvisten i det nationella målet endast avser den avdragsrätt som är knuten till vissa anpassningar av en vara som helt ingår i rörelsens tillgångar, närmare bestämt den varaktiga installeringen av två takkupor och en ingång. Dessa anpassningar kan, av skäl som generaladvokaten utvecklat i punkterna 59–63 i sitt förslag till avgörande, anses ge upphov till en separat anläggningstillgång.

17 För det andra erinrar domstolen om att det av dess praxis följer att det är en skattskyldig persons förvärv av varor, när vederbörande uppträder i egenskap av skattskyldig, som bestämmer när mervärdesskattesystemet och därmed också avdragsbestämmelserna ska tillämpas. Det bruk som görs av en vara, eller som planeras för denna, bestämmer endast omfattningen av det ursprungliga avdrag som den skattskyldiga personen enligt artikel 17 har rätt till, samt omfattningen av eventuella jämkningar under påföljande perioder (dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz, REG 1991, s. I-3795, punkt 15; svensk specialutgåva, volym 11, s. 299). Om den skattskyldiga personen däremot förvärvar en vara för privat bruk uppträder vederbörande däremot i egenskap av privatperson och är inte skattskyldig i den mening som avses i sjätte direktivet (dom av den 6 maj 1992 i mål C-20/91, de Jong, REG 1992, s. I-2847, punkt 17).

18 Det ska därför provas i vilken mån en skattskyldig person, i en situation som den förevarande, kan anses ha uppträtt "i egenskap av skattskyldig", när vederbörande låter utföra varaktiga anpassningar av en vara vilka ger upphov till en ny anläggningstillgång.

19 Det följer i detta avseende av rättspraxis att det bland annat är den skattskyldiga personens avsikt, vilken ska styrkas med objektiva omständigheter, att använda en vara eller tjänst för sin rörelse som gör det möjligt att bestämma huruvida vederbörande vid den tidpunkt då denna genomför den ingående transaktionen uppträder i egenskap av skattskyldig, och alltså ska ha rätt att dra av den mervärdesskatt som förfaller till betalning eller betalats för nämnda varor och tjänster (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Lennartz, punkt 8, och dom av den 8 juni 2000 i mål C-400/98, Breitsohl, REG 2000, s. I-4321, punkt 34).

20 När det gäller avsikten hos den i det nationella målet aktuella skattskyldiga personen, konstaterar domstolen att skattemyndigheten, i enlighet med vad som framgår av beslutet om hänskjutande, fann att takkuporna och ingången utförts uteslutande för privat bruk, till skillnad från övriga delar av arbetena för att inreda en del av lagerlokalen som bostad.

21 Som generaladvokaten på goda grunder har påpekat i punkt 88 i sitt förslag till avgörande

kan det, mot bakgrund av beslutet om hänskjutande, konstateras att avsikten redan från det att anpassningsarbetena inleddes var att användningen av den del av lagerlokalen som inretts som bostad endast skulle vara tillfällig. Det framgår dessutom av underinstansens avgörande att det redan i förväg var känt att nämnda del av lagerlokalen senare skulle ändras för att användas uteslutande för rörelsen som kontor och utbildningslokal.

22 Det förefaller alltså inte klart ha visats i det nationella målet att den skattskyldiga personen, vid tidpunkten för genomförandet av de aktuella anpassningarna, hade för avsikt att använda dessa uteslutande för privat bruk.

23 Vad gäller de objektiva omständigheter som kan läggas till grund vid bedömningen av huruvida en skattskyldig person i ett enskilt fall har förvärvat varor för att använda dessa i sin rörelse, erinrar domstolen om att dessa omständigheter bland annat avser vilket slags varor som berörs och den tid som förflutit mellan förvärvet av varorna och användningen av dessa i den skattskyldiga personens rörelse (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Lennartz, punkt 21).

24 Det är visserligen korrekt att det är den nationella domstolen som ska avgöra vilken faktisk situation som är i fråga i ett specifikt fall. Domstolen kan emellertid ge den nationella domstolen den ledning för tolkningen som den kan behöva för att lösa den aktuella tvistefrågan.

