FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT P. MENGOZZI

fremsat den 22. december 2008 [1]

I — Indledning

1. Med den foreliggende præjudicielle forelæggelse har Hoge Raad der Nederlanden nærmere bestemt stillet Domstolen det spørgsmål, om retten til fradrag af indgående merværdiafgift (moms) ikke kun finder anvendelse på erhvervelse af investeringsgoder, men også gælder for moms på andre varer og tjenesteydelser, der anvendes såvel til økonomisk virksomhed i senere omsætningsled som til andre formål, dvs. til den afgiftspligtige persons gennemførelse af ikkeøkonomisk virksomhed, som den forelæggende ret anser for formål, der er virksomheden uvedkommende. I bekræftende fald har den forelæggende ret spurgt, hvordan denne ret til fradrag gennemføres.

II — Relevante EF-retsforskrifter

2. I henhold til artikel 2, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [2], som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 [3] (herefter »sjette direktiv«), pålægges merværdiafgift »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«, dvs. når en afgiftspligtig person udfører aktiviteter inden for rammerne af sin afgiftspligtige virksomhed [4].

3. I sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), sidestilles følgende med tjenesteydelser mod vederlag, nemlig »anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften«.

1 — Originalsprog: fransk.

2 — EFT L 145, s. 1.

3 — EFT L 102, s. 18.

4 — Dom af 12.1.2006, forenede sager C-354/03, C-355/03 og C-484/03, Optigen m.fl., Sml. I, s. 483, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis.

4. I direktivets artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra b), sidestilles følgende med tjenesteydelser mod vederlag: »vederlagsfrie tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person udføres til eget brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål«.

5. Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), bestemmer følgende: »I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person.«

6. I henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 5, er fradrag for så vidt angår goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af stk. 2 og 3, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, kun tilladt for den del af merværdiafgiften, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner.

7. Sjette direktivs artikel 17, stk. 6, fastsætter:

»Senest inden udløbet af en periode på fire år fra datoen for dette direktivs ikrafttræden fastsætter Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag i merværdiafgiften.

Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng erhvervsmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke adgang til fradrag.

Indtil de ovenfor omhandlede regler træder i kraft, kan medlemsstaterne opretholde alle de undtagelser, som på tidspunktet for dette direktivs ikrafttræden var gældende i henhold til deres nationale lovgivning.«

8. Sjette direktivs artikel 20, stk. 2, bestemmer, at for så vidt angår investeringsgoder foretages en berigtigelse over en periode på fem år, heri medregnet det år, i hvilket de blev erhvervet eller fremstillet. Hvert år omfatter denne berigtigelse kun en femtedel af den afgift, der er pålagt disse goder. Berigtigelsen finder sted i forhold til de ændringer i fradragsretten, som har fundet

sted i de følgende år, set i forhold til det år, hvor godet blev erhvervet eller fremstillet. Det anføres ligeledes i denne bestemmelse nærmere, at medlemsstaterne som undtagelse fra første afsnit ved berigtigelsen kan lægge en periode på fem hele år til grund, fra det tidspunkt at regne, hvor godet blev taget i brug første gang. Det tilføjes, at for så vidt angår investeringsgoder i form af fast ejendom kan berigtigelsen finde sted over en periode på op til 20 år.

III — De faktiske omstændigheder i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

9. Sagsøgeren i hovedsagen, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (herefter »VNLTO«), arbejder for at fremme landbrugssektorens interesser i Groningen, Friesland, Drenthe og Flevoland. Medlemmerne, erhvervsdrivende inden for landbruget, betaler et kontingent. Ud over at varetage sine medlemmers almene interesser leverer VNLTO en række individuelle tjenesteydelser både til sine medlemmer og til tredjemand, for hvilke foreningen opkræver et vederlag.

10. Det er ubestridt, at VNLTO skal anses for momspligtig med hensyn til de individuelle ydelser, der leveres mod et vederlag, og at det kontingent, som er knyttet til den almene interessevaretagelse, ikke udgør et vederlag med henblik på moms.

11. I løbet af 2000 erhvervede VNLTO varer og tjenesteydelser, som blev anvendt såvel til økonomisk virksomhed, der i medfør af sjette momsdirektivs artikel 2 er afgiftspligtig, som til anden virksomhed vedrørende den almene interessevaretagelse, der ikke bidrager til førnævnte virksomhed. VNLTO søgte fradrag af den indgående moms i forbindelse med disse goder og tjenesteydelser, bl.a. vedrørende foreningens transaktioner i forbindelse med dens almene interessevaretagelse.

12. Skattemyndigheden afslog at indrømme foreningen dette fradrag og traf afgørelse om efterfølgende opkrævning af merværdiafgift. I forbindelse med den opkrævning blev VNLTO indrømmet fradrag for indgående moms på transaktioner vedrørende foreningens almene interessevaretagelse proportionelt med VNLTO's indtægter fra disse transaktioner. VNLTO's klage over afgørelsen om efterfølgende opkrævning blev afslået, og en retssag til prøvelse af klagen gik sagsøgeren imod. I sin dom anså Gerechtshof Leeuwarden ikke den almene interessevaretagelse for at være en direkte, varig og nødvendig

forlængelse af VNLTO's økonomiske virksomhed, hvorfor foreningen ikke kunne fradrage den moms, den var blevet faktureret, for så vidt som de pågældende goder og tjenesteydelser var blevet anvendt i forbindelse med den almene interessevaretagelse.

13. Hoge Raad der Nederlanden, som behandler sagen i sidste instans, har henvist til dommen i sagen Charles og Charles-Tijmens [5], hvorefter sjette direktivs artikel 6, stk. 2, og artikel 17, stk. 2 og 6, er til hinder for en national lovgivning, som ikke giver en afgiftspligtig mulighed for at lade samtlige goder, der ikke er investeringsgoder, og som kun anvendes delvis til virksomhedens behov, delvis til virksomheden uvedkommende formål, indgå i virksomheden og for øjeblikkeligt og fuldt ud at fratrække den moms, som er faktureret for de erhvervede goder. Den forelæggende ret har anført, at dommen i sagen Charles og Charles-Tijmens utvivlsomt også finder anvendelse i det tilfælde, hvor en juridisk person, som i denne sag, sideløbende med sin økonomiske virksomhed også udøver virksomhed, der ikke falder inden for momsens anvendelsesområde. I det tilfælde og det omfang, hvori de erhvervede goder er investeringsgoder, har den forelæggende ret anført, at VNLTO har ret til fuldt ud at fratrække den moms, der er faktureret vedrørende generelle omkostninger, men det fremgår ikke af indlæggene i hovedsagen, hvilken del af den fradragne moms der vedrører investeringsgoder. Hoge Raad der Nederlanden finder det derimod tvivlsomt, om konklusionen i dommen i sagen Charles og Charles-Tijmens kan udvides til at gælde for andre goder end investeringsgoder samt for tjenesteydelser. Den forelæggende ret har desuden rejst spørgsmålet, om den afgiftspligtige person har ret til at lade andre goder end investeringsgoder og tjenesteydelser indgå i virksomhedens formue, således at han øjeblikkeligt og fuldt ud kan fratrække momsen for de erhvervede goder og tjenesteydelser, også selv om goderne og tjenesteydelserne delvis anvendes til transaktioner, som ikke har nogen tilknytning til de ydelser, der er momspålagt i medfør af sjette direktivs artikel 2.

14. På denne baggrund har Hoge Raad de Nederlanden besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [direktivets] artikel 6, stk. 2, samt artikel 17, stk. 1, 2 og 6, fortolkes således, at en afgiftspligtig person fuldt ud kan lade ikke blot investeringsgoder, men alle goder og tjenesteydelser, der anvendes til såvel virksomhedsformål som til i øvrigt virksomheden uvedkommende formål, indgå i virksomheden og øjeblikkeligt og fuldt ud kan fratrække den moms,

5 — Dom af 17.7.2005, sag C-434/99, Sml. I, s. 7037.

som er faktureret for de erhvervede goder og tjenesteydelser?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, indebærer anvendelsen af [direktivets] artikel 6, stk. 2, med hensyn til andre tjenesteydelser og goder end investeringsgoder da, at opkrævningen af momsen finder sted på en gang i den afgiftsperiode, hvori fradraget for disse tjenesteydelser og goder anvendes, eller kan opkrævningen også finde sted i de efterfølgende perioder, og såfremt det sidste er tilfældet, hvorledes skal afgiftsgrundlaget for de goder og tjenesteydelser, for hvilke den afgiftspligtige person ikke foretager fradrag, da fastsættes?«

IV — Retsforhandlingerne ved Domstolen

15. I henhold til artikel 23 i statutten for Domstolen har den nederlandske, den tyske og den portugisiske regering samt Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen indgivet skriftlige indlæg. Disse parter blev også hørt i retsmødet, som fandt sted den 16. oktober 2008, bortset fra Forbundsrepublikken Tyskland og Den Portugisiske Republik, som ikke var repræsenteret.

