FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT PAOLO MENGOZZI

föredraget den 22 december 2008 [1]

I — Inledning

1. Genom förevarande begäran om förhandsavgörande vill Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) i huvudsak få klarhet i huruvida rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt inte enbart gäller förvärv av anläggningstillgångar utan också kan utsträckas till att omfatta förvärv av andra varor och tjänster som används för såväl yrkesmässiga transaktioner i efterföljande omsättningsled som andra ändamål, det vill säga för sådan icke-ekonomisk verksamhet som den skattskyldige bedriver och som den hänskjutande domstolen anser vara rörelsefrämmande. Om så är fallet vill den hänskjutande domstolen få klarhet i på vilka sätt den ovannämnda avdragsrätten ska genomföras.

II — Tillämpliga gemenskapsrättsliga bestämmelser

2. Enligt artikel 2.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund [2], i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 [3] (nedan kallat sjätte direktivet) ska mervärdesskatt betalas för ”leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap”, det vill säga när han genomför transaktioner inom ramen för sin skattepliktiga verksamhet [4].

3. Enligt artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet likställs med tillhandahållande av tjänster mot vederlag ”[a]nvändning av varor som ingår i en rörelses tillgångar för den skattskyldiges eget eller personalens privata bruk, eller mer generellt sådan användning för andra ändamål än för hans rörelse, om mervärdesskatten på dessa varor är helt eller delvis avdragsgill”.

1 — Originalspråk: franska.

2 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

3 — EGT L 102, s. 18.

4 — Dom av den 12 januari 2006 i de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03, Optigen m.fl. (REG 2006, s. I-483), punkt 42 samt där angiven rättspraxis.

4. Enligt artikel 6.2 första stycket b i samma direktiv likställs med tillhandahållande av tjänster mot vederlag ”[t]illhandahållande av tjänster utan vederlag av den skattskyldiga personen för hans eget privata bruk eller personalens eller, mer generellt, för andra ändamål än för hans rörelse”.

5. Enligt artikel 17.2 a i sjätte direktivet ska i den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala: mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

6. Enligt artikel 17.5 i sjätte direktivet medges avdraget såvitt avser de varor och tjänster som en skattskyldig använder för att genomföra såväl transaktioner som ger avdragsrätt enligt punkterna 2 och 3 i denna bestämmelse som transaktioner som inte ger någon rätt till avdrag endast för den andel av mervärdesskatten som är proportionell mot det belopp som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

7. I artikel 17.6 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Inom fyra år efter det att detta direktiv har trätt i kraft skall rådet enhälligt på kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte skall berättiga till avdrag av mervärdesskatt.

Mervärdesskatt skall under inga förhållanden vara avdragsgill på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, t.ex. sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller underhållning.

Till dess att ovanstående regler träder i kraft får medlemsstaterna behålla alla de undantag som föreskrivs i deras nationella lagstiftning när detta direktiv träder i kraft.”

8. Enligt artikel 20.2 i sjätte direktivet ska när det gäller anläggningstillgångar jämkningen fördelas över fem år inklusive det år då varorna förvärvades eller tillverkades. Den årliga jämkningen ska endast ske med avseende på en femtedel av den skatt som belastar varorna. Jämkningen ska göras på grundval av variationerna i avdragsrätt under de följande åren jämfört med den som gällde det år då varorna förvärvades eller tillverkades. I denna bestämmelse preciseras även att medlemsstaterna med undantag från det första stycket kan grunda jämkningen på en period av fem hela år med början från den tidpunkt då

varorna först används. I bestämmelsen tillfogas bland annat att när det gäller fast egendom förvärvad som anläggningstillgångar kan den period som ligger till grund för beräkningen av jämkningen förlängas till högst 20 år.

III — Bakgrund till tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

9. Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (nedan kallad VNLTO), klaganden i målet vid den nationella domstolen, främjar jordbrukssektorns intressen i regionerna Groningen, Friesland, Drenthe och Flevoland. VNLTO:s medlemmar, det vill säga företagare inom denna sektor, betalar en medlemsavgift till föreningen. Förutom att den tillvaratar medlemmarnas allmänna intressen tillhandahåller VNLTO ett visst antal individuella tjänster till nytta för såväl sina medlemmar som för tredje man för vilka den anger ett särskilt vederlag på faktura.

10. Det är utrett att VNLTO ska karaktäriseras som mervärdesskatteskyldig person för tillhandahållandet av de individuella tjänsterna mot vederlag och att den del av medlemsavgiften som rör tillvaratagandet av medlemmarnas allmänna intressen inte utgör ett vederlag på vilket det ska påföras mervärdesskatt.

11. Under år 2000 förvärvade VNLTO varor och tjänster som den har använt för såväl sin ekonomiska verksamhet för vilken mervärdesskatt ska betalas enligt artikel 2 i sjätte mervärdesskattedirektivet som sin verksamhet rörande tillvaratagandet av medlemmarnas allmänna intressen, vilken inte är knuten till den förstnämnda verksamheten. VNLTO begärde att avdrag skulle göras för den ingående mervärdesskatten på dessa varor och tjänster, däribland dem som rör dess verksamhet för att tillvarata medlemmarnas allmänna intressen.

12. Skattemyndigheten nekade att fastställa det begärda avdraget och ålade VNLTO att erlägga mervärdesskatten i efterhand. I samband med detta beslut subtraherades den ingående mervärdesskatten rörande den verksamhet som avsåg tillvaratagandet av medlemmarnas allmänna intressen, proportionellt mot VNLTO:s intäkter av denna verksamhet. VNLTO:s överklagande av detta beslut om ändrad beskattning avslogs, på samma sätt som därefter den talan ogillades som fördes mot det beslut som meddelats efter överklagandet. Gereschtshof Leeuwarden fann i sin dom att tillvaratagandet av medlemmarnas allmänna intressen inte var en

direkt, varaktig och nödvändig följd av VNLTO:s ekonomiska verksamhet och att föreningen följaktligen inte kunde dra av den mervärdesskatt som den hade fakturerats, eftersom de berörda varorna och tjänsterna hade använts för att tillvarata medlemmarnas allmänna intressen.

13. Hoge Raad der Nederlanden, vid vilken domstol tvisten anhängiggjorts i sista instans, har hänvisat till domen i målet Charles och Charles-Tijmens [5]. Enligt denna dom utgör artiklarna 6.2, 17.2 och 17.6 i sjätte direktivet hinder för nationella bestämmelser enligt vilka en skattskyldig person inte tillåts att till sin rörelse hänföra en anläggningstillgång i dess helhet när den delvis används i rörelsen och delvis för rörelsefrämmande ändamål och att, i förekommande fall, i dess helhet och omedelbart dra av hela den ingående mervärdesskatt som ska betalas för förvärvet av en sådan tillgång. Den hänskjutande domstolen har preciserat att det utan tvekan är rimligt att utgå från att domen i det ovannämnda målet Charles och Charles-Tijmens även är tillämplig i det fall en juridisk person som, såsom i förevarande fall, parallellt med sin ekonomiska verksamhet bedriver en verksamhet som inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatten. Den hänskjutande domstolen har angett att i så fall och eftersom de förvärvade tillgångarna är anläggningstillgångar har VNLTO rätt att dra av hela den mervärdesskatt som bokförts som allmänna omkostnader, men att det av handlingarna i målet vid den nationella domstolen inte går att avgöra vilken del av den avdragna mervärdesskatten som avser anläggningstillgångar. Hoge Raad der Nederlanden anser däremot att det är tveksamt huruvida domslutet i domen i det ovannämnda målet Charles och Charles-Tijmens kan utsträckas till att omfatta andra tillgångar än anläggningstillgångar samt tjänster. Den hänskjutande domstolen har även ställt frågan om huruvida den skattskyldiga personen har rätt att till sina rörelsetillgångar hänföra andra tillgångar än anläggningstillgångar och tjänster så att han omedelbart kan dra av hela den mervärdesskatt som betalats för förvärvet av dessa varor och dessa tjänster, även när dessa delvis används inom ramen för en verksamhet som inte har något samband med de på grundval av artikel 2 i sjätte mervärdesskattedirektivet skattepliktiga transaktionerna.