25 Det ska i detta hänseende inledningsvis påpekas att det, beträffande vilket slags anläggningstillgång – här i form av takkuporna och ingången – det är fråga om i det nationella målet, inte kan ifrågasättas att dessa i princip kan användas för såväl privat bruk som för rörelsen.

26 Vidare gäller att eftersom den i det nationella målet aktuella anläggningstillgången lämnades kvar på platsen i sitt befintliga utförande, efter det att användningen av den del av lagerlokalen som tillfälligt nyttjats som bostad ändrats, kan det anses att denna tillgång senare användes för rörelsen. Detta stämmer i ännu högre grad om det beaktas att nämnda tillgång infogats i fast egendom som i sin helhet används i rörelsen.

27 Slutligen kan inte den tid av 23 månader under vilken anläggningstillgången i det nationella målet, liksom övriga varor som använts för att inreda en del av lagerlokalen som bostad, uteslutande nyttjades för privat bruk, anses utgöra en omständighet som leder till slutsatsen att den skattskyldiga personen saknade avsikt att använda nämnda tillgång för rörelsen, med hänsyn till denna tillgångs beständiga natur och dess förväntade livslängd.

28 För det fall att den nationella domstolen i det mål den har att pröva skulle komma fram till att den skattskyldiga personen vid den tidpunkt då kostnaderna för anpassningsarbetena nedlades inte hade för avsikt att använda den anläggningstillgång som arbetena gav upphov till för sin rörelse, så ska den skattskyldige inte medges rätt till avdrag för mervärdesskatt på anpassningsarbetena.

29 För det fall den nationella domstolen, mot bakgrund av domstolens ledning för tolkningen, skulle finna att den skattskyldiga personen hade för avsikt att använda den tillgång som är aktuell i det mål den har att avgöra för rörelsen, ska ytterligare tre omständigheter behandlas.

30 För det första ska det, i likhet med vad generaladvokaten har påpekat i punkt 67 i sitt förslag till avgörande, prövas huruvida den omständigheten att en anläggningstillgång inledningsvis uteslutande används för privat bruk och senare uteslutande används för rörelsen kan hindra uppkomsten av en avdragsrätt.

31 Som domstolen redan har slagit fast kan den omständigheten att varor som förvärvats för en

rörelse inte omgående används för denna, i princip inte äventyra rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Lennartz, punkterna 14 och 15).

32 Tolkningen att den initiala användningen av en vara som ingår i en rörelses tillgångar först sker uteslutande för privat bruk, och därefter uteslutande för rörelsens bruk inte kan inverka på rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt överensstämmer för övrigt med principen om skatteneutralitet, vilken utgör en del av det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

33 Som framgår av rättspraxis avseende anläggningstillgångar för blandad användning som varierar över tiden, skulle nämligen varje motsatt tolkning kunna leda till att den skattskyldige nekas avdrag för ingående mervärdesskatt för senare skattepliktig användning i den yrkesmässiga verksamheten, trots att den skattskyldige ursprungligen avsett att hänföra den ifrågavarande tillgången i dess helhet till rörelsens tillgångar inför framtida transaktioner. I en sådan situation skulle den skattskyldige inte befrias från hela den skatt som belöper på den vara som vederbörande använder i rörelsen, och beskattningen av den skattskyldiges yrkesmässiga verksamhet skulle då leda till en dubbelbeskattning, i strid med principen om skatteneutralitet, vilken är en del av det gemensamma mervärdesskattesystemet i vilket direktivet ingår (se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 april 2009 i mål C-460/07, Puffer, REG 2009, s. I-3251, punkterna 45 och 46).

34 Härav följer att en sådan användning som avses i det nationella målet kan anses utgöra en blandad användning, i den mening som avses i rättspraxis, av en anläggningstillgång som ingår i rörelsen.

35 För det andra ska det, i syfte att fastställa om den skattskyldiga personen har rätt att till avdrag för hela den ingående mervärdesskatten, prövas i vad mån en sådan anläggningstillgång som den i det nationella målet, det vill säga takkuporna och ingången, kan anses ha använts för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner.