V — Stillingtagen

16. Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret svar på, om en afgiftspligtig person i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, og artikel 17 kan lade ikke kun investeringsgoder, men også samtlige goder og tjenesteydelser, der anvendes såvel til virksomhedens brug som til virksomheden uvedkommende formål, indgå i virksomheden og således har ret til øjeblikkeligt og fuldt ud at fratrække den moms, der er faktureret for erhvervelsen af disse goder og tjenesteydelser.

17. Med sit andet spørgsmål, som forudsætter, at det foregående spørgsmål er blevet besvaret bekræftende, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt svar på, om andre goder end investeringsgoder samt tjenesteydelser kan være omfattet af mekanismen i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, dels i hvilken periode der skal pålægges afgift i senere omsætningsled — på én gang eller opdelt i flere afgiftsperioder — dels hvorledes afgiftsgrundlaget for de goder og tjenesteydelser, for hvilke den afgiftspligtige person ikke foretager fradrag, skal fastsættes.

18. Det fremgår tydeligt af forelæggelseskendelsen, at disse spørgsmål bygger på den retlige forudsætning, at en afgiftspligtig person, som erhverver et investeringsgode, har ret til at gøre bestemmelserne i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit,

gældende, når dette gode anvendes til den afgiftspligtiges ikke-økonomiske virksomhed. De bygger også på den tanke, at ikke-økonomisk virksomhed, der udøves af den afgiftspligtige, er omfattet af udtrykket »virksomheden uvedkommende formål« i henhold til denne artikel.

19. Af den nedenstående redegørelse vil det, principalt, fremgå, at den pågældende forudsætning vedrørende fortolkningen af sjette direktiv er forkert, sådan som flere af de regeringer, der har indgivet indlæg til Domstolen, også har gjort gældende, og at det derfor ikke er nødvendigt at besvare de forelagte spørgsmål, da de ikke er relevante for løsningen af tvisten i hovedsagen. Subsidiært vil jeg behandle de specifikke aspekter, som rejses i de to præjudicielle spørgsmål, såfremt Domstolen ikke tilslutter sig mit principale forslag.

A — *Almene betragtninger og spørgsmålet om relevansen af den retlige forudsætning, som de præjudicielle spørgsmål bygger på*

20. Moms er en generel forbrugsafgift, som i sin helhed bæres af den endelige forbruger. Indtil dette led med den endelige forbruger betaler de afgiftspligtige, der deltager i fremstillings- og markedsføringsprocessen, de momsbeløb, som de har faktureret deres kunder (opkrævet udgående moms) til skattemyndigheden, med fradrag af de momsbeløb, som de har betalt deres leverandører (fradragsberettiget indgående moms) [6]. Når en afgiftspligtig erhverver goder og tjenesteydelser til transaktioner, der afgiftsbelægges i senere led, har denne ret til fradrag for den moms, som har været pålagt erhvervelsen af disse goder og tjenesteydelser [7].

21. Moms er kendetegnet ved neutralitet i alle fremstillings- og markedsføringsprocessens led. I henhold til neutralitetsprincippet skal en person kun bære momsen, når denne vedrører goder eller tjenesteydelser, som personen anvender til privat forbrug og ikke i forbindelse med sin afgiftspligtige erhvervsmæssige virksomhed [8]. Når godet ikke anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed, men til

6 — Jf. generelt artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12), hvis indhold er gentaget i artikel 1, stk. 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1), hvorved direktiv 62/227 og sjette direktiv blev ophævet. Jf. ligeledes dom af 11.10.2007, forenede sager C-283/06 og C-312/06, KÖGÁZ m.fl., Sml. I, s. 8463, præmis 29.

7 — Jf. sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a). Hvis der blev pålagt betaling af udgående moms, uden at det var tilladt at fratrække erlagt indgående moms, ville det resultere i et system med kumulativ flerledsafgift, som det netop var et af det fælles momssystems formål at ophæve, hvilket fremgår af ottende betragtning til direktiv 62/227. Jf. desuden dom af 30.3.2006, sag C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Sml. I, s. 3039, præmis 24.

8 — Jf. bl.a. dom af 21.4.2005, sag C-25/03, HE, Sml. I, s. 3123, præmis 43.

vedkommendes private forbrug, kan der således ikke opstå nogen fradragsret [9]. Der er hermed a fortiori ingen fradragsret for erlagt indgående moms, når den vedrører en afgiftspligtig persons virksomhed, som er af ikke-økonomisk karakter og derfor ikke falder inden for sjette direktivs anvendelsesområde [10].

22. Der kan opstå vanskeligheder i situationer med en såkaldt »blandet« anvendelse, nemlig når en afgiftspligtig person, som har erhvervet goder eller tjenesteydelser i forbindelse med sin økonomiske virksomhed, delvis anvender dem til sine afgiftspligtige transaktioner, delvis til andre formål.

23. Sjette direktiv omhandler to kategorier af blandet anvendelse [11].

24. I den første kategori indgår direktivets artikel 6, stk. 2, første afsnit — som den forelæggende ret udtrykkeligt har henvist til — hvor følgende sidestilles med tjenester mod vederlag, nemlig a) anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften, b) vederlagsfrie tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person udføres til eget brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål [12].

25. Som Domstolen tidligere har fastslået, er formålet med sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, at sikre ligebehandling mellem den afgiftspligtige og den endelige forbruger [13]. Idet denne bestemmelses litra a) sidestiller vederlagsfrie transaktioner med transaktioner mod vederlag, har den til formål at hindre, at en afgiftspligtig person, som har kunnet fradrage momsen på købet af et gode, der er bestemt for hans virksomhed, kan unddrage sig momsbetaling, når han udtager godet af sin virksomhedsformue til privat brug (eller til virksomheden uvedkommende formål) og dermed nyder uberettigede fordele i forhold til den almindelige forbruger, som køber godet og herved betaler moms [14]. Det samme er tilfældet med sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra b), hvis

9 — Jf. dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 8 og 9, samt ovennævnte HE-dom, præmis 43, og dommen i sagen Uudenkaupungin kaupunki, præmis 24.

10 — Jf. dom af 13.3.2008, sag C-437/06, Securenta, Sml. I, s. 1597, præmis 30. Jf. ligeledes i denne retning dom af 14.9.2006, sag C-72/05, Wollny, Sml. I, s. 8297, præmis 20.

11 — Jf. punkt 11 i generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse i sagen Charles og Charles-Tijmens.

12 — Det bemærkes, at medlemsstaterne i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, andet afsnit, kan undtages fra bestemmelserne i første afsnit, når blot dette ikke fører til konkurrenceforvridninger. På grundlag af sagsakterne er artikel 6, stk. 2, andet afsnit, tilsyneladende ikke genstand for den nationale rets præjudicielle spørgsmål.

13 — Jf. bl.a. dom af 26.9.1996, sag C-230/94, Enkler, Sml. I, s. 4517, præmis 35, af 20.1.2005, sag C-412/03, Hotel Scandic Gåsebäck, Sml. I, s. 743, præmis 23, og af 11.12.2008, sag C-371/07, Danfoss og AstraZeneca, Sml. I, s. 9549, præmis 46.

14 — Jf. i denne retning Enkler-dommen, præmis 33, dommen i sagen Hotel Scandic Gåsabäck, præmis 23, og dommen i sagen Danfoss og AstraZeneca, præmis 47.

formål er at hindre, at en afgiftspligtig person eller dennes personale opnår afgiftsfritagelse for den afgiftspligtiges tjenesteydelser, for hvilke en privat person skulle have betalt moms [15].

