

Zaak C-434/03

P. Charles en T. S. Charles-Tijmens

tegen

Staatssecretaris van Financiën

(verzoek van de Hoge Raad der Nederlanden om een prejudiciële beslissing)

„Zesde BTW-richtlijn – Aftrek van voorbelasting – Onroerend goed dat gedeeltelijk voor onderneming en gedeeltelijk voor privé-doeleinden wordt gebruikt”

Conclusie van advocaat-generaal F. G. Jacobs van 20 januari 2005

Arrest van het Hof (Grote kamer) van 14 juli 2005

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Aftrek van voorbelasting – Investeringsgoed dat gedeeltelijk voor bedrijfsdoeleinden en gedeeltelijk voor privé-doeleinden wordt gebruikt – Uitsluiting door nationale bepalingen daterende van vóór Zesde richtlijn, van bestemming van volledig goed voor onderneming en van recht op aftrek van totale ter zake van aanschaf daarvan verschuldigde belasting – Ontoelaatbaarheid

(Richtlijnen van de Raad 67/228, art. 11, en 77/388, art. 6, lid 2, en 17, leden 2 en 6)

De artikelen 6, lid 2, en 17, leden 2 en 6, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7, moeten aldus worden uitgelegd, dat zij in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling, die vóór de inwerkingtreding van die richtlijn is vastgesteld, en die een belastingplichtige niet toestaat een investeringsgoed dat gedeeltelijk voor bedrijfsdoeleinden en gedeeltelijk voor andere doeleinden wordt gebruikt, volledig voor zijn onderneming te bestemmen en in voorkomend geval de ter zake van de aanschaf van dat goed verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde volledig en onmiddellijk af te trekken.

Artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn staat weliswaar toe dat een lidstaat een nationale regeling handhaaft die vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn bestond, maar die bepaling vooronderstelt dat de uitsluitingen die voornoemde staten op grond daarvan mogen handhaven, wettig waren volgens de Tweede richtlijn (67/228), die aan de Zesde richtlijn voorafgaat. Dienaangaande heeft artikel 11 van de Tweede richtlijn, door in lid 4 ervan te bepalen dat de lidstaten van de aftrekregeling kunnen uitsluiten „bepaalde goederen en bepaalde diensten, in het bijzonder die waarvan verwacht kan worden dat zij uitsluitend of gedeeltelijk worden gebruikt voor de privé-behoefte van de belastingplichtige of van zijn personeel”, de lidstaten geen absolute discretionaire bevoegdheid toegekend om alle of nagenoeg alle goederen en diensten van de aftrekregeling uit te sluiten en met name alle goederen voorzover zij voor de privé-behoefte van de belastingplichtige worden gebruikt.

(cf. punten 31-34, 36 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

14 juli 2005 (*)

„Zesde BTW-richtlijn – Aftrek van voorbelasting – Onroerend goed dat gedeeltelijk voor onderneming en gedeeltelijk voor privé-doeleinden wordt gebruikt”

In zaak C-434/03,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 10 oktober 2003, ingekomen bij het Hof op 13 oktober 2003, in de procedure

P. Charles,

T. S. Charles-Tijmens

tegen

Staatssecretaris van Financiën,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Grote kamer),

samengesteld als volgt: V. Skouris, president, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts en A. Borg Barthet, kamerpresidenten, S. von Bahr (rapporteur), J. N. Cunha Rodrigues, J. Makarczyk, P. Kriš, E. Juhász en G. Arestis, rechters,

advocaat-generaal: F. G. Jacobs,

griffier: K. Sztranc, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 16 november 2004,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- P. Charles en T. S. Charles-Tijmens, vertegenwoordigd door E. H. van den Elsen, adviseur, en G. Volkerink, belastingsadviseur,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door H. G. Sevenster en C. ten Dam als gemachtigden,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door A. Tiemann als gemachtigde,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door L. Ström van Lier en A. Weimar als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 20 januari 2005,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing heeft betrekking op de uitlegging van de artikelen 6, lid 2, en 17, leden 1, 2 en 6, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 18; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen het echtpaar Charles-Tijmens („verzoekers in het hoofdgeding”; hierna: „verzoekers”) en de Staatssecretaris van Financiën ter zake van diens weigering om gevolg te geven aan hun verzoek om teruggaaf van de volledige belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”), die zij hebben voldaan voor een vakantiebungalow die voor 87,5 % van de tijd werd verhuurd en voor 12,5 % van de tijd voor privé-doeleinden werd bewoond.