36 Den hänskjutande domstolen har i detta hänseende bland annat anfört två bestämmelser.

37 Vad för det första beträffar artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet, ska det erinras om att enligt denna bestämmelse ska användningen av en vara som ingår i rörelsens tillgångar för den skattskyldiga personens eget eller personalens privata bruk, likställas med ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag.

38 Eftersom den i det nationella målet aktuella anläggningstillgången helt ingår i rörelsen, ska användningen för privat bruk av densamma likställas med ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag i den mening som avses i artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet, och beskattas som ett sådant.

39 Vad för det andra gäller den eventuella tillämpningen av artikel 6.2 första stycket b i sjätte direktivet i en sådan situation som den i det nationella målet, ska det endast påpekas att denna bestämmelse inte avser det förhållandet att en vara som ingår i rörelsens tillgångar ställs till förfogande, utan att tjänster tillhandahålls av den skattskyldiga personen själv för dennas eller personalens privata bruk.

40 I den mån den utgående transaktion som den skattskyldige i förevarande fall kan anses ha genomfört i enlighet med vad som framgår av punkt 37 i förevarande dom måste anses utgöra en användning för den skattskyldiges privata bruk av en vara som ingår i rörelsen, är artikel 6.2 b i sjätte direktivet inte tillämplig i en sådan situation som den i det nationella målet.

41 För det tredje ska det preciseras att den omständigheten att den vara som ingår i rörelsen och i vilken en sådan anläggningstillgång som den i det nationella målet, det vill säga takkuporna med fronton och ingången, varaktigt har infogats, har eller inte har medfört rätt till avdrag, saknar betydelse för rätten till avdrag för mervärdesskatt på denna anläggningstillgång.

42 Denna omständighet inverkar nämligen endast på beräkningen av beskattningsunderlaget för den skattskyldiga personens utgående transaktion. I förevarande mål gäller, för det fallet att mervärdesskatten har fakturerats den skattskyldiga personen vid förvärvet av lagerlokalen, att beskattningsunderlaget för användningen för privat bruk av vinden kommer att utgöras av en del av kostnaden för förvärvet av lagerlokalen och kostnaderna för anpassningsarbetena. Har däremot någon mervärdesskatt inte fakturerats den skattskyldiga personen vid förvärvet av lagerlokalen, kommer beskattningsunderlaget för användningen av en del av nämnda lagerlokal för privat bruk endast att utgöras av kostnaderna för anpassningsarbetena.

43 Mot bakgrund av det ovan anförda ska de frågor som ställts besvaras enligt följande: Artiklarna 6.2 första stycket a och b, 11 A.1 c, och 17.2 i sjätte direktivet ska tolkas så, att en skattskyldig person som för privat bruk tillfälligt använder en del av en anläggningstillgång som ingår i rörelsens tillgångar, med tillämpning av dessa bestämmelser har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på kostnader för att varaktigt anpassa nämnda tillgång, trots att dessa anpassningar genomförts för denna tillfälliga användning för privat bruk, samt att denna avdragsrätt består oberoende av huruvida mervärdesskatten fakturerats den skattskyldiga personen vid förvärvet av den anläggningstillgång på vilken anpassningsarbetena utförts och oberoende av huruvida den skattskyldiga personen dragit av denna skatt.

Rättegångskostnader

44 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 (första avdelningen) följande:

Artiklarna 6.2 första stycket a och b, 11 A.1 c, och 17.2 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, ska tolkas så, att en skattskyldig person som för privat bruk tillfälligt använder en del av en anläggningstillgång som ingår i rörelsens tillgångar, med tillämpning av dessa bestämmelser har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på kostnader för att varaktigt anpassa nämnda tillgång, trots att dessa anpassningar genomförts för denna tillfälliga användning för privat bruk, samt att denna avdragsrätt består oberoende av huruvida mervärdesskatten fakturerats den skattskyldiga personen vid förvärvet av den anläggningstillgång på vilken anpassningsarbetena utförts och oberoende av huruvida den skattskyldiga personen dragit av denna skatt.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: nederländska.