26. Når sjette direktivs artikel 6, stk. 2, sidestiller disse transaktioner, medfører det i praksis, at en afgiftspligtig, der anvender et gode delvis til afgiftspligtig økonomisk virksomhed, delvis til private formål, og som på tidspunktet for erhvervelsen af godet helt eller delvis har fået tilbagebetalt merværdiafgiften i tidligere omsætningsled, anses for fuldt ud at anvende godet til sine afgiftspligtige transaktioner som omhandlet i direktivets artikel 17, stk. 2. Følgelig har en sådan afgiftspligtig person i princippet ret til fuldt og øjeblikkeligt fradrag af den afgift, der skulle betales i tidligere omsætningsled ved erhvervelsen af godet [16].

27. Da der i denne type sager ikke er tale om en transaktion med en tredjemand eller om en modydelse fra denne, som kan udgøre afgiftsgrundlaget — da den afgiftspligtige leverer en tjenesteydelse til sig selv — fastsætter sjette direktivs artikel 11 A, stk. 1, litra c), at beskatningsgrundlaget udgøres af »de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen«.

28. Anvendelsen af sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, giver den afgiftspligtige en række fordele, bl.a. at opkrævningen af moms på det af virksomheden erhvervede gode kan fordeles over hele perioden med privat anvendelse, mens der er fuldt og øjeblikkeligt fradrag af den erlagte indgående moms for erhvervelsen af det pågældende gode. Dette giver den afgiftspligtige en likviditetsmæssig fordel [17]. Selv om den forelæggende ret ikke har gjort rede for formålet med hovedsagen,

15 — Jf. ovennævnte dom i sagen Hotel Scandic Gåsabäck, præmis 23, og sagen Danfoss og AstraZeneca, præmis 48.

16 — Jf. i denne retning ovennævnte Lennartz-dom, præmis 26, og dommen i sagen Charles og Charles-Tijmens, præmis 24.

17 — Jf. i denne retning Wollny-dommen, præmis 38, samt punkt 74 i forslaget til afgørelse i sagen Charles og Charles-Tijmens. Jeg kan give et eksempel på, hvordan denne bestemmelse virker. Det antages, at en afgiftspligtig person har erhvervet en ny bil med en mulig levetid på ti år, som er beregnet til såvel erhvervsmæssige som private formål. Nettoprisen er 10 000 EUR, og momsen er fastsat til 17,5%. Det antages desuden, at 40% af anvendelsen af bilen det første år er til virksomhedsbrug og 60% således til private formål. Mekanismen i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, giver mulighed for fuldt og øjeblikkeligt fradrag af den indgående moms på 1 750 EUR. Den udgående moms, som skal betales på anvendelsen af bilen, beregnes ved at dividere købsprisen med 10 (svarende til afskrivningen af bilen) og gange resultatet med den årlige private anvendelse, dvs. 10 000/10 = 1 000 x 17,5% x 60%, hvilket giver en udgående moms på 105 EUR, som skal betales for det første år. Hvis anvendelsen til privat brug reduceres til 30% for det andet til det tiende år, bliver den udgående moms på 52,5 EUR for hvert år. Det momsbeløb, som skal betales for den private anvendelse gennem hele bilens levetid, bliver således 105 + 52,5 x 9 = 577,5 EUR. Hvis dette beløb fratrækkes det beløb, der er fradraget i indgående moms, fås et nettomomsfradrag på 1 172,5 EUR. Såfremt der var anvendt en fordeling af den indgående moms på bilen på købstidspunktet, kunne den afgiftspligtige kun fratrække den andel, som vedrørte anvendelsen til virksomhedsformål, nemlig 40% af den skyldige afgift, dvs. 700 EUR. Hvis anvendelsen til virksomhedsformål stiger til 70% (i det samme forhold, som den private anvendelse reduceres i det foregående eksempel) i det andet til det tiende år, vil den samlede anvendelse til erhvervsmæssige formål i hele bilens levetid stige til i gennemsnit 67% i løbet af bilens levetid (svarende til et nettomomsfradrag på 1 172,5 EUR), men det beløb, der er fradraget i indgående moms, vil være lavere ved denne anvendelse. Der kan imidlertid foretages en berigtigelse af momsen for at afspejle den faktiske anvendelse af godet. Man kan således konstatere, at anvendelsen af metoden i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, giver en likviditetsmæssig fordel til den afgiftspligtige, som fuldt og øjeblikkeligt kan fradrage den indgående moms, mens den udgående moms fordeles over bilens levetid.

kan det ikke udelukkes, sådan som Det Forenede Kongeriges regering gjorde opmærksom på under retsmødet, at det er en sådan afgiftsmæssig fordel, der ligger til grund for VNLTO's forsøg på at gøre anvendelsen af sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, gældende over for de nationale retter.

29. Sjette direktivs artikel 17, stk. 5, hører til den anden kategori af bestemmelser om blandet anvendelse. I henhold til første afsnit — for så vidt angår goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes til transaktioner, der giver ret til fradrag (dvs. til udførelse af afgiftspligtige transaktioner), og til operationer, der ikke giver ret til fradrag (dvs. til afgiftsfritagne transaktioner) — er fradrag kun tilladt for den del af merværdiafgiften, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner [18].

30. Som Domstolen for nylig har anført i Securenta-dommen, der blev nævnt flere gange i retsmødet, vedrører sjette direktivs artikel 17, stk. 5, således indgående moms på udgifter, som udelukkende er forbundet med økonomiske aktiviteter, idet der sker en fordeling på afgiftspligtige aktiviteter, der giver ret til fradrag, og afgiftsfritagne aktiviteter, som ikke medfører fradragsret. Sjette direktiv fastsætter derimod ikke nogen mekanisme med fordeling af indgående momsbeløb, der er forbundet med en afgiftspligtig persons økonomiske såvel som ikke-økonomiske aktiviteter. Selv om det således tilkommer medlemsstaterne at fastsætte en sådan fordeling, har Domstolen imidlertid anført, at de i betragtning af sjette direktivs formål og opbygning skal udøve deres skønsbeføjelser på en sådan måde, at der kun vil kunne foretages fradrag for den del af momsen, som forholdsmæssigt svarer til beløbet vedrørende transaktioner, der giver ret til fradrag, således at medlemsstaterne skal påse, at beregningen af pro rata-satsen mellem den økonomiske virksomhed og den ikke-økonomiske virksomhed objektivt afspejler, hvilken del af de forudgående afgifter der reelt skal henføres til disse to former for virksomhed [19].

31. I denne sag er det vigtigt at bemærke, at det fremgår af den forelæggende rets oplysninger, at VNLTO udøver såvel økonomisk virksomhed, der er omfattet af sjette direktivs anvendelsesområde, som ikke-økonomisk virksomhed, dvs. almen interessevaretagelse, der ikke er omfattet af direktivets anvendelsesområde. Ifølge den forelæggende rets forklaring har VNLTO erhvervet investeringsgoder, uden at det er muligt at afgøre, hvilken del af den moms VNLTO har fratrukket, der vedrører erhvervelsen af disse

18 — I medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, andet afsnit, beregnes pro rata-satsen for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige, i overensstemmelse med artikel 19.

19 — Dommens præmis 33, 35 og 37.

investeringsgoder, hvorfor sagen blev rejst for den nationale ret. Det fremgår ligeledes af forelæggelseskendelsen, at erhvervelsen af disse goder er taget i betragtning vedrørende VNLTO's generelle omkostninger, idet den således ikke udelukkende henføres til VNLTO's økonomiske virksomhed i senere led. Ifølge den forelæggende ret kan VNLTO ikke desto mindre gøre bestemmelserne i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), gældende for således at kunne fratrække hele den erlagte indgående moms ved købet af investeringsgoder, idet foreningens udøvelse af ikke-økonomisk virksomhed, ifølge den forelæggende ret, tilsyneladende er knyttet til begrebet »virksomheden uvedkommende formål« i denne artikel. Den forelæggende ret lægger Domstolens praksis, nærmere bestemt dommen i sagen Charles og Charles-Tijmens, til grund for denne fortolkning.

