Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 23 april 2015 *

”Begäran om förhandsavgörande — Beskattning — Sjätte mervärdesskattedirektivet — Artikel 11 A — Uttag av en vara vilket behandlas som leverans mot vederlag — Uttag av en byggnad för användning i verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt — Beskattningsunderlag för uttaget — Kreditivränta som har betalats under byggtiden”

I mål C-16/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Hof van beroep te Gent (Belgien) genom beslut av den 7 januari 2014, som inkom till domstolen den 16 januari 2014, i målet

Property Development Company NV

mot

Belgische Staat,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Ilešič (referent) samt domarna A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas och C.G. Fernlund,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Property Development Company NV, genom M. Vanden Broeck och S. Geluyckens, advocaten,

— Belgiens regering, genom M. Jacobs och J.-C. Halleux, båda i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom K. Paraskevopoulou och M. Skorila, båda i egenskap av ombud,

— Finlands regering, genom S. Hartikainen, i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och G. Wils, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: nederländska.

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 11 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, s. 1, svensk specialutgåva, volym 1, s. 28, och rättelse i EGT L 149, s. 26) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Property Development Company NV (nedan kallat Prodeco) och Belgische Staat (belgiska staten) angående den mervärdesskatt som uttaget av en byggnad för användning i uthyrningsverksamhet gett upphov till.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Sjätte direktivet upphävdes och ersattes den 1 januari 2007 av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1). Med hänsyn till tidpunkten för de aktuella omständigheterna är emellertid sjätte direktivet fortfarande tillämpligt i det nationella målet.

4 I artikel 2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

2. införsel av varor.”

5 Artikel 4 i nämnda direktiv har följande lydelse:

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

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

…”

6 Avdelning V i sjätte direktivet, med rubriken ”Skattepliktiga transaktioner”, inrymde artiklarna 5–7 i detta direktiv, vilka hade rubrikerna ”Leverans av varor”, ”Tillhandahållande av tjänster” och ”Import”.

7 Artikel 5 i sjätte direktivet hade följande lydelse:

”1. Med ’leverans av varor’ avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.

…

6. 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.

7. Medlemsstaterna kan behandla följande som leverans mot vederlag:

a) Uttag som en skattskyldig person gör inom ramen för sin rörelse av varor som producerats, konstruerats, utvunnits, bearbetats, inköpts eller importerats inom denna rörelse, då mervärdesskatten på dessa varor inte skulle ha varit helt avdragsgill om de hade förvärvats från någon annan skattskyldig person.

b) Uttag av varor som en skattskyldig person gör inom ramen för en icke skattepliktig transaktion, då mervärdesskatten på varorna var helt eller delvis avdragsgill när de anskaffades eller togs ut enligt a.

…”

8 Artikel 11 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”A. *Inom landets territorium*

1. Beskattningsunderlaget skall vara följande:

a) När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, …

b) När det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 5.6 och 5.7: Varornas eller liknande varors inköpspris eller, i avsaknad av något inköpspris, självkostnadspriset, bestämda vid tidpunkten för tillhandahållandet.

…

2. Följande inräknas i beskattningsunderlaget:

a) Skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor, med undantag för mervärdesskatten.

b) Bikostnader som provision, emballage, transport- och försäkringskostnader som leverantören debiterar kunden. Kostnader som täcks av separat avtal kan av medlemsstaterna betraktas som bikostnader.

…”

9 Artiklarna 18, 73 och 74 i direktiv 2006/112 motsvarar artiklarna 5.7, 11 A.1 a och 11 A.1 b i sjätte direktivet.

Belgisk rätt

10 Artikel 12 1 § i lagen av den 3 juli 1969 om införande av lagen om mervärdesskatt (wet van 3 juli 1969 tot invoering van het wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde) (*Belgisch Staatsblad* av den 17 juli 1969, s. 7046), i den lydelse som var tillämplig i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), innehöll följande bestämmelse:

”Följande ska behandlas som leverans mot vederlag:

…

3° en skattskyldig persons användning av en anläggningstillgång, som denna person har upprättat, låtit upprätta, tillverkat, erhållit eller importerat på annat sätt än som verksamhetstillgång, eller för vilken, med tillämpning av skatten, sakrätter har uppstått … till vederbörandes fördel eller har överlåtits eller överlåtits tillbaka till vederbörande, eller, när varan eller de delar som den består av har varit helt eller delvis avdragsgill.