Toepasselijke bepalingen

De gemeenschapsregeling

3 Artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Met een dienst verricht onder bezwarende titel worden gelijkgesteld:

a) het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privé-doeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan;

b) het om niet verrichten van diensten door de belastingplichtige voor eigen privé-doeleinden of voor privé-doeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen voor andere dan bedrijfsdoeleinden.”

4 Artikel 17, leden 2 en 6, van de Zesde richtlijn luidt:

„2. Voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

[...]

6. Uiterlijk binnen vier jaar te rekenen vanaf de datum van inwerkingtreding van deze richtlijn, bepaalt de Raad, op voorstel van de Commissie, met eenparigheid van stemmen, voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde bestaat. De uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, zijn in elk geval van het recht op aftrek uitgesloten.

Totdat de hierboven bedoelde voorschriften in werking treden kunnen de lidstaten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn voorzag.”

De nationale regeling

5 Artikel 2 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: „Wet OB”) bepaalt:

„Op de belasting, verschuldigd ter zake van leveringen van goederen en diensten, wordt in aftrek gebracht de belasting ter zake van de aan de ondernemer verrichte leveringen van goederen en verleende diensten, ter zake van de door hem verrichte intracommunautaire verwervingen van goederen en ter zake van invoer van voor hem bestemde goederen.”

6 Het recht op aftrek van voorbelasting is uitgewerkt in artikel 15 van de Wet OB:

„1. De in artikel 2 bedoelde belasting welke de ondernemer in aftrek brengt, is:

a) de belasting welke in het tijdvak van aangifte door andere ondernemers ter zake van door hen aan de ondernemer verrichte leveringen en verleende diensten in rekening is gebracht op een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur;

[...]

een en ander voorzover de goederen en de diensten door de ondernemer worden gebezigd in het kader van zijn onderneming [...]

[...]

4. De aftrek van belasting vindt plaats overeenkomstig de bestemming van de goederen en diensten op het tijdstip waarop de belasting aan de ondernemer in rekening wordt gebracht dan wel op het tijdstip waarop de belasting wordt verschuldigd. Indien op het tijdstip waarop de ondernemer goederen en diensten gaat bezigen, blijkt, dat de belasting ter zake voor een groter of kleiner gedeelte in aftrek is gebracht dan waartoe de ondernemer op grond van het gebruik is gerechtigd, wordt hij de te veel afgetrokken belasting op dat tijdstip verschuldigd. De verschuldigd geworden belasting wordt op de voet van artikel 14 [van de Wet OB] voldaan.

De te weinig afgetrokken belasting wordt aan hem op zijn verzoek teruggegeven.

[...]”

Het hoofdgeding en de prejudiciële vraag

7 Blijkens het verwijzingsarrest hebben verzoekers in maart 1997 gezamenlijk een in Nederland gelegen vakantiebungalow in eigendom verworven. Die bungalow was zowel bestemd voor de verhuur als voor privé-gebruik en is in het in het hoofdgeding betrokken tijdvak, namelijk 1 april tot en met 30 juni 1997, voor 87,5 % van de tijd verhuurd en voor 12,5 % van de tijd voor privé-doeleinden bewoond.