32. Den nederlandske og portugisiske regering har i deres skriftlige bemærkninger kategorisk bestridt den forudsætning, som de præjudicielle spørgsmål bygger på. Den nederlandske regering gentog denne indvending i retsmødet, og den har ligeledes fået støtte fra repræsentanten for Det Forenede Kongeriges regering. Uden endeligt at bestride, at en juridisk person, der er afgiftspligtig, kan gøre bestemmelserne i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), gældende på samme måde som fysiske afgiftspligtige personer [20], har disse regeringer imidlertid bemærket, at fradrag af indgående moms ikke er mulig, for så vidt som investeringsgoderne anvendes til ikke-økonomisk virksomhed, i dette tilfælde den virksomhed, der vedrører den almene interessevaretagelse. Den nederlandske og portugisiske regering har tilføjet, at goder, som er erhvervet af en afgiftspligtig juridisk person, og som fra tidspunktet for deres erhvervelse anvendes til at forfølge denne persons vedtægtsmæssige formål, ikke kan anses for at være anvendt til privat brug eller til virksomheden uvedkommende formål.

33. Det skal i denne henseende bemærkes, at det fremgår af Securenta-dommen — som vedrørte et selskab, der udøvede både økonomisk virksomhed, som det betalte moms for, og ikke-økonomisk virksomhed, som ikke var omfattet af anvendelsesområdet for moms, og som krævede ret til at fratrække den indgående moms på udgifter, som ikke var knyttet til selskabets aktiviteter i senere

20 — Det bemærkes dels, at sjette direktivs artikel 4, stk. 1, har en meget bred definition af »afgiftspligtig person«, dels at artikel 6, stk. 2, første afsnit, også omhandler anvendelsen af et gode eller af tjenesteydelser til brug for den afgiftspligtiges personale, hvilket ifølge begge regeringer betyder, at den sidstnævnte artikel skal anses for også at finde anvendelse på afgiftspligtige juridiske personer, i modsætning til, hvad den nederlandske regering har hævdet i sine skriftlige bemærkninger, som passende blev korrigeret i retsmødet på baggrund af spørgsmål fra Domstolen. Endelig er princippet om afgiftsneutralitet bl.a. til hinder for, at økonomiske aktører, som udfører de samme aktiviteter, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms. Jf. i denne retning, analogt, dom af 7.9.1999, sag C-216/97, Gregg, Sml. I, s. 4947, præmis 20.

omsætningsled — at »[i]ndgående moms på udgifter afholdt af en afgiftspligtig person [ikke] kan […] give fradragsret i det omfang, den vedrører virksomhed, som henset til dens ikke-økonomiske karakter ikke falder inden for sjette direktivs anvendelsesområde« [21].

34. Derfor kan der kun foretages fradrag af indgående moms i det omfang de udgifter, der er afholdt, kan henføres til den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed i senere omsætningsled [22].

35. I denne sag fortolker den forelæggende ret tilsyneladende sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), således, at der gives mulighed for undtagelser fra den overordnede bestemmelse, der er nævnt ovenfor. Desuden sidestiller den tilsyneladende en afgiftspligtig persons anvendelse af et investeringsgode delvis til formål, som vedrører udøvelsen af ikke-økonomisk virksomhed, med en afgiftspligtig persons anvendelse af et investeringsgode, der er bestemt for virksomheden, til »virksomheden uvedkommende formål« i den betydning, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a).

36. Denne form for argumenter kan efter min opfattelse kun følges delvis.

37. Det er korrekt, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, som med tjenesteydelser, der ydes mod vederlag og således indgår i direktivets anvendelsesområde, sidestiller transaktioner, som principielt ikke bør pålægges moms, er en undtagelsesbestemmelse i sjette direktivs opbygning. Domstolen har således på et spørgsmål om fortolkningen af udtrykket »anvendelsen af et gode« i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), anført, at »den private anvendelse af et gode er […] undtagelsesvis afgiftspligtig«, hvorfor den fastslog, at udtrykket »anvendelsen af et gode« skal fortolkes snævert; det omfatter kun brugen af selve godet [23].

38. Sjette direktivs artikel 6, stk. 2, kan således ikke medføre en almen regel om, at transaktioner, der falder uden for anvendelsesområdet for moms, formodes at høre under dette anvendelsesområde. Som Det Forenede Kongeriges regering med rette gjorde gældende under retsmødet, ville en fortolkning af sjette direktivs artikel 6, stk. 2's funktion, hvorefter denne bestemmelse indebar en sådan almen regel, medføre, at direktivets artikel 2, stk. 1, mistede sin betydning.

21 — Præmis 30.
22 — Ibidem, præmis 31.
23 — Dom af 25.5.1993, sag C-193/91, Mohsche, Sml. I, s. 2615, præmis 13 og 14, og Enkler-dommen, præmis 34.

39. Jeg vil nu behandle de situationer, der er omfattet af sjette direktivs artikel 6, stk. 2.

40. Der gælder i alt væsentligt tre kumulative betingelser for anvendelsen af denne bestemmelse.

41. For det første skal godet være erhvervet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, og indgå i vedkommendes virksomhedsformue. Denne betingelse indebærer, at en afgiftspligtig person, der udfører en privat transaktion, ikke optræder i egenskab af afgiftspligtig person i sjette direktivs forstand [24]. Den indebærer ligeledes, at selv om et investeringsgode anvendes til både private og erhvervsmæssige formål, kan den afgiftspligtige person ikke fradrage den moms, der er betalt ved købet af godet, når vedkommende bevarer investeringsgodet fuldt ud i sin private formue [25].

42. Selv om det fremgår af forelæggelseskendelsen, at der hersker tvivl om, hvorvidt de investeringsgoder, den omhandler, er indgået i virksomhedsformuen, dvs. at de er indgået i den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed, anser den forelæggende ret, som alene er kompetent med hensyn til at bedømme de faktiske omstændigheder i sagen, tilsyneladende denne betingelse for at være opfyldt i hovedsagen, hvilket derfor må betragtes som fastslået med henblik på denne analyse [26].

43. For det andet kræves i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), at det pågældende gode skal give ret til fuldt eller delvis fradrag af moms. Denne betingelse betyder, også sammenholdt med sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), bl.a., at selv om en afgiftspligtig person optræder i denne egenskab og erhverver et gode til en aktivitet, der er fritaget for moms i henhold til bestemmelserne i sjette direktiv, kan vedkommende ikke drage fordel af anvendelsen af sjette direktivs artikel 6, stk. 2, selv om godet også anvendes delvis til private formål.

44. For det tredje skal det pågældende virksomhedsgode anvendes til privat brug for den afgiftspligtige person eller for hans personale eller »i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål«.

24 — Jf. dom af 4.10.1995, sag C-291/92, Armbrecht, Sml. I, s. 2775, præmis 17 og 18, og af 8.3.2001, sag C-415/98, Bakcsi, Sml. I, s. 1831, præmis 24.

25 — Bakcsi-dommen, præmis 27.

26 — Hvis investeringsgodet kun blev anset for at være delvis indgået i virksomhedsformuen, ville de præjudicielle spørgsmål nemlig ikke være relevante, da den erhvervsdrivende i henhold til retspraksis kun anses for at have optrådt i egenskab af afgiftspligtig person inden for grænserne af den erhvervsmæssige anvendelse af godet (jf. bl.a. HE-dommen, præmis 46 og 47). Fradrag af indgående moms på købet af et investeringsgode er således kun muligt i forhold til den erhvervsmæssige anvendelse af godet.

45. Som det fremgår af sjette direktivs artikel 6, stk. 2, medfører udtrykket »virksomheden uvedkommende formål«, med adverbialleddet »i øvrigt« foran, tilsyneladende en udvidelse af de to første situationer, hvor denne bestemmelse gælder, dvs. når virksomhedsgodet, for så vidt angår a), anvendes »til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale«.

46. I denne henseende synes det først og fremmest rimeligt at antage, i betragtning af sjette direktivs formål og opbygning, at begrebet »virksomhed« i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, har et materielt indhold, og at det altså vedrører den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed. Jeg finder det således tilstrækkeligt at gøre opmærksom på, at anvendelsen af sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), er udelukket, når en afgiftspligtig person inden for rammerne af sin økonomiske virksomhed anvender et investeringsgode dels til afgiftspligtige transaktioner, dels til afgiftsfritagne transaktioner. Selv om der er tale om blandet anvendelse af det samme gode, er denne situation imidlertid omfattet af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, der som bekendt fastsætter, at fradrag af indgående moms kun er tilladt for den del, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for de afgiftspligtige transaktioner. Udtrykket virksomheden uvedkommende formål kan derfor også kun vedrøre formål, der er den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed uvedkommende.