…”

11 Genom denna artikel 12 1 § punkt 3° har den belgiska lagstiftaren avsett att använda sig av den möjlighet som ges i artikel 5.7 a och b i sjätte direktivet.

12 I artikel 26 i mervärdesskattelagen stadgas följande:

”När det gäller leverans av varor och tillhandahållande av tjänster ska skatten beräknas på allt som ingår i det vederlag som varuleverantören eller tjänstetillhandahållaren har erhållit eller kommer att erhålla från den som mottar varan eller tjänsten, eller från en tredje part, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionen.

I beskattningsunderlaget ingår bland annat de belopp som leverantören av varan eller tillhandahållaren av tjänsten debiterar den som mottar varan eller tjänsten som kostnader för provision, försäkring och transport, oavsett om det sker genom en separat debetnota eller enligt ett separat avtal.

Skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor ska också ingå i beskattningsunderlaget.”

13 I artikel 33 1 § föreskrivs följande:

”Beskattningsunderlaget ska

1° när det gäller de transaktioner som avses i … artikel 12, bestå av varornas eller liknande varors inköpspris eller, i avsaknad av något inköpspris, självkostnadspriset, bestämt vid tidpunkten för tillhandahållandet, och med beaktande av, i förekommande fall, artikel 26 andra och tredje stycket …

…”

14 Artikel 22 bis första stycket i den kungliga kungörelsen av den 8 oktober 1976 om företags årsbokslut (Koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen) (*Belgisch Staatsblad* av den 19 oktober 1976, s. 13460), och artikel 38 i kungliga kungörelsen av den

30 januari 2001 om genomförande av bolagslagen (Koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen) (*Belgisch Staatsblad* av den 6 februari 2001, s. 3008), innehåller följande bestämmelser:

”Ränta på kapital som har lånats för att finansiera materiella och immateriella anläggningstillgångar får inräknas i anskaffningsvärdet i den mån räntan hänför sig till perioden innan anläggningstillgångarna är färdiga för användning i verksamheten.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

15 Prodeco lät mellan åren 1991 och 1994 uppföra en kontorsbyggnad med avsikten att sälja den. Bolaget bokförde byggnaden som en lagertillgång. Vid värderingen av lagertillgångarna redovisade Prodeco, i enlighet med de av bolaget fastställda värderingsreglerna, kreditivräntan som en tillgång.

16 Sistnämnda ränta var den ränta som – på den räntenivå som hade fastställts för lånet för uppförandet av byggnaden – Prodeco betalat på de lånebelopp som utnyttjats under byggtiden.

17 Prodeco gjorde avdrag för den mervärdesskatt som bolaget hade betalat för de varor och tjänster som avsåg uppförandet av byggnaden.

18 I avvaktan på en försäljning av byggnaden, vilken slutligen ägde rum under år 2000, hyrde Prodeco under år 1995 och de följande åren ut delar av byggnaden. Under den period bolaget bedrev denna ekonomiska verksamhet bortsåg det i sina skattedeklarationer från att artikel 12 1 § punkt 3° i mervärdesskattelagen var tillämplig. Vid en kontroll som den belgiska skattemyndigheten utförde under år 1998, kvalificerade de detta som ett åsidosättande av nämnda bestämmelse.

19 Prodeco betalade en del av den mervärdesskatt som den belgiska skattemyndigheten hade krävt, nämligen 1 178 489 euro, vilket motsvarade det totala mervärdesskattebelopp som dessförinnan hade dragits av på de inkommande fakturorna avseende uppförandet av byggnaden.