8 De Hoge Raad stelt vast dat verzoekers wegens die verhuur gezamenlijk belastingplichtige

zijn in de zin van de Zesde richtlijn en ondernemer in de zin van de Wet OB. Aangezien die bungalow verhuurd wordt aan personen die slechts voor een korte periode aldaar verblijf houden, en de verhuur plaatsvindt in het kader van een „vakantiebestedingsbedrijf”, deelt de verhuur niet in de op artikel 13, B, letter b, sub 1, van de Zesde richtlijn gebaseerde vrijstelling van omzetbelasting die in Nederland voor de verhuur van onroerende zaken geldt.

9 In hun aangifte omzetbelasting over het tweede kwartaal 1997 hebben verzoekers 87,5 % van hun ter zake van de bungalow in rekening gebrachte BTW in aftrek gebracht. Zij hebben bijgevolg om teruggaaf van het desbetreffende bedrag verzocht aan de bevoegde Inspecteur der belastingen (hierna: „Inspecteur”).

10 Bij beschikking van 1 oktober 1997 heeft de Inspecteur de door verzoekers gevraagde restitutie verleend. Van mening echter dat de belasting door hen voor 100 % in aftrek kon worden gebracht, hebben zij een aanvullende teruggaaf gevraagd die overeenkomt met de 12,5 % van de tijd waarin de bungalow voor privé-doeleinden is gebruikt.

11 Daar de Inspecteur het bezwaar bij uitspraak niet-ontvankelijk heeft verklaard, hebben verzoekers beroep ingesteld bij het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. Dit hof heeft die uitspraak vernietigd maar de beschikking van de Inspecteur, wat de grond betreft, gehandhaafd, en vastgesteld dat, daar de bungalow voor 12,5 % van de totale duur van het gebruik daarvan voor privé-doeleinden werd bewoond, verzoekers niet alle ter zake van de bungalow voldane BTW in aftrek konden brengen.

12 Verzoekers hebben tegen het arrest van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad. Tot staving van hun beroep in cassatie betogen zij dat uit artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn volgt dat het privé-gebruik van de bungalow een belaste prestatie is, nu zij ervoor hebben gekozen die bungalow in zijn geheel tot het vermogen van de onderneming te rekenen, want ingevolge artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn bestaat dan recht op aftrek van de totale daarvoor in rekening gebrachte BTW (zie met name arresten van 4 oktober 1995, Armbrecht, C?291/92, Jurispr. blz. I?2775, en 8 maart 2001, Bakcsi, C?415/98, Jurispr. blz. I?1831).

13 Verzoekers voegen eraan toe dat artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn aan die uitlegging niet afdoet, want de Nederlandse wetgeving voorzag ten tijde van de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn, behalve ten aanzien van personenauto's, niet in een uitsluiting van de aftrek als bedoeld in die bepaling.

14 De Hoge Raad stelt vast dat de Nederlandse regeling met betrekking tot gemengd gebruikte goederen en diensten, zoals in het hoofdgeding het geval is, in 1969 in Nederland is ingevoerd ter uitvoering van artikel 11, lid 1, van de Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, 71, blz. 1303; hierna: „Tweede richtlijn”).

15 Die regeling heeft gevolgen die verschillen van die van de Zesde richtlijn, en die voor de belastingplichtige in sommige gevallen gunstiger en in andere gevallen ongunstiger zijn. Volgens die richtlijn komt de belastingplichtige onmiddellijk en volledig recht op aftrek toe, en vindt de correctie voor gebruik buiten de onderneming eerst plaats, zodra zich dergelijk gebruik voordoet. Daarentegen moet in het bij de Wet OB ingestelde systeem direct, of althans in het eerste jaar, worden vastgesteld in hoeverre het goed in de toekomst buiten de onderneming zal worden gebruikt.

16 De Hoge Raad merkt in dit verband op dat het op artikel 15, lid 6, van de Wet OB berustende

artikel 12, lid 3, van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (Stcrt. 1968, 169), bepaalt dat bij de aangifte over het laatste belastingtijdvak van een boekjaar herrekening plaatsvindt van de in aftrek gebrachte BTW op basis van de voor het gehele boekjaar geldende gegevens. Na dat boekjaar vindt geen herrekening of herziening van de aftrek meer plaats.