47. Endelig er det spørgsmålet, om denne konstatering bør medføre, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, skal anses for at omfatte anvendelsen af et virksomhedsgode til alle den afgiftspligtiges ikke-økonomiske virksomheds behov, også ud over anvendelse til privat brug.

48. Henset bl.a. til retspraksis mener jeg, at dette spørgsmål bør besvares benægtende.

49. For det første indeholder Domstolens praksis tilsyneladende ingen eksempler, hvor den vurderer anvendelsen af et gode »til virksomheden uvedkommende formål« som et tilfælde, der vedrører en anvendelse til andre formål end private. Domstolen har således fastslået, at »[d]et fremgår af *opbygningen* af sjette direktiv, at [direktivets] artikel 6, stk. 2, litra a), skal forhindre, at der ikke opkræves afgift af et virksomhedsgode, der anvendes til privat brug« [27].

50. For det andet gør jeg opmærksom på, at Domstolen i Securenta-dommen bemærkede, at bestemmelserne i sjette direktiv ikke indeholder regler om de metoder eller kriterier, som medlemsstaterne skal anvende, når de udsteder regler om opdeling af den moms, der er erlagt i tidligere omsætningsled, alt efter

27 — Jf. dom af 27.6.1989, sag 50/88, Kühne, Sml. s. 1925, præmis 8, Mohsche-dommen, præmis 8, dom af 16.10.1997, sag C-258/95, Fillibeck, Sml. I, s. 5577, præmis 25, og af 11.9.2003, sag C-155/01, Cookies World, Sml. I, s. 8785, præmis 56, samt Wollny-dommen, præmis 31 (min fremhævelse). Jf. ligeledes punkt 42 i generaladvokat Sharpstons forslag til afgørelse, fremsat 23.10.2008, i sagen Danfoss og AstraZeneca (sag C-371/07, der verserer for Domstolen). Jf. desuden, vedrørende sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra b), Fillibeck-dommen, præmis 25.

om de tilsvarende udgifter vedrører økonomisk virksomhed eller ikke-økonomisk virksomhed [28]. Domstolen fastslog imidlertid, at medlemsstaterne, der skal overholde det system om afgiftsneutralitet, som det fælles momssystem hviler på, under udøvelsen af deres skønsbeføjelser skal sikre, at der kun foretages fradrag for den del af momsen, som forholdsmæssigt svarer til det beløb, der vedrører transaktioner, som giver ret til fradrag [29]. Det forekommer tvivlsomt, at Domstolen — hvis den anså sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), for at give mulighed for at sidestille en tjenesteydelse mod vederlag med anvendelsen af et investeringsgode, der indgår i virksomheden til ikke-økonomiske formål, hvorved den afgiftspligtige har lov til fuldt ud at fratrække den indgående moms på erhvervelsen af dette gode — på den ene side bekræftede medlemsstaternes beføjelse til at vedtage regler om opdeling af momsen erlagt i tidligere omsætningsled for udgifter, der vedrører dels økonomisk virksomhed, dels ikke-økonomisk virksomhed, og på den anden side *krævede,* at de samme medlemsstater sikrer, at der kun foretages fradrag for den del af momsen, som forholdsmæssigt svarer til beløbet vedrørende transaktioner, der giver ret til fradrag.

51. Hvis Domstolen havde fortolket sjette direktivs artikel 6, stk. 2, som en almen undtagelse fra bestemmelserne i sjette direktivs artikel 17, havde dens vurderinger i Securenta-dommen i det mindste været mindre nuancerede eller været ledsaget af nogle betragtninger vedrørende sjette direktivs artikel 6, stk. 2. I henhold til retspraksis er der nemlig ikke noget til hinder for, at Domstolen fortolkede denne bestemmelse, selv om den ikke var udtrykkeligt omhandlet i de præjudicielle spørgsmål i Securenta-sagen [30].

52. Ovenstående betragtninger får mig, for det tredje, til at tilslutte mig generaladvokat Sharpstons synspunkt i sagen Danfoss og AstraZeneca med hensyn til, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, omfatter anvendelsesformål, der ligger fuldstændig uden for den momspligtige virksomheds formål [31], dvs. som hverken direkte eller indirekte tjener virksomhedens interesser.

53. Anvendelse af et gode til en afgiftspligtig persons ikke-økonomiske virksomhed samtidig med, at der sker anvendelse til personens momspligtige økonomiske virksomhed, kan i særdeles mange situationer, direkte eller indirekte, tjene virksomhedens interesser, hvilket principielt står i modsætning til den private anvendelse af godet. Hvis det accepteredes, at sjette direktivs artikel 6,

28 — Securenta-dommen, præmis 33.

29 — Ibidem, præmis 36 og 37.

30 — I henhold til fast praksis påhviler det Domstolen at oplyse den nationale ret om alle de momenter, der angår fortolkning af fællesskabsretten, og som kan være til nytte ved afgørelsen af den sag, som verserer for denne, uagtet om den henviser til dem i sine spørgsmål. Jf., inden for sjette direktivs anvendelsesområde, dom af 12.5.2005, sag C-452/03, RAL (Channel Islands) m.fl., Sml. I, s. 3947, præmis 25.

31 — Forslag til afgørelse i sagen Danfoss og AstraZeneca, punkt 38.

stk. 2, kan udvides til at gælde for anvendelse til en afgiftspligtig persons ikke-økonomiske virksomhed, ville det også indebære, at man i de enkelte konkrete tilfælde måtte afgrænse den anvendelse, som er virksomheden reelt uvedkommende, fra anvendelse, der tjener virksomhedens formål. Dette ville gøre det fælles momssystem mere komplekst, hvilket efter min mening ikke er generelt i overensstemmelse med sjette direktivs formål [32].

54. Jeg mener således ikke, at den anvendelse »til virksomheden uvedkommende formål«, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, kan omfatte alle former for anvendelse til en afgiftspligtig persons ikke-økonomiske virksomhed [33].

55. Min vurdering berører ikke den effektive virkning af udtrykket »virksomheden uvedkommende formål«, i det omfang dette kan omfatte alle former for anvendelse til privat brug af tredjemænd til den afgiftspligtige person eller dennes personale. Som den portugisiske regering har gjort gældende i sine skriftlige bemærkninger, kunne dette f.eks. være tilfældet, hvis et investeringsgode af VNLTO blev anvendt dels til foreningens afgiftspligtige aktiviteter, dels til et af dens medlemmers eller et af medlemmernes lederes private brug. Som jeg netop har gjort rede for, er dette dog tilsyneladende ikke den situation, som VNLTO gerne vil gøre anvendelsen af sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, gældende for.

56. Jeg mener derfor, at den fortolkning af sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, og artikel 17, som den forelæggende ret har lagt til grund for sine præjudicielle spørgsmål, er forkert. Spørgsmålene er således efter min opfattelse uden betydning for løsningen af tvisten i hovedsagen.

57. Derfor foreslår jeg principalt, at de præjudicielle spørgsmål besvares således, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, ikke finder anvendelse på anvendelse af et investeringsgode, der er bestemt for virksomheden, til den afgiftspligtige persons ikke-økonomiske virksomhed.

58. Kun for det tilfælde, at Domstolen ikke kan tilslutte sig denne vurdering, må der gives et svar på de specifikke aspekter, som er rejst med det første præjudicielle spørgsmål, samt, i givet fald, på de forskellige aspekter i det andet præjudicielle spørgsmål. Jeg vil derfor udelukkende subsidiært behandle disse spørgsmål i det nedenstående.

32 — Jf. analogt dom af 7.5.1998, sag C-390/96, Lease Plan, Sml. I, s. 2553, præmis 28, i en sammenhæng, hvor Domstolen forkastede et kriterium for, at det kan fastslås, at der er etableret et fast forretningssted, der ikke kunne anses for et »sikkert, enkelt og praktisk kriterium, som krævet efter sjette direktivs formål«.

33 — Jf. i denne retning desuden generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse i sagen Charles og Charles-Tijmens, punkt 59.

B — *De specifikke aspekter, der er rejst med det første præjudicielle spørgsmål*

59. Som anført ønsker den forelæggende ret svar på, om en afgiftspligtig person i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, og artikel 17 kan lade andre goder end investeringsgoder og tjenesteydelser, der anvendes såvel til virksomhedens brug som til virksomheden uvedkommende formål, indgå i virksomheden, og således har ret til øjeblikkeligt og fuldt ud at fratrække den moms, der er faktureret for erhvervelsen af disse goder og tjenesteydelser.