20 Dock vägrade bolaget att betala den återstående delen av det mervärdesskattebelopp som den belgiska skattemyndigheten hade krävt, nämligen 554 416,67 euro. Detta belopp var beräknat på grundval av den ränta som Prodeco hade betalat för det lån med hjälp av vilket bolaget hade finansierat uppförandet av byggnaden.

21 År 2004 delgavs Prodeco en anmodan att erlägga det sistnämnda mervärdesskattebeloppet. Bolaget invände mot anmodan genom att väcka talan vid Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (domstol i första instans i Antwerpen). Talan ogillades genom dom av den 9 maj 2008.

22 Prodeco överklagade domen till Hof van beroep te Antwerpen (domstol i andra instans i Antwerpen). Genom dom av den 16 februari 2010 biföll den domstolen överklagandet i den del som gällde kreditivräntan, vilken enligt nämnda domstol, inte ingick i beskattningsunderlaget vid tillämpning av artikel 12 1 § punkt 3° i mervärdesskattelagen.

23 Den belgiska skattemyndigheten överklagade domen till Hof van Cassatie, som i dom av den 19 januari 2012 upphävde underrättens dom i den del den avsåg frågan om kreditivränta och återförvisade målet till Hof van beroep te Gent (domstol i andra instans i Gent) (den hänskjutande domstolen).

24 Hof van beroep te Gent har påpekat att Hof van Cassatie, till stöd för sin bedömning att kreditivränta ska ingå i beskattningsunderlaget, baserade sig på domen Muys’ en De Winter’s Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855). I den domen slog domstolen fast att när en tillhandahållare av varor eller tjänster ger sin kund anstånd med erläggandet av köpeskillingen mot

betalning av ränta, fram till leveransen, ingår denna ränta i det vederlag som erhålls för leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna i den mening som avses i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet.

25 Hof van beroep te Gent finner att trots att Hof van Cassatie har gjort en tydlig bedömning kvarstår frågan huruvida kreditivränta ska beaktas eller inte.

26 Enligt Hof van beroep te Gent är domen Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C–281/91, EU:C:1993:855) angående tolkningen av artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet inte nödvändigtvis relevant i ett fall som det nu aktuella. Kreditivränta borde snarare anses ingå i det ”självkostnadspris” som nämns bland de referensvärden som anges i artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet, eller kvalificeras som sådana ”bikostnader” som avses i artikel 11 A.2.

27 Artikel 35.4 i rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag (EGT L 222, s. 11; svensk specialutgåva, område 17, volym 1, s. 17), talar enligt Hof van beroep te Gent för en sådan slutsats. I den bestämmelsen, som införlivades med belgisk rätt genom artikel 22 bis första stycket i kungliga förordningen av den 8 oktober 1976 om företags årsbokslut, föreskrevs att ”[r]änta på kapital som har lånats för att finansiera produktionen av anläggningstillgångar får inräknas i tillverkningskostnaderna i den mån räntan hänför sig till produktionsperioden”.

28 För övrigt bör även neutralitetsprincipen beaktas. I detta sammanhang framhåller Hof van beroep te Gent att kreditivränta inte är mervärdesskattepliktig och därför, till skillnad från de varor och tjänster som har tillhandahållits för uppförandet av byggnaden, inte kunde användas för avdrag för ingående mervärdesskatt.

29 Mot denna bakgrund beslutade Hof van beroep te Gent att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Vid uttag ur verksamheten i den mening som avses i artikel 5.6 i rådets sjätte direktiv, ska sådan kreditivränta som enligt artikel 35.4 i rådets fjärde direktiv 78/660 får inräknas i tillverkningskostnaderna i den mån räntan hänför sig till produktionsperioden anses ingå i beskattningsunderlaget, och närmare bestämt i självkostnadspriset enligt artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet och/eller i de bikostnader som avses i artikel 11 A.2 i sjätte direktivet?”