14. Hoge Raad der Nederlanden beslutade under dessa förhållanden att vilandeförklara målet och hänskjuta följande frågor till domstolen:

”1. Ska artiklarna 6.2, 17.2 och 17.6 i sjätte direktivet tolkas så att en skattskyldig tillåts att till sin rörelse hänföra inte enbart anläggningstillgångar, utan alla varor och tjänster som används såväl

5 — Dom av den 14 juli 2005 i mål C-434/03, Charles och Charles-Tijmens (REG 2005, s. I-7037).

i rörelsen som för rörelsefrämmande ändamål, och i dess helhet och omedelbart dra av den [mervärdesskatt] som ska betalas för förvärv av sådana varor eller tjänster?

2. Om svaret på fråga 1 är jakande, innebär tillämpningen av artikel 6.2 i sjätte direktivet att det på andra varor och tjänster än anläggningstillgångar endast ska tas ut mervärdesskatt en enda gång under den beskattningsperiod som omfattas av rätten till avdrag, eller ska mervärdesskatt även tas ut vid senare tillfällen och, om det sistnämnda är fallet, hur ska den skatt som ska tas ut på de varor och tjänster som den skattskyldige inte har avskrivit fastställas?"

IV — Förfarandet vid domstolen

15. Nederländernas regering, Portugals regering, Tysklands regering, regeringen i Förenade kungariket samt kommissionen har i enlighet med artikel 23 i domstolens stadga inkommit med skriftliga yttranden. Dessa parter har även yttrat sig vid förhandlingen den 16 oktober 2008, med undantag för Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Portugal som inte var företrädda.

V — Bedömning

16. Den hänskjutande domstolen vill med sin första fråga få klarhet i huruvida en skattskyldig enligt artiklarna 6.2 och 17 i sjätte direktivet till sin rörelse kan hänföra inte enbart anläggningstillgångar utan även alla varor och tjänster som används såväl i rörelsen som för rörelsefrämmande ändamål och i dess helhet och omedelbart dra av den mervärdesskatt som har betalats för förvärvet av sådana varor eller tjänster.

17. Med sin andra fråga, som ställts enbart för det fall att den föregående frågan besvaras jakande, vill den hänskjutande domstolen, i den mån som andra tillgångar än anläggningstillgångar samt tjänster kan omfattas av systemet enligt artikel 6.2 första stycket i sjätte direktivet, i huvudsak få veta dels under vilken period den utgående skatten ska tas ut, det vill säga, såsom den ovannämnda domstolen har preciserat, en enda gång eller uppdelat på flera deklarationsperioder, dels hur den skatt som ska tas ut på de varor och tjänster som den skattskyldige inte har avskrivit ska fastställas.

18. Såsom klart framgår av beslutet om hänskjutande baserar sig dessa frågor på den rättsliga förutsättningen att en skattskyldig som förvärvar en anläggningstillgång har skäl att åberopa bestämmelserna i artikel 6.2 första stycket i sjätte direktivet, om en sådan tillgång används för denne skattskyldiges icke-ekonomiska verksamhet. Dessa frågor baserar sig

även på uppfattningen att den icke-ekonomiska verksamhet som den skattskyldige bedriver omfattas av uttrycket ”andra ändamål än … rörelse[n]”, i den mening som avses i denna artikel.

19. Följande argumentation visar i första hand att den ifrågavarande förutsättningen avseende tolkningen av sjätte direktivet är felaktig, såsom vissa av de regeringar som har inkommit med yttranden till domstolen även har gjort gällande och att de frågor som ställts följaktligen inte ska besvaras, eftersom de inte är relevanta för att lösa tvisten i målet vid den nationella domstolen. Jag ska i andra hand undersöka de särskilda aspekter som de två frågorna berör för det fall att domstolen inte antar mitt förslag i första hand.

A — *Allmänna överväganden och frågan om huruvida den rättsliga förutsättning som frågorna baserar sig på är relevant*

20. Mervärdesskatt är en allmän skatt på konsumtion vars totala börda helt och hållet bärs av slutkonsumenten. De skattskyldiga som deltar i produktions- och distributionsprocessen ska ända fram till slutkonsumenten till skattemyndigheten överföra den mervärdesskatt som de fakturerat sina kunder (utgående mervärdesskatt), efter avdrag för den mervärdesskatt som de har betalat till sina leverantörer (avdragsgill ingående mervärdesskatt) [6]. Då en skattskyldig förvärvar varor och tjänster för utgående skattepliktiga transaktioner har han rätt att dra av den mervärdesskatt som har belastat förvärvet av dessa varor och tjänster [7].

21. Kännetecknen för mervärdesskatten är att den är neutral i alla produktions- och distributionsstadier. Enligt neutralitetsprincipen ska en person endast bära mervärdesskattebördan då denna avser varor eller tjänster som denna person använder för privat konsumtion och inte för sin skattepliktiga yrkesverksamhet [8]. I det fall när en vara inte används i den skattskyldiga personens ekonomiska verksamhet utan denne

6 — Se allmänt artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3). Innehållet i denna artikel har återgetts i artikel 1.2 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1). Genom det sistnämnda direktivet har det första direktivet samt det sjätte direktivet upphävts. Se även dom av den 11 oktober 2007 i de förenade målen C-283/06 och C-312/06, KÖGÁZ m.fl. (REG 2007, s. I-8463), punkt 29.

7 — Se artikel 17.2 a i sjätte direktivet. Det förhållandet att beskattning i form av utgående mervärdesskatt har skett utan att avdrag för ingående mervärdesskatt har tillåtits har lett till att det införts ett kumulativt flerstegsskattesystem. Att avskaffa detta system var, såsom angavs i åttonde skälet i direktiv 62/227, just ett av syftena med det gemensamma mervärdesskattesystemet. Se även dom av den 30 mars 2006 i mål C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki (REG 2006, s. I-3039), punkt 24.

8 — Se särskilt dom av den 21 april 2005 i mål C-25/03, HE (REG 2005, s. I-3123), punkt 43.

använder den för sin privata konsumtion, kan avdragsrätt följaktligen inte inträda [9]. *A fortiori* kan rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt inte medges om mervärdesskatten avser verksamhet som inte har karaktär av ekonomisk verksamhet och som följaktligen inte omfattas av tillämpningsområdet för sjätte direktivet [10].

22. Svårigheter kan uppstå i situationer av så kallad blandad användning, det vill säga när en skattskyldig person som har förvärvat varor eller tjänster inom ramen för sin ekonomiska verksamhet använder dem dels för sina skattepliktiga transaktioner, dels för andra ändamål.

23. I sjätte direktivet behandlas två typer av blandad användning [11].

24. Till den första typen hör artikel 6.2 första stycket i det ovannämnda direktivet – som uttryckligen åsyftas i beslutet om hänskjutande – enligt vilken med tillhandahållande av tjänster mot vederlag likställs, dels i a användningen av varor som ingår i rörelsen för den skattskyldiges eget eller hans personals privata bruk, eller mer generellt sådan användning för andra ändamål än hans rörelse, om mervärdesskatten på dessa varor är helt eller delvis avdragsgill, dels i b tillhandahållande av tjänster utan vederlag av den skattskyldiga personen för hans eget bruk eller personalens eller, mer generellt, för andra ändamål än för hans rörelse [12].