17 In die omstandigheden heeft de Hoge Raad besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof van Justitie de volgende prejudiciële vraag te stellen:

„Is met de Zesde richtlijn – in het bijzonder artikel 17, leden 1, 2 en 6, alsmede artikel 6, lid 2 – verenigbaar een wettelijk stelsel [...], dat reeds voor de invoering van de Zesde richtlijn bestond en de volgende kenmerken heeft:

- uitgesloten is de mogelijkheid ervoor te kiezen een investeringsgoed of een daarmee gelijkgesteld goed of een gelijkgestelde dienst geheel tot het ondernemingsvermogen te laten behoren ingeval de verkrijger dat goed of die dienst zowel binnen zijn onderneming als daarbuiten (met name voor privé-doeleinden) gebruikt;
- tevens, daarmee verbonden, is uitgesloten de mogelijkheid om de ter zake van de aanschaf van dat goed of die dienst in rekening gebrachte belasting onmiddellijk en volledig in aftrek te brengen;
- niet is voorzien in een heffing van BTW als bedoeld in artikel 6, lid 2, letter a, van de Zesde richtlijn?”

De prejudiciële vraag

18 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 6, lid 2, en 17, leden 2 en 6, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd, dat zij in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling als in het hoofdgeding aan de orde is, die vóór de inwerkingtreding van die richtlijn is vastgesteld, en die een belastingplichtige niet toestaat een investeringsgoed dat zowel binnen als buiten de onderneming wordt gebruikt, volledig voor zijn onderneming te bestemmen, in dat geval niet toestaat de ter zake van de aanschaf van dat goed verschuldigde BTW volledig en onmiddellijk af te trekken en niet voorziet dat het gebruik daarvan voor andere dan bedrijfsdoeleinden wordt gelijkgesteld met een dienst verricht onder bezwarende titel.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

19 Volgens verzoekers is een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding in strijd met de rechtspraak van het Hof inzake de BTW, met name het arrest van 8 mei 2003, Seeling (C-269/00, Jurispr. blz. I-4101).

20 De Nederlandse en de Duitse regering voeren aan dat artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn toelaat dat een lidstaat het recht op aftrek van BTW voor een investeringsgoed of een daarmee gelijkgesteld goed of een gelijkgestelde dienst uitsluit, voorzover de belastingplichtige dat goed of die dienst buiten zijn onderneming, met name voor privé-doeleinden, gebruikt wanneer die lidstaat, met toepassing van de in artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn geboden afwijkingmogelijkheid, het gebruik buiten de onderneming niet aanmerkt als belastbare handeling.

21 Voor het geval dat het Hof tot het oordeel komt dat de artikelen 17, lid 2, en 6, lid 2, van de Zesde richtlijn zich verzetten tegen een uitsluiting van het recht op aftrek van de BTW als in het hoofdgeding aan de orde is, stelt de Nederlandse regering dat artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn toelaat dat een lidstaat een ten tijde van de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn

geldende nationale regeling handhaaft, waarbij het recht op aftrek van de BTW voor een investeringsgoed of een daarmee gelijkgesteld goed of een gelijkgestelde dienst wordt uitgesloten voorzover de belastingplichtige dat goed of die dienst buiten zijn onderneming, met name voor privé-doeleinden, gebruikt.

22 De Commissie stelt zich op het standpunt dat een wettelijk stelsel dat in overeenstemming met de afwijkingmogelijkheid als bedoeld in artikel 6, lid 2, tweede alinea, van de Zesde richtlijn het privé-gebruik van een investeringsgoed of een daarmee gelijkgesteld goed of een gelijkgestelde dienst niet belast en dus ter zake van een dergelijk goed of dienst, voorzover het voor privé-doeleinden wordt gebruikt, geen aftrek toestaat, verenigbaar is met die richtlijn.