60. Først og fremmest skal jeg gøre opmærksom på, at den afgiftspligtige i henhold til retspraksis i momsmæssig henseende har valget, såfremt et investeringsgode anvendes til såvel økonomiske som til private formål, mellem at henføre dette gode fuldt ud til sin virksomhedsformue, at bevare godet fuldt ud i sin private formue og således holde det helt ude fra momssystemet, eller kun at lade godet indgå i virksomheden i det omfang, som det faktisk anvendes erhvervsmæssigt [34].

61. Som jeg har anført ovenfor, kan den indgående moms, der skal erlægges ved erhvervelsen eller opførelsen af et gode, i princippet fratrækkes fuldt ud og øjeblikkeligt, såfremt den afgiftspligtige vælger at behandle investeringsgoder, der anvendes såvel til erhvervsmæssige som til private formål, som goder, der er bestemt for virksomheden [35].

62. Idet anvendelsen til privat brug for den afgiftspligtige person eller for hans personale eller til virksomheden uvedkommende formål sidestilles med en afgiftspligtig transaktion i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), har en afgiftspligtig person, der vælger at bestemme et investeringsgode i dets helhed til sin virksomhed, og som anvender en del af dette gode til sine private behov, pligt til at betale moms af de udgifter, der har været afholdt i forbindelse med denne anvendelse, en forpligtelse, der svarer til retten til fradrag af den indgående moms, som er erlagt af de fulde omkostninger ved erhvervelsen eller opførelsen af det pågældende investeringsgode [36].

63. Efter disse bemærkninger skal det undersøges, om det forhold, at denne retspraksis er udviklet i forbindelse med blandet anvendelse af investeringsgoder, er en ren tilfældighed, eller derimod har sit eget formål, der følger af bestemmelserne i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a).

34 — Jf. bl.a. HE-dommen, præmis 46, dommen i sagen Charles og Charles-Tijmens, præmis 23, og Wollny-dommen, præmis 21.

35 — Dommen i sagen Charles og Charles-Tijmens, præmis 24, og Wollny-dommen, præmis 22.

36 — Jf. i denne retning Wollny-dommen, præmis 23 og 24 og den deri nævnte retspraksis.

64. For det første fremgår det af en simpel gennemgang af den sidstnævnte artikel, at den ikke er begrænset til anvendelsen af et investeringsgode, men omhandler »anvendelse af et gode« i bredere forstand.

65. Det skal derefter påpeges, at Domstolen inden for rammerne af sin praksis vedrørende fortolkningen af sjette direktivs artikel 6, stk. 2, aldrig har defineret begrebet »investeringsgode«, som den regelmæssigt har henvist til.

66. I dommen i sagen Verbond van Nederlandse Ondernemingen [37], der vedrørte fortolkningen af artikel 17 i Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse [38], fastslog Domstolen, at såvel *dette begrebs almindelige betydning* som dets anvendelse i direktiv 67/228's bestemmelser tyder på, at »investeringsgoder« omfatter goder, som, anvendt i økonomisk øjemed, karakteriseres af en så lang brugstid og en så høj værdi, at anskaffelsesomkostningerne normalt ikke bogføres som løbende udgifter, men afskrives over flere regnskabsår [39].

67. Domstolen har gentaget de centrale elementer i denne definition, nemlig godernes lange brugstid og den tilsvarende afskrivning af anskaffelsesudgifterne vedrørende disse, i forbindelse med fortolkningen af sjette direktivs artikel 20, især vedrørende den periode, hvori beregningen af fradragene vedrørende investeringsgoderne foretages [40], til trods for, at denne bestemmelse giver medlemsstaterne mulighed for at definere begrebet investeringsgoder [41].

68. Selv om anvendelsesområderne for sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, og sjette direktivs artikel 20 ikke overlapper hinanden [42], har de ikke desto mindre, som Domstolen har fastslået, et fælles formål [43], hvilket efter min opfattelse kan medføre, at de centrale elementer i definitionen af et »investeringsgode« i direktivets artikel 20's forstand, dvs. den lange brugstid og en tilsvarende afskrivning af anskaffelsesudgifterne — elementer, som i øvrigt også er omfattet af disse begrebers almindelige betydning — også er relevante med hensyn til den måde, hvorpå Domstolen har brugt dette begreb i sin praksis vedrørende fortolkningen af sjette direktivs artikel 6, stk. 2.

37 — Dom af 1.2.1977, sag 51/76, Sml. s. 113.
38 — EFT 1967, s. 14.
39 — Jf. dommens præmis 12.
40 — Dom af 15.12.2005, sag C-63/04, Centralan Property, Sml. I, s. 11087, præmis 55.
41 — Jf. sjette direktivs artikel 20, stk. 4. Jf. i denne henseende dom af 6.3.2008, sag C-98/07, Nordania Finans og BG Factoring, Sml. I, s. 1281, præmis 32.
42 — Jf. i denne henseende dommen i sagen Uudenkaupungin kaupunkki, præmis 30-34.
43 — Wollny-dommen, præmis 35-37.

69. Som det fremgår implicit, men også nødvendigvis, af den ovenfor i punkt 62 nævnte retspraksis, vil momsen på den private anvendelse af det erhvervede gode, i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), blive erlagt, såfremt og når det gode, for hvilket der er fratrukket indgående moms, forbruges. Det forhold, at den afgiftspligtiges anvendelse af et gode fra virksomheden til sine private formål sidestilles med en tjenesteydelse mod vederlag, dvs. med en transaktion, der forlænges i tid, tyder nemlig logisk set på, at inddrivelsen af moms på disse omkostninger, der er nødvendige for at muliggøre udførelsen af (den fiktive) tjenesteydelse, skal fordeles [44]. Ved eventuelle ændringer af den del af godet, som den afgiftspligtige har udtaget til sine private behov, vil reguleringen af den moms på omkostningerne i forbindelse med anvendelsen af dette gode, som påhviler den afgiftspligtige, på sin vis ske automatisk [45], da den vil variere netop i forhold til den faktiske anvendelse af godet til private formål [46] i hele dettes levetid, også i en kortere periode, idet den beregnes på grundlag af sjette direktivs artikel 20, stk. 2 og 3, som Domstolen tilsyneladende har medgivet [47].

70. Som den nederlandske og den portugisiske regering samt Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen i alt væsentligt har gjort gældende, især med henvisning til punkt 88 i generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse i sagen Charles og Charles-Tijmens, giver mekanismen fastsat i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), således kun mening, hvis forbruget af godet fordeles over tid, dvs. at det vedrører et investeringsgode og ikke andre goder, hvor forbruget i princippet er øjeblikkeligt.

71. Hvad angår andre goder end investeringsgoder skal løsningen efter min opfattelse findes i bestemmelserne i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, dvs. at den afgiftspligtige skal foretage en fordeling efter anvendelsen af godet til økonomisk virksomhed eller til andre formål og fratrække det momsbeløb, som afspejler den faktiske anvendelse af de pågældende goder til virksomhedens brug, på det tidspunkt, hvor momsen skal erlægges.

72. Det samme gør sig efter min opfattelse gældende i forbindelse med goder, som har mistet deres særlige egenskaber og er blevet tilføjet til investeringsgodet efter dettes erhvervelse, og som vil bevare dets værdi [48]. Sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit,

44 — Jf. i denne retning punkt 70 i generaladvokat Légers forslag til afgørelse i Wollny-dommen.

45 — Jf. i denne retning punkt 61 i forslaget til afgørelse i sagen Charles og Charles-Tijmens.

46 — Jf. i denne henseende Enkler-dommen, præmis 36 og 37.

47 — Wollny-dommen, præmis 37 og 53.

48 — Jf. analogt dom af 17.5.2001, forenede sager C-322/99 og C-323/99, Fischer og Brandenstein, Sml. I, s. 4049, præmis 67, vedrørende fortolkningen af sjette direktivs artikel 5, stk. 6, som med levering mod vederlag sidestiller det forhold, at en afgiftspligtig udtager et gode fra sin virksomhed til sine private behov eller lader det indgå til virksomheden uvedkommende formål, når dette gode eller de elementer, det består af, har givet ret til hel eller delvis fradrag af moms.

litra a), vedrører nemlig kun den anvendelse af selve godet, der er erhvervet, når dette gode har givet ret til fradrag, og ikke udgifterne til drift og vedligeholdelse heraf [49].