25. Såsom domstolen redan har slagit fast är syftet med artikel 6.2 första stycket i sjätte direktivet att säkerställa likabehandling av den skattskyldige och slutkonsumenten [13]. Genom att transaktioner som utförs utan vederlag likställs med transaktioner som utförs mot vederlag syftar denna bestämmelse i a till att förhindra att en skattskyldig person, som har kunnat göra avdrag för mervärdesskatt avseende förvärv av en vara till sin rörelse, undgår att betala mervärdesskatt när denne tar ut varan ur företagets tillgångar för egna ändamål (eller för andra ändamål än sin rörelse) och därigenom kan få en otillbörlig fördel i förhållande till den slutkonsument som förvärvar varan och får betala mervärdesskatt för densamma [14]. Likaså utgör artikel 6.2 första stycket b i sjätte direktivet hinder för att

9 — Se dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz (REG 1991, s. I-3795; svensk specialutgåva, volym 11, s. 299), punkterna 8 och 9, samt domen i målet HE (ovan fotnot 8), punkt 43, och i målet Uudenkaupungin kaupunki (ovan fotnot 7), punkt 24.

10 — Se dom av den 13 mars 2008 i mål C-437/06, Securenta (REG 2008, s. I-1597), punkt 30. Se även, för ett liknande resonemang, dom av den 14 september 2006 i mål C-72/05, Wollny (REG 2006, s. I-8297), punkt 20.

11 — Se punkt 11 i generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande föredraget i mål C-434/03, Charles och Charles-Tijmens, i vilket dom meddelades den 14 juli 2005 (REG 2005, s. I-7037).

12 — Det ska påpekas att enligt artikel 6.2 andra stycket i sjätte direktivet ges medlemsstaterna möjlighet att göra undantag från bestämmelserna i det första stycket om sådana undantag inte leder till snedvridning av konkurrensen. Med hänsyn till uppgifterna i akten synes denna bestämmelse inte omfattas av beslutet om hänskjutande.

13 — Se, bland annat, dom av den 26 september 1996 i mål C-230/94, Enkler (REG 1996, s. I-4517), punkt 35, och av den 20 januari 2005 i mål C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck (REG 2005, s. I-743), punkt 23, samt av den 11 december 2008 i mål C-371/07, Danfoss och Astra Zeneca (REG 2008, s. I-9549), punkt 46.

14 — Se, för ett liknande resonemang, domarna i målet Enkler (ovan fotnot 13), punkt 33, och målet Hotel Scandic Gåsabäck (ovan fotnot 13), punkt 23, samt målet Danfoss och Astra Zeneca (ovan fotnot 13), punkt 47.

en skattskyldig person (eller dennes personal) undviker beskattning av tjänster som den skattskyldige tillhandahåller, för vilka en privatperson skulle ha fått betala mervärdesskatt [15].

26. Det likställande som ligger till grund för artikel 6.2 i sjätte direktivet leder i praktiken till att en skattskyldig som använder en vara dels i samband med sina yrkesmässiga skattepliktiga transaktioner, dels för privata ändamål och som vid tidpunkten för förvärvet av varan helt eller delvis återfått den ingående mervärdesskatt som betalats ska anses använda varan helt och hållet i samband med sina skattepliktiga transaktioner i den mening som avses i artikel 17.2. Härav följer att en sådan skattskyldig i princip har rätt till fullständigt och omedelbart avdrag för den ingående skatt som betalats på förvärvet av varorna [16].

27. Eftersom det i detta fall inte föreligger någon transaktion med en tredje man eller något vederlag som denne betalat och som utgör beskattningsunderlag för mervärdesskatten – eftersom den skattskyldige tillhandahåller sig själv en tjänst – föreskrivs det i artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet att beskattningsunderlaget ska utgöras av ”[d]en skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna”.

28. Genom att tillämpa artikel 6.2 första stycket i sjätte direktivet ges den skattskyldige ett visst antal fördelar, däribland särskilt fördelen av att dela upp beskattningen över hela den period då den för rörelsen förvärvade varan används för eget bruk, medan avdraget för den ingående mervärdesskatten på förvärvet av denna vara är fullständigt och omedelbart. Härav följer således en likviditetsfördel för den skattskyldige [17]. Även om den hänskjutande domstolen inte klart och tydligt har uttryckt vad som står på spel i målet vid den nationella domstolen är det, såsom Förenade kungarikets regering har påpekat vid förhandlingen, inte uteslutet att en sådan

15 — Se domen i det ovannämnda målet Hotel Scandic Gåsabäck (punkt 23).

16 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Lennartz (ovan fotnot 9), punkt 26, samt domen i målet Charles och Charles-Tijmens (ovan fotnot 5), punkt 24.

17 — Se domen i målet Wollny (ovan fotnot 10), punkt 38, samt punkt 74 i generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i det mål som gett upphov till domen i målet Charles och Charles-Tijmens (ovan fotnot 5). Ett exempel kan visa vilken effekt denna bestämmelse får. Det antas att en skattskyldig förvärvar ett nytt fordon med en förmodad livslängd på tio år, avsedd att användas för yrkesmässiga och för privata ändamål. Dess nettokostnad är 10 000 euro och mervärdesskattesatsen är fastställd till 17,5 procent. Det antas även att under det första året är 40 procent av användningen av detta fordon avsedd för rörelsens bruk och följaktligen 60 procent för privata ändamål. Systemet i artikel 6.2 i sjätte direktivet gör att det omedelbart och i dess helhet kan göras avdrag för den ingående mervärdesskatten, det vill säga 1 750 euro. Den utgående mervärdesskatten på den privata användningen av fordonet ska beräknas genom att inköpspriset divideras med tio (motsvarande avskrivningen på fordonet) och genom att resultatet multipliceras med den årliga andelen av den privata användningen, vilket motsvarar 10 000/10 = 1000 × 17,5 procent × 60 procent, vilket ger en utgående mervärdesskatt för det första året på 105 euro. Om användningen för privat bruk för åren 2–10 minskar till 30 procent blir den utgående mervärdesskatten 52,5 euro för vart och ett av dessa år. Den mervärdesskatt som ska betalas på den privata användningen under fordonets livslängd blir således 105 + 52,5 × 9 = 577,5 euro. Om detta belopp dras av från det ingående avdraget blir resultatet ett nettoavdrag för mervärdesskatten på 1 172,5 euro. För det fall den ingående skatt som ska betalas för fordonet vid tidpunkten för köpet delas upp kan den skattskyldige endast göra avdrag för den del som avser användningen för yrkesmässiga ändamål, det vill säga 40 procent av den mervärdesskatt som ska betalas, nämligen 700 euro. Om användningen för yrkesmässiga ändamål ökar och uppnår 70 procent (i samma proportion som den privata användningen i föregående exempel minskade) under åren 2–10, uppgår den totala användningen för yrkesmässiga ändamål över fordonets livslängd till ett genomsnitt på 67 procent under livslängden (som motsvarar ett nettoavdrag för mervärdesskatten på 1 172,5 euro). Det ingående avdraget har dock varit mindre än den ovannämnda användningen. En jämkning av mervärdesskatten kan dock göras för att avspegla den faktiska användningen av tillgången. Det kan således konstateras att tillämpningen av den metod som föreskrivs i artikel 6.2 i sjätte direktivet ger en likviditetsfördel för den skattskyldige vilken omedelbart och i dess helhet kan göra avdrag för den ingående mervärdesskatten, medan den utgående mervärdesskatten ska fördelas på fordonets livslängd.

skattefördel ligger bakom VNLTO:s försök att vid de nationella domstolarna göra gällande att artikel 6.2 första stycket i sjätte direktivet ska tillämpas.

29. Artikel 17.5 i sjätte direktivet hör till den andra typen av bestämmelser avseende blandad användning. Enligt artikel 17.5 första stycket i detta direktiv medges, vad avser de varor eller tjänster som används av en skattskyldig för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill (det vill säga som används för skattepliktiga transaktioner) och för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill (det vill säga för transaktioner som är undantagna från skatteplikt), avdraget endast för den del av mervärdesskatten som är proportionell mot det belopp som avser de förstnämnda transaktionerna [18].