Beoordeling door het Hof

23 Om te beginnen zij herinnerd aan de vaste rechtspraak dat, wanneer een investeringsgoed zowel voor bedrijfs- als voor privé-doeleinden wordt gebruikt, de belanghebbende voor de BTW de keuze heeft om dit goed hetzij volledig voor het bedrijfsvermogen te bestemmen, hetzij het geheel in zijn privé-vermogen te behouden, waardoor het dus volledig buiten het BTW-stelsel wordt gehouden, hetzij het slechts voor het gedeelte waarvoor het daadwerkelijk voor zijn beroepsactiviteit wordt gebruikt, voor zijn onderneming te bestemmen (zie in die zin met name arresten Armbrrecht, punt 20; Bakcsi, punten 25 en 26, en Seeling, punt 40, alle reeds aangehaald, en arrest van 21 april 2005, HE, C-25/03, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 46).

24 Indien de belastingplichtige ervoor kiest, investeringsgoederen die zowel voor bedrijfs- als voor privé-doeleinden worden gebruikt, te behandelen als goederen van de onderneming, komt de bij de verkrijging van deze goederen verschuldigde voorbelasting in beginsel voor algehele en onmiddellijke aftrek in aanmerking (zie met name arrest van 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90, Jurispr. blz. I-3795, punt 26, en reeds aangehaalde arresten Bakcsi, punt 25, en Seeling, punt 41).

25 Uit artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn volgt, dat wanneer voor een voor het bedrijf bestemd goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van voorbelasting is ontstaan, het gebruik daarvan voor privé-doeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel of voor andere dan bedrijfsdoeleinden wordt gelijkgesteld met een dienst verricht onder bezwarende titel. Dit gebruik, dat dus een belaste handeling is in de zin van artikel 17, lid 2, van die richtlijn, wordt overeenkomstig artikel 11, A, lid 1, sub c, daarvan belast op basis van de voor de dienstverrichting gemaakte uitgaven (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Lennartz, punt 26; Bakcsi, punt 30, en Seeling, punt 42).

26 Met betrekking tot artikel 6, lid 2, tweede alinea, van de Zesde richtlijn moet er terstond aan worden herinnerd dat de uitzonderingen op de harmonisatie strikt moeten worden omschreven. Iedere uitzonderingsregeling op de BTW leidt immers tot verschillen in hoogte van de belastingdruk tussen de lidstaten.

27 Voorts moet dit artikel 6, lid 2, tweede alinea, in beginsel aldus worden uitgelegd, dat de lidstaten ervan kunnen afzien een bepaalde verrichting of een bepaald gebruik gelijk te stellen met een dienst verricht onder bezwarende titel, met name om de administratieve procedures inzake de BTW-heffing te vereenvoudigen (zie in die zin arrest van 11 september 2003, Cookies World, C-155/01, Jurispr. blz. I-8785, punt 59).

28 Artikel 6, lid 2, tweede alinea, van de Zesde richtlijn kan echter niet tot gevolg hebben, dat het de lidstaten de mogelijkheid biedt om de belastingplichtigen die ervoor hebben gekozen, investeringsgoederen die zowel voor bedrijfs- als voor privé-doeleinden worden gebruikt, te behandelen als goederen van de onderneming, niet in aanmerking te laten komen voor de

volledige en onmiddellijke aftrek van de bij de verkrijging van deze goederen verschuldigde voorbelasting, waarop zij recht hebben volgens de vaste rechtspraak die in punt 24 van het onderhavige arrest is genoemd. Een dergelijke beperking van het recht op aftrek is in strijd met die bepaling.

29 Het strookt ook niet met artikel 6, lid 2, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, dat op grond van die bepaling in het algemeen van belastingheffing over het gebruik van een gedeelte van een investeringsgoed voor de privé-doeleinden van een belastingplichtige wordt afgezien, wanneer die belastingplichtige de bij de verkrijging van het betrokken goed verschuldigde voorbelasting volledig heeft kunnen aftrekken, omdat dit onvermijdelijk tot concurrentievervalsing zou leiden.