73. Hvad angår goder, der er tilføjet investeringsgodet efter dets erhvervelse, men som øger dets værdi, mener jeg også — ud over det forhold, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), kun omhandler investeringsgodet, når dette er erhvervet — at det af årsager, der vedrører det fælles momssystems enkelhed, er at foretrække, at den indgående moms for erhvervelsen af sådanne goder fordeles efter den regel, der er opstillet i sjette direktivs artikel 17, stk. 5. Som Det Forenede Kongeriges regering har gjort nøje rede for i sine skriftlige bemærkninger med hensyn til forskellene hvad angår datoen for erhvervelsen af disse goder og deres forventede brugstid, ville anvendelsen af sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), nemlig indebære, at den afgiftspligtige hvert år skulle beregne udgående moms for hvert enkelt gode, der er tilføjet investeringsgodet i dets helhed, hvilket forekommer at være en meget indviklet opgave [50].

74. For så vidt angår tjenesteydelser kunne ordningen for blandet anvendelse af investeringsgoder ifølge den forelæggende ret eventuelt også udvides til at gælde for tjenesteydelser, der afskrives (dvs. »investeringstjenesteydelser«), da disse tjenesteydelser, set ud fra en virksomhedsadministrativ synsvinkel, ikke er forskellige fra investeringsgoder. Kommissionen deler dette synspunkt ud fra bevæggrunde forbundet med respekt for princippet om ligebehandling [51], og Det Forenede Kongeriges regering tilsluttede sig ligeledes den vurdering i retsmødet. Den nederlandske, tyske og portugisiske regering har derimod afvist, at anvendelsesområdet kan udvides, sådan som den forelæggende ret har foreslået. Disse regeringer har bl.a. henvist til ordlyden af sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit. Den nederlandske og tyske regering antager dog tilsyneladende, at tjenesteydelser, der tilføjes investeringsgodet efter dets erhvervelse, kan være omfattet af anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a).

75. Jeg mener umiddelbart, at sidstnævnte vurdering bør forkastes, bl.a. af de samme grunde, som der er redegjort for ovenfor i dette forslag til afgørelses punkt 71 og 72

49 — Kühne-dommen, præmis 13.

50 — I overensstemmelse med den metode, der er beskrevet ovenfor i fodnote 17 i dette forslag til afgørelse. Det Forenede Kongeriges regering har således givet et eksempel med en sejlbåd (investeringsgode), der er erhvervet i 2000, og som hovedsageligt er beregnet til udlejning, men også til privat anvendelse 20% af året. Her fornyer den afgiftspligtige masten i 2001 (med en antaget levetid på femten år, dvs. indtil 2016), trædækket fornyes i 2002 (det antages at holde i ti år, dvs. til 2012), ankeret fornyes i 2003 (antages at holde i otte år, dvs. til 2011) osv. I dette tilfælde skulle den afgiftspligtige hvert år dividere nettoudgifterne til hvert enkelt af disse goder med deres anslåede levetid og gange resultatet med den gældende nationale momssats og med den private anvendelses andel i det pågældende år.

51 — I sine bemærkninger har Kommissionen sammenlignet en virksomheds erhvervelse, med fuld ejendomsret, af biler, som ligeledes anvendes til den afgiftspligtiges private brug, og hvor bestemmelserne i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), kan anvendes, og virksomhedens erhvervelse, i form af leasing, af biler, som ligeledes anvendes til den afgiftspligtiges private brug.

vedrørende goder, der er tilføjet efter erhvervelsen af investeringsgodet [52].

76. For så vidt angår udvidelsen af ordningen med blandet anvendelse af investeringsgoder til investeringstjenesteydelser skal det først bemærkes, at sjette direktiv ikke indeholder nogen bestemmelser vedrørende anvendelse til en afgiftspligtigs private brug af en investeringstjenesteydelse, der indgår i dennes virksomhed. Dels vedrører sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), som nævnt ovenfor, nemlig udelukkende goder. Dels sidestilles i artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra b), med tjenesteydelser mod vederlag udelukkende vederlagsfrie tjenesteydelser, som *den afgiftspligtige* har leveret til sig selv eller til sit personale, og ikke tjenesteydelser leveret *af tredjemand* [53].

77. En udelukkelse af anvendelse af tjenesteydelser fra anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), og en samtidig begrænsning af anvendelsesområdet for artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra b), til tjenesteydelser, præsteret af den afgiftspligtige, kan fortolkes på to måder.

78. På den ene side kunne det foreslås, at fællesskabslovgiver mente, at privat anvendelse af tjenesteydelser, som er leveret af tredjemand til den afgiftspligtige, bør behandles med en opdeling mellem erhvervsmæssig anvendelse og privat anvendelse af den indgående moms på erhvervelsen af investeringstjenesteydelser, i stedet for at pålægge afgift i senere omsætningsled på den private anvendelse svarende til retten til øjeblikkeligt og fuldt ud at fratrække den indgående moms i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a).

79. I så fald ville privat anvendelse af investeringstjenesteydelser ikke være sidestillet med tjenesteydelser mod vederlag og ville derfor falde uden for sjette direktivs anvendelsesområde og således også uden for reglerne i direktivets artikel 17, stk. 5, der, som Domstolen har påpeget, udelukkende vedrører opdeling af den moms, der er erlagt i tidligere omsætningsled, på de tilsvarende udgifter, der udelukkende vedrører økono-

52 — Jf. desuden Mohsche-dommen, præmis 14. Dette vedrører dog ikke tjenesteydelser, der anvendes til erhvervelsen eller opførelsen af et investeringsgode som f.eks. en ejendom, der går forud for eller er samtidige med erhvervelsen. Jf. i denne henseende dom af 8.5.2003, sag C-269/00, Seeling, Sml. I, s. 4101, præmis 43, og Wollny-dommen, præmis 24, hvorefter »[e]n afgiftspligtig person, der vælger at bestemme en hel bygning til sin virksomhed, og som anvender en del af denne bygning til privat brug, er berettiget til fradrag af den indgående moms, der er erlagt af de fulde *omkostninger ved opførelsen* af bygningen, og således tilsvarende forpligtet til at betale moms af de udgifter, der har været afholdt i forbindelse med denne anvendelse« (min fremhævelse). Jf. desuden Wollny-dommen, præmis 27 og 50.

53 — Jf. i denne henseende dommen i sagen Hotel Scandic Gåsabäck, præmis 23, og dommen i sagen Danfoss og AstraZeneca, præmis 48, hvorefter »sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra b), [er] til hinder for, at en afgiftspligtig eller dennes personale opnår afgiftsfritagelse for *den afgiftspligtiges* tjenesteydelser, for hvilke en privat person skulle have betalt moms« (min fremhævelse). Jf. desuden punkt 22 i generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse i Mohsche-sagen.

misk virksomhed [54]. Dette rejser imidlertid problematikken vedrørende berigtigelsen af den oprindeligt fratrukne moms, når ændringerne i perioden for afskrivningen af investeringstjenesteydelsen påvirker den andel af investeringstjenesteydelsen, som bruges til erhvervsmæssige formål (og således tilsvarende andelen, der bruges til private formål), når sjette direktivs artikel 20, stk. 2 og 3, kun vedrører berigtigelsen af fradraget hvad angår investeringsgoder.

80. Derfor kunne man på den anden side anse fællesskabslovgiver for — i mangel af fællesskabsbestemmelser vedrørende blandet anvendelse af investeringstjenesteydelser — at ville lade det være op til medlemsstaterne at vælge mellem en metode med opdeling af den indgående moms mellem erhvervsmæssig anvendelse og privat anvendelse af en investeringstjenesteydelse, hvor kun den andel, der vedrører virksomhedens behov, kan fratrækkes, og en metode, hvor privat anvendelse sidestilles med en tjenesteydelse mod vederlag, således at opkrævningen af den udgående moms opdeles i forbindelse med udgifter knyttet til såvel den erhvervsmæssige som den private anvendelse af en investeringstjenesteydelse.