30. Såsom domstolen nyligen har preciserat i domen i det ovannämnda målet Securenta, som vid flera tillfällen omnämnts vid förhandlingen i förevarande mål, omfattar artikel 17.5 i sjätte direktivet således den ingående mervärdesskatt som avser kostnader som uteslutande hänför sig till ekonomisk verksamhet, genom att det sker en uppdelning mellan den verksamhet som är skattepliktig, vilken medför rätt till avdrag, och den verksamhet som är undantagen från skatteplikt, vilken inte medför någon sådan rätt. I sjätte direktivet föreskrivs det däremot inte något system för uppdelning av den ingående mervärdesskatt som samtidigt hänför sig till en skattskyldigs ekonomiska transaktioner och icke-ekonomiska transaktioner. Även om det således ankommer på medlemsstaterna att fastställa en sådan uppdelning har domstolen dock angett att med beaktandet av syftet med och systematiken i sjätte direktivet ska de utöva sitt utrymme för skönsmässig bedömning på ett sådant sätt att det säkerställs att avdrag endast medges för den del av mervärdesskatten som är proportionell mot det belopp som hänför sig till de transaktioner som medför rätt till avdrag. Medlemsstaterna ska således se till att beräkningen av den proportionella andel som avser den ekonomiska verksamheten respektive den icke-ekonomiska verksamheten på ett objektivt sätt avspeglar den faktiska fördelningen av ingående kostnader på dessa två verksamheter [19].

31. Det är i förevarande mål nödvändigt att erinra om att det framgår av de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat att VNLTO bedriver såväl ekonomisk verksamhet som omfattas av tillämpningsområdet för sjätte direktivet som icke-ekonomisk verksamhet, det vill säga tillvaratagandet av medlemmarnas allmänna intressen, som undgår tillämpningsområdet för detta direktiv. Enligt den hänskjutande domstolens förklaringar har VNLTO förvärvat anläggningstillgångar utan att det dock kan fastställas vilken del av mervärdesskatten som VNLTO har dragit av och som avser förvärvet av dessa anläggningstillgångar, om inte målet ska återförvisas till den domstol som prövar målet i sak. Det framgår även av beslutet om hänskjutande att förvärvet av dessa tillgångar har bokförts som allmänna omkostnader för

18 — Enligt artikel 17.5 andra stycket i sjätte direktivet ska andelen bestämmas i enlighet med artikel 19 i detta direktiv för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen.

19 — Domen i målet Securenta (ovan fotnot 10), punkterna 33, 35 och 37.

VNLTO, således utan att det uteslutande hänfördes till den ekonomiska verksamhet som VNLTO bedrivit i ett följande omsättningsled. Den hänskjutande domstolen anser att VNLTO ändå kan åberopa bestämmelserna i artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet så att VNLTO i dess helhet kan göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som betalats vid köpet av anläggningstillgångar. Enligt den hänskjutande domstolen förefaller föreningens bedrivande av icke-ekonomisk verksamhet kunna knytas till begreppet ”andra ändamål än hans rörelse” som avses i denna bestämmelse. Den hänskjutande domstolen har grundat denna tolkning på domstolens rättspraxis och närmare bestämt på domen i det ovannämnda målet Charles och Charles-Tijmens.

32. Den nederländska och den portugisiska regeringen har i sina skriftliga yttranden starkt ifrågasatt den förutsättning som frågorna baserar sig på. Den nederländska regeringen upprepade denna invändning vid förhandlingen, vilken invändning även stöds av företrädaren för Förenade kungarikets regering. Dessa regeringar har slutligen, utan att ifrågasätta att en juridisk person som är skyldig att betala mervärdesskatt kan åberopa bestämmelserna i artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet, på samma sätt som skattskyldiga fysiska personer [20], dock hävdat att det inte kan göras något avdrag för den ingående mervärdesskatten, eftersom anläggningstillgångarna har använts för att bedriva en icke-ekonomisk verksamhet, i förevarande fall den icke-ekonomiska verksamheten avseende tillvaratagandet av medlemmarnas allmänna intressen. Den nederländska och den portugisiska regeringen har tillfogat att det inte kan anses att tillgångar som förvärvats av en juridisk person, vilken är skyldig att betala mervärdesskatt, och vilka tillgångar redan vid förvärvet av dem används för denna persons stadgeenliga syfte används för privat bruk eller för rörelsefrämmande ändamål.

33. Det ska härvidlag påpekas att det av domen i det ovannämnda målet Securenta – som avsåg situationen för ett bolag som samtidigt bedrev ekonomisk verksamhet för vilken det betalade mervärdesskatt och icke-ekonomisk verksamhet, som undgick tillämpningsområdet för mervärdesskatten, och som begärde att få göra avdrag för den ingående mervärdesskatten som belastat de kostnader

20 — Det ska erinras dels om att det i artikel 4.1 i sjätte direktivet ges en vid definition av begreppet skattskyldig person, dels om att artikel 6.2 första stycket i detta direktiv även avser användningen av varor eller tjänster för den skattskyldiges privata bruk. Båda dessa omständigheter talar för att det ska anses att den sistnämnda artikeln även gäller skattskyldiga juridiska personer, i motsats till vad den nederländska regeringen påstod i sitt skriftliga yttrande, vilket efter domstolens frågor omdömesgillt rättades till vid förhandlingen. Principen om skatteneutralitet utgör slutligen hinder bland annat mot att ekonomiska aktörer som utför samma transaktioner ska behandlas olika i fråga om uppbörd av mervärdesskatt. Se för ett liknande resonemang, analogt, dom av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg (REG 1999, s. I-4947), punkt 20.

som inte var knutna till en bestämd verksamhet i efterföljande omsättningsled – faktiskt framgår att ”[d]et [inte] kan... medges rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som avser en skattskyldig persons kostnader om mervärdesskatten avser verksamhet som inte omfattas av sjätte direktivet på grund av att den inte utgör ekonomisk verksamhet” [21].

34. Följaktligen kan avdrag endast medges för den ingående mervärdesskatten i den utsträckning som uppkomna kostnader kan hänföras till den skattskyldiges ekonomiska verksamhet i efterföljande omsättningsled [22].

35. I förevarande mål synes den hänskjutande domstolen emellertid tolka artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet så att det enligt den ges möjlighet att göra undantag från den nyssnämnda allmänna regeln. Det förefaller således som att den hänskjutande domstolen likställer en skattskyldigs användning av en anläggningstillgång som delvis används för att bedriva en icke-ekonomisk verksamhet med en sådan skattskyldigs användning av en anläggningstillgång som kan hänföras till rörelsen ”för andra ändamål än hans rörelse”, i den mening som avses i artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet.

36. Denna typ av resonemang kan enligt min mening endast delvis godtas.

37. Visserligen är artikel 6.2 i sjätte direktivet, genom att tjänster mot vederlag vilka således omfattas av tillämpningsområdet för detta direktiv, likställs med transaktioner som i princip inte ska vara mervärdesskattepliktiga, en bestämmelse som har karaktären av undantag i sjätte direktivets systematik. Sålunda har domstolen, tillfrågad om hur uttrycket ”användning av varor” i artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet ska tolkas, preciserat att ”den privata användningen av varor... undantagsvis är skattepliktig” och har därav dragit slutsatsen att uttrycket ”användning av varor” ska tolkas restriktivt och endast omfatta användningen av själva varorna [23].

38. I artikel 6.2 i sjätte direktivet har det följaktligen inte fastställts någon allmän regel enligt vilken det förutsätts att transaktioner som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatten ska omfattas av dess tillämpningsområde. Såsom Förenade kungarikets regering med rätta har gjort gällande vid förhandlingen får uppfattningen att det i artikel 6.2 i sjätte direktivet uppställs en sådan allmän regel till följd att artikel 2.1 i detta direktiv förlorar sin innebörd.