30 Genom skrivelse av den 8 oktober 2014 tillställde domstolens kansli den hänskjutande domstolen en begäran om klarlägganden. Bland annat önskade man få veta om den skattepliktiga transaktionen i det nationella målet, enligt den hänskjutande domstolens bedömning, föll under artikel 5.6 i sjätte direktivet eller snarare under artikel 5.7. Den hänskjutande domstolen uppmanades även att kontrollera huruvida det relevanta referensvärdet i det nationella målet är självkostnadspriset eller snarare ”liknande varors inköpspris”.

31 I svaret, som inkom till domstolen den 11 februari 2015, preciserade den hänskjutande domstolen att Prodecos uttag av den aktuella byggnaden för användning i mervärdesskattebefriad ekonomisk verksamhet bestående i uthyrning av byggnaden faller under artikel 5.7 b i sjätte direktivet och att det, av de referensvärden som nämns i artikel 11 A i sjätte direktivet, är ”liknande varors inköpspris” enligt artikel 11 A.1 b som är det relevanta värdet för avgörandet av det nationella målet.

Tolkningsfrågan

32 Med hänsyn till den hänskjutande domstolens svar på EU-domstolens begäran om klarlägganden ska tolkningsfrågan anses ha ställts för att få klarhet i huruvida artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet ska tolkas så, att beskattningsunderlaget för beräkningen av mervärdesskatten för ett uttag, i den mening som avses i artikel 5.7 b i direktivet, av en byggnad som den skattskyldiga personen har låtit uppföra, ska inbegripa den kreditivränta som har betalats under byggtiden.

33 Det ska först och främst erinras om att den regel som uppställs i artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet, nämligen att beskattningsunderlaget – när det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 5.6 och 5.7 i direktivet – utgörs av ”varornas eller liknande varors inköpspris eller, i avsaknad av något inköpspris, självkostnadspriset, bestämda vid tidpunkten för tillhandahållandet”, utgör ett undantag från huvudregeln i artikel 11 A.1 a i direktivet. Enligt den utgörs beskattningsunderlaget för mervärdesskattepliktiga transaktioner av ”allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part” (se, analogt, beträffande artiklarna 73 och 74 i direktiv 2006/112, dom Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, punkt 31).

34 De transaktioner som avses i artikel 5.6 och 5.7 i sjätte direktivet består, bland annat, av en skattskyldig persons uttag av varor för eget eller personalens privata bruk, eller, såsom i förevarande fall, av uttag för användning i ekonomisk verksamhet som inte är mervärdesskattepliktig. Inte i något av dessa fall, då transaktionen likställs med en leverans mot vederlag, erhåller den skattskyldiga personen, från kunden eller en tredje part, någon verklig motprestation som kan tjäna som beskattningsunderlag vid beräkningen av mervärdesskatten. Följaktligen kan huvudregeln i artikel 11 A.1 a i direktivet inte tillämpas (se, för ett liknande resonemang, dom Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, EU:C:2011:381, punkterna 26 och 27).

35 Vidare påpekar domstolen att för det fall de varor som tas ut i den mening som avses i artikel 5.6 och 5.7 i sjätte direktivet har köpts av den skattskyldiga personen, utgörs beskattningsunderlaget för beräkningen av mervärdesskatten på uttaget, i enlighet med artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet, av inköpspriset för dessa varor. ”Varornas inköpspris” ska därvid förstås som ”varans restvärde vid uttagstillfället” (dom Fischer och Brandenstein, C-322/99 och C-323/99, EU:C:2001:280, punkt 80, samt dom Marinov, C–142/12, EU:C:2013:292, punkt 32).