81. I så fald synes det klart, at medlemsstaterne under udøvelse af deres beføjelser ikke desto mindre skal tage hensyn til sjette direktivs formål og opbygning og således navnlig overholde det princip om afgiftsneutralitet, som det fælles momssystem hviler på [55].

82. Uafhængigt af det generelle spørgsmål, om en medlemsstat har ret til at udvide den ordning gældende for blandet anvendelse af et investeringsgode, som følger af sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), til at gælde for blandet anvendelse af en investeringstjenesteydelse, uden at det medfører eventuelle konkurrencefordrejninger og forskelle med hensyn til, hvilket niveau afgifterne opkræves på i medlemsstaterne, fremgår det på ingen måde af sagens akter, at det er denne mulighed, der er valgt i den gældende lovgivning i Nederlandene. I den henseende har den forelæggende ret blot anført den antagelse, at medlemsstaterne *i henhold til fællesskabsretten* er forpligtet til at udvide ordningen gældende for blandet anvendelse af investeringsgoder i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, til tjenesteydelser, herunder investeringstjenesteydelser. Som allerede nævnt mener jeg imidlertid, at denne antagelse må forkastes.

83. Under alle omstændigheder mener jeg ikke, i modsætning til, hvad Kommissionen har anført i sine bemærkninger, at den afgiftspligtige pålægges en afgiftsbyrde for sin erhvervsmæssige anvendelse, som er i strid med neutralitetsprincippet, hvis sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, ikke kan anvendes på blandet anvendelse af investe-

54 — Jf. Securenta-dommen, præmis 33.

55 — Jf. i denne henseende Securenta-dommen, præmis 35 og 36.

ringstjenesteydelser. I det omfang det kun er den del, der anvendes til private formål, som anses for en vederlagsfri transaktion, vil det nemlig være fuldt ud muligt at fradrage den indgående moms, der vedrører den afgiftspligtiges erhvervsmæssige anvendelse.

84. Af alle disse årsager, og hvis Domstolen bør svare på de specifikke aspekter, der er rejst med den forelæggende rets første præjudicielle spørgsmål, foreslår jeg, at Domstolen besvarer dette spørgsmål således: Sjette direktivs artikel 6, stk. 2, skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke finder anvendelse hverken på blandet anvendelse af andre goder end investeringsgoder eller på blandet anvendelse af tjenesteydelser.

C — *De specifikke aspekter, der er rejst med det andet præjudicielle spørgsmål*

85. Kun i det tilfælde, at Domstolen hverken kan tilslutte sig mit principale forslag eller det svar på det første præjudicielle spørgsmål, jeg har foreslået subsidiært, er det nødvendigt at behandle den forelæggende rets andet spørgsmål.

86. Som allerede nævnt ønsker den forelæggende ret med sit andet spørgsmål i alt væsentligt svar på — *i det omfang andre goder end investeringsgoder samt tjenesteydelser kan være omfattet af mekanismen i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit* — dels i hvilken periode der skal pålægges afgift i senere omsætningsled — på én gang eller opdelt i flere afgiftsperioder — dels hvorledes afgiftsgrundlaget for de goder og tjenesteydelser, for hvilke den afgiftspligtige person ikke foretager fradrag, skal fastsættes.

87. Hvad angår den del af spørgsmålet, der vedrører momsens forfald, som den nederlandske og portugisiske regering har gjort gældende i deres skriftlige bemærkninger, er reglerne for momsens forfald identiske, for så vidt som de i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), omhandlede tjenesteydelser sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag. I henhold til sjette direktivs artikel 10, stk. 2, første punktum, indtræder afgiftspligten og forfalder momsen således på det tidspunkt hvor tjenesteydelsen udføres [56]. Ved anvendelse af et virksomhedsgode delvis til private formål indtræder momsens forfald således på det tidspunkt, hvor denne anvendelse finder sted. Hvad angår goder (og tjenesteydelser), der anvendes umiddelbart, synes det rimeligt at mene, at momsen skal betales på en gang, dvs. ved den afgiftspligtiges angivelse for den pågældende afgiftsperiode, idet medlemsstaterne i henhold til sjette direktivs artikel 22, stk. 4, har beføjelse til at fastsætte denne periode. Som Det Forenede

56 — Det bemærkes, at direktivets artikel 10, stk. 2, tredje punktum, også giver medlemsstaterne mulighed for at bestemme, at løbende leverancer af ydelser, der gennemføres i løbet af en vis periode, i visse tilfælde anses for at finde sted mindst én gang om året. Denne mulighed, som den nederlandske regering også har henvist til i sine skriftlige bemærkninger, vedrørende de i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, omhandlede tjenesteydelser, blev først indført i sjette direktiv ved vedtagelsen af Rådets direktiv 2000/65/EF af 17.10.2000 om ændring af direktiv 77/388 (EFT L 269, s. 44), hvis bestemmelser medlemsstaterne skulle have gennemført senest den 31.12.2001. Sjette direktivs artikel 10, stk. 2, tredje punktum, finder således ikke, tidsmæssigt betragtet, anvendelse på omstændighederne i hovedsagen, der som nævnt udelukkende vedrører skatteåret 2000 for VNLTO.

Kongeriges regering har anført i sine skriftlige bemærkninger, har nævnte fremgangsmåde ikke kun den fordel, at den er enkel, den kan også sikre ligebehandling med den endelige forbruger, som ikke kan fordele momsen over en længere periode end den, der vedrører den effektive anvendelse af et gode eller en tjenesteydelse, som forbruges umiddelbart.

88. Med hensyn til investeringstjenesteydelser mener jeg i lighed med, hvad Det Forenede Kongeriges regering har anført, at der ikke er noget til hinder for, at en medlemsstat kan fordele afgiftsbelastningen over perioden for afskrivningen af den pågældende tjenesteydelse, eller, i lighed med, hvad Domstolen har accepteret vedrørende investeringsgoder, over en kortere periode, f.eks. svarende til fradragsberigtigelsesperioden, jf. sjette direktivs artikel 20 [57].

89. Endelig skal det bemærkes, vedrørende den del af det præjudicielle spørgsmål, der vedrører fastsættelsen af momsgrundlaget for goder og tjenesteydelser, som ikke afskrives, at dette i henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), for de i artikel 6, stk. 2, omhandlede transaktioner udgøres af de udgifter, som den afgiftspligtige har afholdt til disse tjenesteydelser. Begrebet svarer til de udgifter, der er forbundet med selve godet [58], men også til anskaffelsesomkostningerne vedrørende godet, uden hvilke den private anvendelse ikke havde kunnet finde sted [59]. Ikke desto mindre har Domstolen fastslået, at sjette direktiv ikke indeholder de nødvendige oplysninger for en ensartet og præcis definition af reglerne til fastsættelse af de omhandlede udgifter, hvorved medlemsstaterne har en vis skønsfrihed med hensyn til disse regler på betingelse af, at de tager hensyn til den omhandlede bestemmelses formål og placering i opbygningen af sjette direktiv [60].

90. I den henseende fremgår det i alt væsentligt af den nederlandske regerings skriftlige bemærkninger, at nederlandsk lovgivning knytter bestemmelsen af alle de faktorer, der skal tages i betragtning ved beregningen af beskatningsgrundlaget for de i direktivets artikel 6, stk. 2, omhandlede tjenesteydelser, sammen med den, som gælder for »normale« tjenesteydelser mod vederlag. Jeg mener derfor, at det bør påhvile den forelæggende ret at verificere denne påstand i hovedsagen og, i lyset af de principper, der er nævnt ovenfor i punkt 89, undersøge, om denne sidestilling, for så vidt som den vedrører bestemmelsen af afgiftsgrundlaget, kan forenes bl.a. med princippet om afgiftsneutralitet.

57 — Jf. i denne retning Wollny-dommen, præmis 42 og 48.

58 — Enkler-dommen, præmis 36, og Wollny-dommen, præmis 27.

59 — Jf. i denne retning Wollny-dommen, præmis 27.

60 — Ibidem, præmis 28.

VI — Forslag til afgørelse

91. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål, der er stillet af Hoge Raad der Nederlanden, således:

»Artikel 6, stk. 2, første afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995, skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke finder anvendelse på brug af et investeringsgode, der er bestemt for virksomheden til behov i forbindelse med den afgiftspligtiges ikke-økonomiske virksomhed, som ikke er afgiftspligtig.«