21 — Domen i målet Securenta (ovan fotnot 10), punkt 30.
22 — Ibidem, punkt 31.
23 — Dom av den 25 maj 1993 i mål C-193/91, Mohsche (REG 1993, s. I-2615), punkterna 13 och 14, samt domen i målet Enkler (ovan fotnot 13), punkt 34.

39. I detta skede finns det anledning att ställa frågan om vilka situationer som omfattas av artikel 6.2 i sjätte direktivet.

40. Det är i huvudsak tre kumulativa villkor som reglerar tillämpningen av denna bestämmelse.

41. För det första ska varorna ha förvärvats av en skattskyldig som måste handla i denna egenskap och han ska ha hänfört varorna till rörelsetillgångarna. Detta villkor innebär att en skattskyldig som genomför en privat transaktion inte handlar i egenskap av skattskyldig i den mening som avses i sjätte direktivet [24]. Det innebär även att, trots att en anläggningstillgång samtidigt används för privat bruk och för yrkesmässiga ändamål, det förhållandet att denna tillgång i sin helhet hänförs till den skattskyldiges privata tillgångar medför att det inte kan göras något avdrag för den mervärdesskatt som betalades vid förvärvet av denna tillgång [25].

42. Även om det vid läsningen av beslutet om hänskjutande fortfarande är tveksamt huruvida de anläggningstillgångar som åberopas i detta har hänförts till rörelsetillgångarna, det vill säga hänförts till den skattskyldiges ekonomiska verksamhet, synes den hänskjutande domstolen som ensam är behörig att bedöma de faktiska omständigheterna i målet dock anse att detta villkor är uppfyllt i målet vid den nationella domstolen, vilket följaktligen ska anses vara utrett för förevarande bedömning [26].

43. För det andra krävs det enligt artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet att de ifrågavarande varorna ska vara helt eller delvis avdragsgilla. Detta villkor, tolkat även mot bakgrund av artikel 17.2 a i sjätte direktivet, innebär bland annat att en skattskyldig, även om han handlar som sådan, som förvärvar en vara för en verksamhet som enligt bestämmelserna i sjätte direktivet är undantagen från mervärdesskatteplikt, inte kan omfattas av tillämpningen av artikel 6.2 i sjätte direktivet, även om han även delvis använder denna vara för privat bruk.

44. För det tredje ska den ifrågavarande rörelsetillgången användas för den skattskyldiges eget eller för personalens privata bruk eller ”mer generellt … för andra ändamål än hans rörelse”.

24 — Se dom av den 4 oktober 1995 i mål C-291/92, Ambrecht (REG 1995, s. I-2775), punkterna 17 och 18, och av den 8 mars 2001 i mål C-415/98, Bakcsi (REG 2001, s. I-1831), punkt 24.

25 — Domen i målet Bakcsi (ovan fotnot 24), punkt 27.

26 — Om det nämligen inte anses att anläggningstillgången delvis har hänförts till rörelsetillgångarna uppkommer inte frågorna, eftersom aktören enligt rättspraxis handlar i egenskap av skattskyldig endast inom ramen för den yrkesmässiga användningen av tillgången (se särskilt domen i målet HE (ovan fotnot 8), punkterna 46 och 47). Avdrag för den ingående mervärdesskatten kan således endast göras vid den yrkesmässiga användningen av denna tillgång.

45. Det synes vid läsningen av artikel 6.2 i sjätte direktivet att uttrycket ”andra ändamål än hans rörelse”, som introduceras genom det adverbiella uttrycket ”mer generellt”, omfattar en utvidgning av de två första situationer i vilka denna bestämmelse är tillämplig, nämligen om, såvitt avser bokstaven a i denna artikel, rörelsetillgången används ”för den skattskyldiges eget eller personalens privata bruk”.

46. Det är i detta avseende först och främst rimligt att anse att begreppet rörelse i artikel 6.2 första stycket i sjätte direktivet, med hänsyn till syftet med och systematiken i sjätte direktivet, har ett materiellt innehåll, det vill säga att det avser den skattskyldiges ekonomiska verksamhet. Enligt min mening räcker det således att påpeka att artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet inte kan tillämpas om en skattskyldig inom ramen för sin ekonomiska verksamhet samtidigt använder en anläggningstillgång för skattepliktiga transaktioner och för transaktioner som är undantagna från skatteplikt. Även om det är fråga om en blandad användning av en och samma tillgång omfattas denna situation dock av artikel 17.5 i sjätte direktivet. Enligt denna artikel gäller, vilket jag erinrar om, avdraget för den ingående mervärdesskatten endast för den del som är proportionerlig mot det belopp som kan hänföras till de skattepliktiga transaktionerna. Begreppet ”andra ändamål än hans rörelse” kan således på sin höjd innefatta de för den skattskyldiges ekonomiska verksamhet främmande ändamålen.

47. Därefter uppkommer frågan om huruvida detta konstaterande ska leda till att det anses att artikel 6.2 i sjätte direktivet även omfattar användningen av en rörelsetillgång för den skattskyldiges alla icke-ekonomiska verksamheter, utöver de fall då den används för privat bruk.

48. Denna fråga ska särskilt med hänsyn till rättspraxis enligt min mening besvaras nekande.

49. För det första synes domstolen i sin rättspraxis på intet sätt bedöma användningen av en tillgång ”för andra ändamål än … rörelse[n]” som ett fall som rör en annan användning än för privata ändamål. Domstolen har således slagit fast att ”det framgår av *systemet* i sjätte direktivet att avsikten med artikel 6.2 a [i detta] är att undvika att en rörelsetillgång som används för privata ändamål inte beskattas” [27].

50. För det andra ska det erinras om att domstolen i domen i det ovannämnda målet Securenta har konstaterat att det inte finns några bestämmelser i sjätte direktivet som har till syfte att reglera de metoder eller kriterier

27 — Se dom av den 27 juni 1989 i mål 50/88, Kühne (REG 1989, s. 1925), punkt 8, domen i målet Mohsche (ovan fotnot 23), punkt 8, dom av den 16 oktober 1997 i mål C-258/95, Fillibeck (REG 1997, s. I-5577), punkt 25, av den 11 september 2003 i mål C-155/01, Cookies World (REG 2003, s. I-8785), punkt 56, samt domen i målet Wollny (ovan fotnot 10), punkt 31 (min kursivering). Se även punkt 42 i generaladvokaten Sharpstons förslag till avgörande föredraget den 23 oktober 2008 i målet Danfoss och Astra Zeneca (ovan fotnot 13). Se även, i fråga om artikel 6.2 första stycket b i sjätte direktivet, domen i det ovannämnda målet Fillibeck, punkt 25.

som medlemsstaterna ska tillämpa när de antar bestämmelser som gör det möjligt att dela upp den ingående mervärdesskatten beroende på om de kostnader som skatten avser hänför sig till ekonomisk eller icke-ekonomisk verksamhet [28]. Domstolen slog emellertid fast att vid utövandet av sitt utrymme för skönsmässig bedömning ska medlemsstaterna – som i synnerhet är skyldiga att iaktta den princip om skatteneutralitet på vilken det gemensamma systemet för mervärdesskatt vilar – säkerställa att avdrag endast medges för den del av mervärdesskatten som är proportionell mot det belopp som hänför sig till de transaktioner som medför rätt till avdrag [29]. Även om domstolen funnit att artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet är en bestämmelse som ger möjlighet att likställa användningen av en anläggningstillgång som hänförs till rörelsen för icke-ekonomiska ändamål med tillhandahållande av tjänster mot vederlag så att den skattskyldige tillåts att i dess helhet göra avdrag för den ingående mervärdesskatten för förvärvet av denna tillgång är det dock tveksamt om domstolen dels har bekräftat medlemsstaternas behörighet att fastställa regler om uppdelning av den ingående mervärdesskatt som belastar de kostnader som samtidigt hänför sig till ekonomisk verksamhet och icke-ekonomisk verksamhet, dels av dessa medlemsstater har *krävt* att de förvissar sig om att avdraget för mervärdesskatten är proportionellt mot de belopp som endast hänför sig till avdragsgilla transaktioner.

