Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 15 september 2016*

”Begäran om förhandsavgörande — Beskattning — Mervärdesskatt — Sjätte direktivet 77/388/EEG — Avdragsrätt — Beslut 2004/817/EG — Lagstiftning i en medlemsstat — Utgifter för varor och tjänster — Användning för icke-ekonomiska ändamål till mer än 90 procent av den totala användningen — Avdragsrätt saknas”

I mål C-400/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) genom beslut av den 16 juni 2015, som inkom till domstolen den 23 juli 2015, i målet

Landkreis Potsdam-Mittelmark

mot

Finanzamt Brandenburg

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden D. Šváby samt domarna M. Safjan (referent) och J. Malenovský,

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Landkreis Potsdam-Mittelmark, genom rådgivaren J. Wulf-von Moers,

— Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,

— Österrikes regering, genom G. Eberhard, i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och M. Wasmeier, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: tyska.

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

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 1 i rådets beslut 2004/817/EG av den 19 november 2004 om att bemyndiga Förbundsrepubliken Tyskland att tillämpa en åtgärd som avviker från artikel 17 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (EUT L 357, 2004, s. 33) (nedan kallat tillståndsbeslutet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Landkreis Potsdam-Mittelmark (distriktet Potsdam-Mittelmark, Tyskland) och Finanzamt Brandenburg (skattemyndigheten i Brandenburg, Tyskland) angående den mervärdesskatt som detta distrikt är skyldigt att betala för räkenskapsåret 2008.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Sjätte direktivet

3 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) har upphävts och, från och med den 1 januari 2007, ersatts av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009 (EUT L 10, 2010, s. 14). Eftersom det omtvistade räkenskapsåret avser år 2008, ska hänvisningar till sjätte direktivet förstås som hänvisningar till direktiv 2006/112 och läsas enligt omvandlingstabellen i bilaga XII till detta direktiv.

4 I artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet föreskrevs följande:

”1. Med ’skattskyldig person’ avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet.”

5 Av artikel 6.2 a i sjätte direktivet framgick 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.”

6 I artikel 17.2 a i samma direktiv föreskrevs 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.”

7 I artikel 27.1 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Rådet får enhälligt på förslag av kommissionen bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande. Åtgärder avsedda att förenkla skatteuttaget får inte mer än i ringa utsträckning påverka medlemsstatens totala skatteinkomster som uppbärs i det sista konsumtionsledet.”

Tillståndsbeslutet

8 I skäl 3 i tillståndsbeslutet anges följande:

”Undantagsåtgärden syftar till att från rätt till avdrag för mervärdesskatt helt undanta utgifter som är hänförliga till varor och tjänster, när dessa varor och tjänster används till mer än 90 % för den skattskyldiga personens eller för en anställds privata bruk eller för icke-yrkesmässiga ändamål [andra ändamål än rörelsen] i allmänhet. Detta undantag från artikel 17 i [sjätte direktivet], ändrat genom artikel 28f i det direktivet, är motiverat med hänsyn till att det är nödvändigt att förenkla förfarandet för uttag av mervärdesskatt; undantagets påverkan på det belopp som skall betalas i skatt i samband med det slutliga konsumtionsledet är endast obetydlig.”

9 Artikel 1 i detta beslut har följande lydelse:

”Genom avvikelse från bestämmelserna i artikel 17.2 i [sjätte direktivet] beviljas Tyskland tillstånd att från rätten att dra av mervärdesskatt undanta utgifter som är hänförliga till varor och tjänster när dessa varor och tjänster används till mer än 90 % för den skattskyldiga personens eller för en anställds privata bruk, eller för [andra ändamål än rörelsen] i allmänhet.”

10 Artikel 2 i detta beslut har följande lydelse:

”Detta beslut skall gälla till och med den 31 december 2009.”

11 I artikel 3 i samma beslut föreskrivs följande:

”Detta beslut riktar sig till Förbundsrepubliken Tyskland.”

Tysk lagstiftning

12 I 15 § Umsatzsteuergesetz (lagen om mervärdesskatt) (nedan kallad UStG) föreskrivs följande:

”1) En näringsidkare får, såsom ingående mervärdesskatt, göra avdrag för

1. den mervärdesskatt som enligt lag ska betalas för leveranser och andra prestationer som företaget tillhandahålls av en annan näringsidkare …

…

En leverans, en införsel eller ett gemenskapsinternt förvärv av en vara, som en näringsidkare använder till mindre än 10 % i sin näringsverksamhet, anses inte vara genomförd för företagets räkning.