30 Derhalve heeft een belastingplichtige het recht ervoor te kiezen een investeringsgoed dat hij gedeeltelijk voor bedrijfsdoeleinden en gedeeltelijk voor andere dan bedrijfsdoeleinden gebruikt, volledig in zijn onderneming op te nemen, alsmede, in voorkomend geval, het recht om de over de verkrijging van dat goed verschuldigde BTW volledig en onmiddellijk af te trekken; tegenover dit recht staat evenwel de verplichting om de BTW te betalen over de uitgaven die voor het gebruik van dat goed voor andere dan bedrijfsdoeleinden zijn gemaakt (zie in die zin arrest Seeling, reeds aangehaald, punt 43).

31 Wat artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn betreft, zoals de Nederlandse regering stelt, laat deze bepaling inderdaad toe dat een lidstaat een nationale regeling handhaaft, die vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn bestond. Die bepaling onderstelt echter, dat de uitsluitingen die de lidstaten op grond daarvan mogen handhaven, wettig waren volgens de Tweede richtlijn, die aan de Zesde richtlijn voorafgaat (zie arrest van 5 oktober 1999, Royscot e.a., C?305/97, Jurispr. blz. I?6671, punt 21).

32 Artikel 11 van de Tweede richtlijn, waarbij in lid 1 het recht op aftrek werd ingevoerd, bepaalde in lid 4 dat door de lidstaten van de aftrekregeling konden worden uitgesloten „bepaalde goederen en bepaalde diensten, in het bijzonder die waarvan verwacht kan worden dat zij uitsluitend of gedeeltelijk worden gebruikt voor de privé-behoefte van de belastingplichtige of van zijn personeel”.

33 Laatstgenoemde bepaling heeft de lidstaten dus geen absolute discretionaire bevoegdheid toegekend om alle of nagenoeg alle goederen en diensten van de aftrekregeling uit te sluiten en aldus de regeling van artikel 11, lid 1, van de Tweede richtlijn uit te hollen (zie arrest Royscot e.a., reeds aangehaald, punt 24).

34 Hoewel artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn de lidstaten dus toestond van de aftrekregeling bepaalde goederen, zoals motorvoertuigen, uit te sluiten, gaf die bepaling hun niet de mogelijkheid van een dergelijke regeling alle goederen uit te sluiten voorzover zij voor de privé-behoefte van de belastingplichtige worden gebruikt.

35 Bijgevolg staat artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn, de lidstaten niet toe een algemene uitsluiting van de aftrekregeling van alle goederen van de belastingplichtige te handhaven voorzover die goederen voor de privé-behoefte van laatstgenoemde worden gebruikt.

36 Derhalve moet op de vraag worden geantwoord dat de artikelen 6, lid 2, en 17, leden 2 en 6, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd, dat zij in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling als in het hoofdgeding aan de orde is, die vóór de inwerkingtreding van die richtlijn is vastgesteld, en die een belastingplichtige niet toestaat een investeringsgoed dat gedeeltelijk voor bedrijfsdoeleinden en gedeeltelijk voor andere doeleinden wordt gebruikt, volledig voor zijn onderneming te bestemmen en in voorkomend geval de ter zake van de aanschaf van

dat goed verschuldigde BTW volledig en onmiddellijk af te trekken.

Kosten

37 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Grote kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 6, lid 2, en 17, leden 2 en 6, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995, moeten aldus worden uitgelegd, dat zij in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling als in het hoofdgeding aan de orde is, die vóór de inwerkingtreding van die richtlijn is vastgesteld, en die een belastingplichtige niet toestaat een investeringsgoed dat gedeeltelijk voor bedrijfsdoeleinden en gedeeltelijk voor andere doeleinden wordt gebruikt, volledig voor zijn onderneming te bestemmen en in voorkomend geval de ter zake van de aanschaf van dat goed verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde volledig en onmiddellijk af te trekken.

ondertekeningen

* Procestaal: Nederlands.