51. Om domstolen tolkade artikel 6.2 i sjätte direktivet som ett allmänt undantag från bestämmelserna i artikel 17 i sjätte direktivet har dess bedömning i domen i det ovannämnda målet Securenta åtminstone varit mer nyanserad, om inte uppvägd, av vissa synpunkter avseende artikel 6.2 i sjätte direktivet. Det fanns nämligen enligt rättspraxis inga hinder för domstolen att tolka denna bestämmelse, även om den inte uttryckligen åsyftades i de frågor som ställdes i målet Securenta [30].

52. Ovanstående överväganden medför, för det tredje, att jag instämmer i generaladvokaten Sharpstons uppfattning i det ovannämnda målet Danfoss och Astra Zeneca, enligt vilken artikel 6.2 i sjätte direktivet avser ändamål som är helt främmande för syftet med den skattepliktiga rörelsen [31], det vill säga att de varken direkt eller indirekt tjänar rörelsens intressen.

53. En skattskyldigs användning av en vara för icke-ekonomiska ändamål, samtidigt med att han använder den för sin skattepliktiga ekonomiska verksamhet, kan i många situationer direkt eller indirekt tjäna rörelsens intressen, i princip i motsats till användningen för privat bruk av denna vara. Att medge att artikel 6.2 i sjätte direktivet utsträcks till att

28 — Domen i det ovannämnda målet Securenta (ovan fotnot 10), punkt 33.

29 — Ibidem, punkterna 36 och 37.

30 — Enligt rättspraxis är det domstolens uppgift att ge den nationella domstolen alla upplysningar om hur gemenskapsrätten ska tolkas som kan vara användbara vid avgörandet av målet vid den nationella domstolen, även om den nationella domstolen inte har hänvisat till dessa upplysningar i sina frågor. Se, i fråga om tillämpningen av sjätte direktivet, dom av den 12 maj 2005 i mål C-452/03, RAL (Channel Islands) m. fl. (REG 2005, s. I-3947), punkt 25.

31 — Det ovannämnda förslaget till avgörande i målet Danfoss och Astra Zeneca (ovan fotnot 13), punkt 38.

omfatta en skattskyldigs användning för icke-ekonomisk verksamhet skulle även leda till att den faktiskt rörelsefrämmande användningen i varje konkret fall måste avgränsas från användningen i denna rörelse. Härav följer att det gemensamma mervärdesskattesystemet skulle bli allt mer komplicerat, vilket enligt min mening allmänt inte motsvarar andemeningen i sjätte direktivet [32].

54. Jag anser därför att den användning ”för andra ändamål än … rörelse[n]” som avses i artikel 6.2 i sjätte direktivet inte kan omfatta all annan användning för icke-ekonomiska ändamål från en skattskyldigs sida [33].

55. Denna bedömning skadar inte den ändamålsenliga verkan av uttrycket ”andra ändamål än … rörelse[n]”, eftersom det kan utsträckas till att omfatta all annan användning för privata ändamål av en i förhållande till den skattskyldige eller medlemmar i hans personal, tredje man. Såsom den portugisiska regeringen har gjort gällande i sitt skriftliga yttrande, är detta exempelvis fallet med en anläggningstillgång som VNLTO har använt samtidigt för sin skattepliktiga verksamhet och för en av sina medlemmars eller för en av de sistnämndas företagsledares privata bruk. Såsom jag just har anfört synes detta dock inte vara den situation för vilken VNLTO har sökt åberopa att artikel 6.2 första stycket i sjätte direktivet ska tillämpas.

56. Jag anser således att den tolkning av artikel 6.2 första stycket och artikel 17 i sjätte direktivet på vilken den hänskjutande domstolen grundat förutsättningen för sina frågor är felaktig. Dessa frågor saknar enligt min mening därför relevans för att lösa tvisten i målet vid den nationella domstolen.

57. Jag föreslår följaktligen att domstolen i första hand ska svara på beslutet om hänskjutande så att artikel 6.2 första stycket i sjätte direktivet inte äger tillämpning på användningen av en anläggningstillgång som hänförs till rörelsen för den skattskyldiges icke-ekonomiska verksamhet.

58. Det är endast i det fall att domstolen inte delar denna bedömning som det finns anledning att svara på de särskilda aspekterna i den första frågan och därefter, i förekommande fall, på de särskilda aspekterna i den andra frågan. Det är således endast i andra hand som jag i det följande ska undersöka dessa frågor.

32 — Se, analogt, dom av den 7 maj 1998 i mål C-390/96, Lease Plan (REG 1998, s. I-2553), punkt 28, i ett sammanhang där domstolen underkände ett kriterium enligt vilket det kunde fastställas att det förelåg ett fast driftställe men som inte kunde anses vara ett ”säkert, enkelt och praktiskt tillämpbart kriterium... i enlighet med vad som avses i direktivet”.

33 — Se även, för ett liknande resonemang, punkt 59 i generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i målet Charles och Charles-Tijmens (ovan fotnot 5).

B — *De särskilda aspekter som tagits upp i den första frågan*

59. Såsom redan angetts har den hänskjutande domstolen ställt frågan om huruvida en skattskyldig enligt artikel 6.2 och artikel 17 i sjätte direktivet till sin rörelse kan hänföra andra varor än anläggningstillgångar samt sådana tjänster som används såväl för rörelsens behov som för rörelsefrämmande ändamål, så att han tillåts att i dess helhet och omedelbart dra av den mervärdesskatt som betalats för förvärvet av dessa varor eller tjänster.

60. Det är framför allt nödvändigt att erinra om att enligt rättspraxis har en skattskyldig vid användning av en anläggningstillgång för såväl yrkesmässiga som privata ändamål valet, med avseende på mervärdesskatten, att antingen hänföra hela denna vara till rörelsetillgångarna eller att behålla den i dess helhet som en del av sina privata tillgångar och på så sätt utesluta den helt från mervärdesskattereglerna, eller att låta den ingå i rörelsen till den del den faktiskt används i densamma [34].

61. Om den skattskyldige väljer att behandla anläggningstillgångar, som används både yrkesmässigt och privat, som tillgångar i rörelsen är, som jag redan har nämnt, den ingående mervärdesskatten på förvärvet eller tillverkningen av tillgångarna i princip helt och omedelbart avdragsgill [35].

62. Eftersom användning av varan för den skattskyldiges eget eller hans personals privata bruk eller för rörelsefrämmande ändamål likställs med en skattepliktig transaktion enligt artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet har emellertid en skattskyldig som har valt att helt och hållet hänföra en anläggningstillgång till sin rörelse och som använder en del av denna tillgång för privat bruk skyldighet att betala mervärdesskatt på de kostnader som den ovannämnda användningen har medfört, vilken skyldighet motsvarar rätten att göra avdrag för den ingående mervärdesskatten på de totala kostnaderna för förvärvet eller för uppförandet av den ifrågavarande anläggningstillgången [36].

63. Frågan är härefter huruvida den omständigheten att domstolens ovannämnda rättspraxis har utvecklats i samband med blandad användning av anläggningstillgångar är en följd av tillfälligheter eller tvärtom har en egen motivering som följer av bestämmelserna i artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet.

34 — Se, bland annat, domarna i målet HE (ovan fotnot 9), punkt 46, i målet Charles och Charles-Tijmens (ovan fotnot 11), punkt 23, samt i målet Wollny (ovan fotnot 10), punkt 21.