…

2) Den ingående mervärdesskatten avseende en leverans, en införsel eller ett gemenskapsinternt förvärv av en vara … är inte avdragsgill, om näringsidkaren använder varan i samband med följande transaktioner:

1. transaktioner som är undantagna från skatteplikt,

…”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

13 Distriktet Potsdam-Mittelmark är en territoriell förvaltningsenhet som på eget ansvar utför uppgifter som de kommuner och administrationer som ligger inom detta distrikt inte själva har förmåga att utföra. I sin egenskap av offentlig myndighet åligger det distriktet, framför allt inom ramen för dess utövande av offentlig makt, att bygga och underhålla vägar och att upprätthålla trafiksäkerheten inom sitt område. Distriktet utför dessa uppgifter genom ett eget företag (Eigenbetrieb) som saknar rättskapacitet.

14 Under räkenskapsåret 2008 förvärvade distriktet Potsdam-Mittelmark olika tillgångar, nämligen arbetsmaskiner, arbetsfordon och tillbehör, som distriktet huvudsakligen använt för tjänster som utförts som ett led i dess myndighetsutövning. Distriktet har dock, upp till 2,65 procent, även använt dessa tillgångar bland annat för att beskära och fälla träd, för att klippa gräs, för att sopa och för att utföra vintertjänster. Dessa tjänster har tillhandahållits tredje man. Distriktet var mervärdesskatteskyldigt för dessa tjänster.

15 I enlighet med 15 § första punkten andra meningen UStG avslog skattemyndigheten i Brandenburg ansökan om avdrag för ingående mervärdesskatt avseende de tillgångar som nämnts i föregående punkt, med motiveringen att dessa tillgångar inte använts till minst tio procent för verksamheten i distriktet Potsdam-Mittelmarks företag. Efter omprövning på begäran av klaganden i det nationella målet beviljade skattemyndigheten i Brandenburg, på andra grunder, en del av det begärda avdraget. Begäran om omprövning föranledde ingen ändring i övrigt. Distriktet Potsdam-Mittelmark överklagade detta beslut till Finanzgericht Berlin-Brandenburg (skattedomstolen i Berlin-Brandenburg, Tyskland), som ogillade överklagandet.

16 Klaganden har överklagat till Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) och anfört att avslaget på ansökan om avdrag för mervärdesskatt strider mot unionsrätten. Distriktet Potsdam-Mittelmark har gjort gällande att även om Republiken Tyskland, enligt tillståndsbeslutet, har fått tillstånd att tillämpa ett undantag från artikel 17 i sjätte direktivet, så täcker detta tillstånd inte att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt nekas i sådana fall som i det nationella målet, då tillgångar används till mer än 90 procent i icke-ekonomisk verksamhet som inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, men som inte kan anses vara verksamhet för ”andra ändamål än hans rörelse”. Distriktet Potsdam-Mittelmark anser sig följaktligen ha rätt till ett proportionellt avdrag med 2,65 procent av den ingående mervärdesskatt som betalats.

17 Distriktet Potsdam-Mittelmark har dessutom gjort gällande att avslaget på ansökan om avdrag för ingående mervärdesskatt strider mot principen om konkurrensneutralitet. Avslaget medför nämligen att den ingående mervärdesskatt som inte kan dras av beaktas som en direkt kostnad vid beräkningen av priserna, trots att de utgående tjänster som distriktet utför i konkurrens med privata företag beskattas fullt ut. Detta innebär en strukturell konkurrensnackdel för distriktet.

18 Den hänskjutande domstolen preciserar i detta hänseende att distriktet Potsdam-Mittelmark enligt nationell rätt inte har rätt till det åberopade avdraget för ingående mervärdesskatt. Distriktet använder nämligen de aktuella tillgångarna huvudsakligen för att bedriva sin allmännyttiga verksamhet och endast upp till 2,65 procent inom sitt företag för att utföra skattepliktiga tjänster. I ett sådant fall medges inte avdrag för ingående mervärdesskatt enligt 15 § första punkten andra meningen UStG, eftersom den andel av användandet som sker för företagets räkning understiger tio procent.

19 Den hänskjutande domstolen erinrar om att Förbundsrepubliken Tyskland, enligt artikel 1 i tillståndsbeslutet, genom avvikelse från bestämmelserna i artikel 17.2 i sjätte direktivet, får undanta utgifter som är hänförliga till varor och tjänster från rätten att dra av mervärdesskatt, när dessa varor och tjänster används till mer än 90 % för den skattskyldiga personens eller för en anställds privata bruk, eller, mer generellt, för andra ändamål än rörelsen.

20 Det framgår, å ena sidan, av EU-domstolens praxis att, om en skattskyldig avser att använda, eller delvis använda, en tillgång för en icke-ekonomisk verksamhet som inte omfattas av tillämpningsområdet för sjätte direktivet, har näringsidkaren inte rätt att dra av den ingående mervärdesskatten.