36 Vad gäller kriteriet ”liknande varors inköpspris” som nämns i samma bestämmelse, konstaterar domstolen att det framgår av tolkningen i föregående punkt att man med hjälp av det kriteriet kan fastställa beskattningsunderlaget för uttag i den mening som avses i artikel 5.6 och 5.7 i sjätte direktivet i de fall då de uttagna varorna inte har erhållits av den skattskyldiga personen genom köp.

37 Vidare följer det otvetydigt av artikel 11. A.1 b att det enbart är om det inte finns något inköpspris för varorna eller för liknande varor som beskattningsunderlaget utgörs av självkostnadspriset.

38 I det nu aktuella fallet, som avser ett uttag enligt artikel 5.7 b i sjätte direktivet av en byggnad som den skattskyldiga personen inte har köpt, utan har låtit uppföra, och som utmärks av att det finns liknande varor på marknaden, är den hänskjutande domstolens bedömning att det relevanta beskattningsunderlaget för beräkningen av mervärdesskatten för uttaget utgörs av det inköpspris som vid uttagstillfället gällde för liknande byggnader således helt i enlighet med artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet.

39 Vid den beräkning som baseras på detta beskattningsunderlag är det viktigt att de varor vars inköpspris beaktas vid beräkningen utgörs av byggnader som vad gäller läge, storlek och andra grundläggande egenskaper liknar den aktuella byggnaden (se, analogt, dom Gemeente Vlaardingen, C–299/11, EU:C:2012:698, punkt 30).

40 Däremot saknar det betydelse huruvida de liknande byggnadernas inköpspris inbegriper den kreditivränta som i förekommande fall har betalats under tiden för uppförandet av dessa byggnader. Kriteriet ”liknande varors inköpspris” innebär nämligen, till skillnad från kriteriet ”självkostnadspris” – som enligt artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet gäller som beskattningsunderlag när det inte föreligger något inköpspris – att skattemyndigheten kan basera sig på marknadspriserna för denna typ av varor vid tidpunkten för uttaget av den aktuella byggnaden, utan att i detalj behöva undersöka vilka värdekomponenter som har lett fram till de priserna.

41 Av samma skäl finner domstolen att den reella kreditivränta som den skattskyldiga personen själv har betalat under byggtiden saknar betydelse för fastställandet av beskattningsunderlaget i ett sådant fall som det i det nationella målet.

42 Det ska erinras om att det beskattningsunderlag som avses i artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet inte i något fall kan omfatta ett värde på vilket den skattskyldiga personen redan har betalat mervärdesskatt utan att därefter ha kunnat göra avdrag för densamma. Det ankommer på den nationella domstolen att göra de nödvändiga kontrollerna i detta avseende (dom Gemeente Vlaardingen, C–299/11, EU:C:2012:698, punkterna 31–33, och dom Gemeente ’s-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188, punkt 35).

43 Mot denna bakgrund ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet ska tolkas så, att i ett fall som i det nationella målet, ska beskattningsunderlaget för beräkningen av mervärdesskatten för ett uttag, i den mening som avses i artikel 5.7 b i direktivet, av en byggnad som den skattskyldiga personen har låtit uppföra, utgöras av det inköpspris som vid uttagstillfället gäller för byggnader som vad gäller läge, storlek och andra grundläggande egenskaper liknar den aktuella byggnaden. Det saknar i detta avseende betydelse huruvida en del av inköpspriset härrör från betalningen av kreditivränta.

Rättegångskostnader

44 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 (tredje avdelningen) följande:

Artikel 11 A.1 b 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 i ett fall som i det nationella målet, ska beskattningsunderlaget för beräkningen av mervärdesskatten för ett uttag, i den mening som avses i artikel 5.7 b i direktivet, av en byggnad som den skattskyldiga personen har låtit uppföra, utgöras av det inköpspris som vid uttagstillfället gäller för byggnader som vad gäller läge, storlek och andra grundläggande egenskaper liknar den aktuella byggnaden. Det saknar i detta avseende betydelse huruvida en del av inköpspriset härrör från betalningen av kreditivränta.

Underskrifter