35 — Dom i målet Charles och Charles-Tijmens (ovan fotnot 11), punkt 24, samt i målet Wollny (ovan fotnot 10), punkt 22.

36 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Wollny (ovan fotnot 10), punkterna 23 och 24 och där angiven rättspraxis.

64. Först och främst framgår det vid en enkel läsning att den sistnämnda bestämmelsen inte endast avser användningen av en anläggningstillgång utan mer allmänt avser ”användningen av varor”.

65. Det ska därefter påpekas att domstolen inom ramen för den rättspraxis som avser tolkningen av artikel 6.2 i sjätte direktivet aldrig har definierat begreppet ”anläggningstillgång” som den regelbundet har hänvisat till.

66. I domen i målet Verbond van Nederlandse Ondernemingen [37], som rörde tolkningen av artikel 17 i rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: struktur och tillämpningsförfaranden [38], ansåg domstolen att ”anläggningstillgångar” med hänsyn såväl till detta begrepps allmänna betydelse som dess användning i dess sammanhang i direktiv 67/228 omfattar tillgångar som används i en ekonomisk verksamhet och som karaktäriseras av att de har en så lång livslängd och så högt värde att anskaffningsutgiften normalt inte bokförs som löpande utgifter utan avskrivs över flera räkenskapsår. [39]

67. De väsentliga omständigheterna i denna definition, det vill säga tillgångarnas användningstid och den samtidiga avskrivningen av anskaffningskostnaderna för dem, har återgetts av domstolen i samband med tolkningen av artikel 20 i sjätte direktivet. Denna artikel avser bland annat den period under vilken jämkning av avdrag beträffande anläggningstillgångar ska göras [40], trots den omständigheten att denna bestämmelse låter medlemsstaterna definiera begreppet anläggningstillgångar [41].

68. Även om artikel 6.2 första stycket i sjätte direktivet och artikel 20 i samma direktiv har materiella tillämpningsområden som inte överlappar varandra [42], har de, såsom domstolen har slagit fast, icke desto mindre ett gemensamt syfte [43]. Detta kan enligt min mening motivera att de väsentliga beståndsdelarna i definitionen av ”anläggningstillgångar”, i den mening som avses i artikel 20 i det ovannämnda direktivet, det vill säga den långa användningstiden och den samtidiga avskrivningen av anskaffningskostnaderna för dem – beståndsdelar som för övrigt även omfattas av den allmänna innebörden av detta begrepp – även är relevanta när det gäller hur detta begrepp i samband med tolkningen av artikel 6.2 i sjätte direktivet har använts i domstolens rättspraxis.

37 — Dom av den 1 februari 1977 i mål 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen (REG 1977, s. 113), punkt 113.

38 — EGT L 71, s. 1303.

39 — Domen i målet Verbond van Nederlandse Ondernemingen (ovan fotnot 38), punkt 12.

40 — Dom av den 15 december 2005 i mål C-63/04, Centralan Property (REG 2005, s. I-11087), punkt 55.

41 — Se artikel 20.4 i sjätte direktivet. Se dom av den 6 mars 2008 i mål C-98/07, Nordania Finans och BG Factoring (REG 2009, s. I-1281), punkt 32.

42 — Se domen i målet Uudenkaupungin kaupunki (ovan fotnot 7), punkterna 30–34.

43 — Domen i målet Wollny (ovan fotnot 10), punkterna 35–37.

69. Såsom det underförstått men med nödvändighet framgår av den rättspraxis som nämnts ovan i punkt 62 i detta förslag till avgörande uttas enligt artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet den mervärdesskatt som betalats för den privata användningen av den förvärvade tillgången allteftersom den tillgång för vilken det gjorts avdrag för ingående mervärdesskatt konsumeras. Den omständigheten att den skattskyldiges användning av en av rörelsens tillgångar för privat bruk likställs med ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag, det vill säga en transaktion som förlängs i tiden, leder följdriktigt till att det måste anses att debiteringen av mervärdesskatt på de kostnader som är nödvändiga för att möjliggöra det (fiktiva) tillhandahållandet av tjänster ska spridas [44]. Vid eventuella ändringar av den del av tillgången som den skattskyldige tagit ut för sitt privata bruk sker jämkningen av den mervärdesskatt som den skattskyldige är skyldig att betala på utgifterna för att använda denna tillgång så att säga automatiskt [45], eftersom den växlar just i förhållande till den faktiska användningen för privata ändamål av tillgången [46] under hela dennas livslängd, det vill säga under en kortare period som beräknas på grundval av den period som föreskrivs i artikel 20.2 och 20.3 i sjätte direktivet, såsom domstolen förefaller medge [47].

70. Såsom den nederländska och den portugisiska regeringen, Förenade kungarikets regering samt kommissionen, med hänvisning särskilt till punkt 88 i förslaget till avgörande i det mål som har gett upphov till den ovannämnda domen Charles och Charles-Tijmens, i huvudsak har gjort gällande, får följaktligen det system som införts genom artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet således endast betydelse om konsumtionen av tillgången sprids i tiden, det vill säga att den avser en anläggningstillgång och inte andra tillgångar som i princip konsumeras omedelbart.

71. I fråga om andra tillgångar än anläggningstillgångar måste svaret enligt min mening finnas i bestämmelserna i artikel 17.5 i sjätte direktivet, det vill säga att den skattskyldige ska göra en fördelning efter den yrkesmässiga användningen eller användning för andra ändamål av de ifrågavarande tillgångarna och göra avdrag för den mervärdesskatt som avspeglar den faktiska användningen av dessa tillgångar i rörelsen vid den tidpunkt då mervärdesskatten ska betalas.

72. Detsamma gäller enligt min mening i fråga om tillgångar som förlorar sin typiska karaktär och införlivas med anläggningstillgången efter förvärvet av denna och som tenderar att behålla sitt värde [48]. Artikel 6.2

44 — Se, för ett liknande resonemang, punkt 70 i generaladvokaten Légers förslag till avgörande i målet Wollny (ovan fotnot 10).

45 — Se, för ett liknande resonemang, punkt 61 i förslaget till avgörande i målet Charles och Charles-Tijmens (ovan fotnot 5).

46 — Se domen i målet Enkler (ovan fotnot 13), punkterna 36 och 37.

47 — Domen i målet Wollny (ovan fotnot 10), punkterna 37 och 53.

48 — Se, analogt, dom av den 17 maj 2001 i de förenade målen C-322/99 och C-323/99, Fischer och Brandenstein (REG 2001, s. I-4049), punkt 67, i fråga om tolkningen av artikel 5.6 i sjätte direktivet. Enligt denna artikel likställs med en leverans mot vederlag det uttag som en skattskyldig gör av varor i sin rörelse för sitt privata bruk eller som han hänför till rörelsefrämmande ändamål, om denna tillgång eller de beståndsdelar den utgör har gett rätt till helt eller delvis avdrag för mervärdesskatten.

första stycket a i sjätte direktivet avser nämligen endast användningen av själva tillgången som förvärvades när den blev avdragsgill och inte kostnaderna för driften och underhållet av densamma [49].

73. Beträffande de tillgångar som införlivas med anläggningstillgången efter det att den förvärvades men som ökar dess värde är det, förutom att artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet endast avser anläggningstillgångar när dessa har förvärvats, enligt min mening, av skäl som syftar till att förenkla det gemensamma systemet för mervärdesskatt, även att föredra att den ingående mervärdesskatten på förvärvet av dessa tillgångar fördelas enligt regeln i artikel 17.5 i sjätte direktivet. Såsom Förenade kungarikets regering utförligt har angett i sitt skriftliga yttrande medför, med hänsyn till de skillnader som beror på det datum då dessa tillgångar förvärvas och deras förväntade livslängd, tillämpningen av artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet att den skattskyldige åläggs att varje år beräkna den utgående mervärdesskatten för varje tillgång som i sin helhet införlivats med anläggningstillgången, vilket är en särskilt komplicerad uppgift [50].