21 För det fall det levereras en tillgång som den skattskyldige vill använda såväl i samband med mervärdesskattepliktig ekonomisk verksamhet, som privat, för ”andra ändamål än hans rörelse” i den mening som avses i artikel 6.2 a i sjätte direktivet, kan han eller hon hänföra hela denna tillgång till sitt företag och, på grundval av detta, ha full rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Näringsidkaren är emellertid skyldig att betala mervärdesskatt när han eller hon använder tillgången för rörelsefrämmande ändamål. Detta framgår bland annat av domen av den 23 april 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punkt 39).

22 Den hänskjutande domstolen anser att det mot bakgrund av dessa principer är uteslutet att medge avdrag för ingående mervärdesskatt, i den mån distriktet Potsdam-Mittelmark till 97,35 procent använder de tillgångar distriktet förvärvat i verksamhet som är hänförlig till utövandet av offentlig makt, vilket är en icke-ekonomisk verksamhet som inte omfattas av mervärdesskatteplikt. I övrigt har klaganden, i princip, rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt med 2,65 procent. Detta avdrag medges dock inte enligt 15 § första punkten andra meningen UStG.

23 Den hänskjutande domstolen ifrågasätter i detta hänseende om artikel 1 i tillståndsbeslutet endast, såsom framgår av dess lydelse, tar sikte på att utesluta rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt när en tillgång används för den skattskyldiga personens eller för en anställds privata bruk eller, mer generellt, för andra ändamål än rörelsen, eller om den även är tillämplig i de fall en tillgång, såsom i det nationella målet, används till mer än 90 procent för icke-ekonomiska ändamål som inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

24 Den hänskjutande domstolen anser, på grundval av domen av den 12 februari 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), att bemyndigandet i artikel 1 i tillståndsbeslutet kan tolkas så, att det är tillåtet att neka avdrag för ingående mervärdesskatt endast i de fall då den förvärvade tillgången används till mer än 90 procent för andra ändamål än rörelsen, och inte för sådana icke-ekonomiska ändamål som inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt. I så fall täcks inte 15 § första punkten andra stycket UStG av tillståndsbeslutet, eftersom denna bestämmelse även utesluter rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i de fall tillgången används till mer än 90 procent för icke-ekonomiska ändamål.

25 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) att vilandeförklara målet och att ställa följande fråga till domstolen:

”I 15 § första punkten andra stycket UStG föreskrivs att en leverans, en införsel eller ett gemenskapsinternt förvärv av en vara, som en näringsidkare använder till mindre än 10 % i sin näringsverksamhet, inte anses vara genomförd för företagets räkning. Bestämmelsen utesluter avdrag för ingående mervärdesskatt i sådana fall.

Denna bestämmelse grundar sig på artikel 1 i tillståndsbeslutet, enligt vilken Förbundsrepubliken Tyskland, med avvikelse från bestämmelserna i artikel 17.2 i sjätte direktivet, får undanta utgifter som är hänförliga till varor och tjänster från rätten att dra av mervärdesskatt, när dessa varor och tjänster används till mer än 90 % för den skattskyldiga personens eller för en anställds privata bruk eller, mer generellt, för andra ändamål än rörelsen.

Gäller detta bemyndigande – i enlighet med dess ordalydelse – endast för de fall som regleras i artikel 6.2 i sjätte direktivet (artikel 26 i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2009/162) eller även för samtliga fall i vilka en vara eller en tjänst endast delvis används i en näringsverksamhet?”

Prövning av tolkningsfrågan

26 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 1 i tillståndsbeslutet ska tolkas så, att den är tillämplig i en situation där ett företag förvärvar varor eller tjänster som till mer än 90 procent används för icke-ekonomisk verksamhet som inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

27 Såsom framgår av dess ordalydelse innebär tillståndsbeslutet ett undantag från artikel 17.2 i sjätte direktivet, enligt vilken en skattskyldig har rätt att dra av ingående mervärdesskatt i den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, det vill säga i en ekonomisk verksamhet.

28 För att få klarhet i om begreppet ”för [andra] ändamål [än rörelsen]” i artikel 1 i tillståndsbeslutet kan täcka en sådan situation som den i det nationella målet, där klaganden utövar sådan verksamhet som åligger distriktet i dess egenskap av offentlig myndighet, nämligen icke-ekonomisk verksamhet, som dock inte är rörelsefrämmande, är det lämpligt att utgå från den betydelse detta begrepp getts i sjätte direktivet, som ligger till grund för tillståndsbeslutet, enligt artikel 27.1 i direktivet.

29 Såsom framgår av artikel 6.2 a i sjätte direktivet kan en användning för andra ändamål än näringsidkarens rörelse vara mervärdesskattepliktig.

30 Icke-ekonomisk verksamhet omfattas däremot inte av tillämpningsområdet för sjätte direktivet (dom av den 13 mars 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punkterna 30 och 31, och dom av den 12 februari 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, punkterna 36 och 37).

31 Av detta följer att artikel 6.2 a i sjätte direktivet inte kan ge upphov till en regel enligt vilken transaktioner som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt kan anses utförda ”för andra ändamål än rörelsen” i den mening som avses i denna bestämmelse. En sådan tolkning skulle nämligen få till följd att artikel 2.1 i sjätte direktivet förlorar sin innebörd (dom av den 12 februari 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, punkt 38).

32 Denna uppfattning styrks av systematiken i det gemensamma systemet för mervärdesskatt, inom vilket det görs skillnad mellan ekonomisk verksamhet och icke-ekonomisk verksamhet enligt andra kriterier än de som ligger till grund för en yrkesmässig användning och en rörelsefrämmande användning, bland annat för privata ändamål.

33 Enligt fast rättspraxis har en skattskyldig person, vid användning av en anläggningstillgång för såväl yrkesmässiga som privata ändamål, med avseende på mervärdesskatten möjlighet att välja mellan att antingen helt hänföra den 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 mervärdesskattereglernas tillämpning, eller att låta den ingå i rörelsen till den del den faktiskt används i densamma (dom av den 23 april 2009, Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254, punkt 39 och där angiven rättspraxis).

34 En sådan valmöjlighet finns dock inte när det gäller att avgöra om en tillgång används i en ekonomisk verksamhet eller ej. När ett företag använder en tillgång för såväl ekonomisk som icke-ekonomisk verksamhet följer det endast av artikel 17.2 a i sjätte direktivet att det finns en rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Medlemsstaterna ska, när de vidtar åtgärder i detta hänseende iaktta den princip om skatteneutralitet som ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (dom av den 13 mars 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 36).

35 Enligt denna princip om skatteneutralitet syftar avdragssystemet till att helt befria näringsidkaren från belastningen av den mervärdesskatt som denne är skyldig att betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet (dom av den 12 februari 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, punkt 27).

36 Ett undantag från avdragsrätten för rörelsetillgångar som används till mindre än tio procent i en ekonomisk verksamhet uppfyller inte detta krav.

37 Vad som anförts ovan kan fullt ut tillämpas på tolkningen av begreppet ”för [andra] ändamål [än rörelsen]” i artikel 1 i tillståndsbeslutet. Med beaktande av kraven på att unionens rättsordning ska vara enhetlig och konsekvent, måste nämligen begrepp som används i rättsakter som antagits inom samma område ha samma betydelse, såvida unionslagstiftaren inte har uttryckt en annan avsikt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 oktober 2011, Football Association Premier League m.fl., C-403/08 och C-429/08, EU:C:2011:631, punkt 188, och dom av den 31 maj 2016, Reha Training, C-117/15, EU:C:2016:379, punkt 28). Så är inte fallet här.

38 Slutligen erinrar domstolen – när det gäller argumentet att begreppet ”för andra ändamål än hans rörelse” hade tillmätts en annan innebörd innan domen av den 12 februari 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), meddelades, varför tillståndsbeslutet, som antogs den 19 november 2004 fortfarande skulle kunna avse skillnaden mellan ekonomisk verksamhet och icke-ekonomisk verksamhet – om att den tolkning som domstolen gör av unionsrättsliga bestämmelser har retroaktiv verkan och således gäller från ikraftträdandet av den tolkade bestämmelsen (dom av den 27 mars 1980, Denkavit italiana, 61/79, EU:C:1980:100, punkt 16).

39 Begreppet ”för andra ändamål än rörelsen” kan således inte tolkas på ett annat sätt när tolkningen sker med avseende på tiden innan domstolen meddelade domen av den 12 februari 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), av vilken det framgår att detta begrepp inte avser skillnaden mellan ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet.

40 Mot denna bakgrund ska den fråga som ställts besvaras enligt följande. Artikel 1 i tillståndsbeslutet ska tolkas så, att den inte är tillämplig i en situation där ett företag förvärvar varor och tjänster som till mer än 90 procent används för icke-ekonomisk verksamhet som inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

Rättegångskostnader

41 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:

Artikel 1 i rådets beslut 2004/817/EG av den 19 november 2004 om att bemyndiga Förbundsrepubliken Tyskland att tillämpa en åtgärd som avviker från artikel 17 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter ska tolkas så, att den inte är tillämplig i en situation där ett företag förvärvar varor eller tjänster som till mer än 90 procent används i icke-ekonomisk verksamhet som inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

Underskrifter