74. Vad avser tjänsterna anser den hänskjutande domstolen att det system som gäller för blandad användning av anläggningstillgångar eventuellt kan utsträckas till att omfatta tjänster som avskrivs (det vill säga ”investeringstjänster”), eftersom dessa tjänster med avseende på rörelsens förvaltning inte skiljer sig från anläggningstillgångar. Kommissionen delar denna synpunkt av skäl som har samband med respekten för likabehandlingsprincipen [51], en bedömning som även Förenade kungarikets regering anslöt sig till vid förhandlingen. Den tyska, den nederländska och den portugisiska regeringen har däremot avvisat den utvidgning som den hänskjutande domstolen har föreslagit. Dessa regeringar har särskilt hänvisat till ordalydelsen av artikel 6.2 första stycket i sjätte direktivet. Den tyska och den nederländska regeringen förefaller dock medge att de tjänster som införlivats med anläggningstillgångar efter det att de förvärvades kan omfattas av tillämpningsområdet för artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet.

75. Jag vill redan från början framhålla att denna sistnämnda bedömning ska avvisas bland annat av samma skäl som de som angetts ovan i punkterna 72 och 73 vad avser

49 — Domen i målet Kühne (ovan fotnot 27), punkt 13.

50 — I enlighet med den metod som beskrivits ovan (fotnot 17). Förenade kungarikets regering har på så sätt tagit exemplet med en segelbåt (anläggningstillgång) som förvärvas år 2000 och som i huvudsak är avsedd att hyras ut men som till 20 procent även är avsedd för privat användning och beträffande vilken den skattskyldige år 2001 förnyar masten (som antas bestå femton år, det vill säga till år 2016), år 2002 förnyar trädäcket (vilket antas bestå tio år, det vill säga till år 2012), år 2003 förnyar ankaret (vilket antas bestå åtta år, det vill säga till år 2011) etc. I detta antagande ska den skattskyldige varje år dividera nettokostnaden för var och en av dessa tillgångar med deras uppskattade livslängd samt multiplicera den erhållna siffran med den relevanta nationella mervärdesskattesatsen och med andelen av privat användning under det berörda året.

51 — Kommissionen har i sitt yttrande jämfört ett företags förvärv, med full äganderätt, av fordon som den skattskyldige även använder för privat bruk och som kan omfattas av bestämmelserna i artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet med samma företags förvärv av fordon i form av leasing som den skattskyldige även använder för privat bruk.

de tillgångar som införlivats efter det att anläggningstillgången förvärvades [52].

76. När det gäller frågan om att utvidga systemet med blandad användning av anläggningstillgångar till att omfatta investeringstjänster ska det först och främst påpekas att det inte finns någon bestämmelse i sjätte direktivet som reglerar en skattskyldigs användning för privat bruk av en investeringstjänst som hänförs till hans rörelse. Dels avser, såsom redan tidigare påpekats, artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet endast tillgångar. Dels likställs i artikel 6.2 första stycket b i direktivet med tillhandahållande av tjänster mot vederlag endast tjänster som tillhandahålls utan vederlag *av den skattskyldige* för eget bruk eller personalens bruk och inte tjänster som tillhandahålls *av tredje man* [53].

77. Att inte låta användningen av tjänster omfattas av tillämpningsområdet för artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet och begränsa tillämpningsområdet för artikel 6.2 första stycket b till tjänster som tillhandahålls av den skattskyldige kan tolkas på två sätt.

78. Det kan tyda på att gemenskapslagstiftaren har ansett att användningen för privat bruk av tjänster som tredje man har tillhandahållit den skattskyldige ska behandlas genom en fördelning mellan den yrkesmässiga användningen och den privata användningen av den ingående mervärdesskatt som ska betalas för förvärvet av investeringstjänster, hellre än genom en utgående mervärdesskatt på den privata användning som motsvarar rätten att omedelbart och i dess helhet dra av den ingående mervärdesskatten, i enlighet med artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet.

79. Eftersom den privata användningen av investeringstjänster inte likställs med tillhandahållande av tjänster mot vederlag, undgår den i det fallet därför tillämpningsområdet för sjätte direktivet och följaktligen reglerna i artikel 17.5 i sjätte direktivet, vilken, såsom domstolen har erinrat om, endast avser uppdelningen av den ingående mervärdesskatt som avser kostnader som uteslutande

52 — Se även domen i målet Mohsche (ovan fotnot 23), punkt 14. Det här avser således inte sådana tjänster som används för förvärv eller uppförande av en anläggningstillgång, såsom en fastighet, som utförs före detta förvärv eller samtidigt med detta. Se dom av den 8 maj 2003 i mål C-269/00, Seeling (REG 2003, s. I-4101), punkt 43, och domen i målet Wollny (ovan fotnot 10), punkt 24: ”… en skattskyldig som har valt att helt och hållet låta en byggnad ingå i sin rörelses tillgångar och som använder en del av byggnaden för privat bruk [har] dels rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatten på *kostnaderna för* byggnadens *uppförande*, dels en motsvarande skyldighet att betala mervärdesskatt på de kostnader som den privata användningen har medfört” (min kursivering). Se även domen i det ovannämnda målet Wollny (punkterna 27 och 50).

53 — Se domen i målet Hotel Scandic Gåsabäck (ovan fotnot 13), punkt 23, och i målet Danfoss och Astra Zeneca (ovan fotnot 13), punkt 48: ”… Likaså utgör artikel 6.2 b i sjätte direktivet hinder för att en skattskyldig person eller dennes personal undviker beskattning av tjänster som *den skattskyldige tillhandahåller*, för vilka en privatperson skulle ha fått betala mervärdesskatt” (min kursivering). Se även punkt 22 i generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i målet Mohsche (ovan fotnot 23).

hänför sig till ekonomisk verksamhet [54]. Emellertid uppkommer i detta fall frågan om jämkningen av den först avdragna mervärdesskatten när ändringar under avskrivningen av investeringstjänsten påverkar andelen av den investeringstjänst som används för yrkesmässiga ändamål (och således, den motsvarande andel som används för privata ändamål), eftersom artikel 20.2 och 20.3 i sjätte direktivet endast avser jämkningen av avdraget vad avser anläggningstillgångar.

80. Följaktligen kan det då vidare anses att gemenskapslagstiftaren, i avsaknad av gemenskapsbestämmelser avseende blandad användning av investeringstjänster, har velat låta medlemsstaterna välja mellan att fördela den ingående mervärdesskatten mellan den yrkesmässiga användningen och den privata användningen av en investeringstjänst, vid vilket fall endast den andel som hänförs till rörelsen är avdragsgill, eller att likställa den privata användningen med en tjänst mot vederlag så att betalningen av mervärdesskatten delas upp i efterföljande omsättningsled som kostnader i samband med såväl den yrkesmässiga användningen som den privata användningen av en investeringstjänst.

81. Det synes i detta fall vara klart att medlemsstaterna vid utövandet av sin behörighet åtminstone ska beakta syftet med och systematiken i sjätte direktivet och i synnerhet iaktta den princip om skatteneutralitet på vilken det gemensamma systemet för mervärdesskatt vilar [55].

82. Oberoende av den allmänna frågan om huruvida en medlemsstat med all rätt kan utsträcka det system som gäller blandad användning av en anläggningstillgång, såsom det framgår av artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet, till att omfatta blandad användning av en investeringstjänst, utan att ge upphov till eventuell snedvridning av konkurrensen och till avvikelser avseende skattenivån i medlemsstaterna, förefaller det inte på något sätt framgå av handlingarna i målet att ett sådant val gjorts i de i Nederländerna gällande bestämmelserna. Den hänskjutande domstolen har i detta avseende endast åberopat det antagandet enligt vilket medlemsstaterna enligt gemenskapsrätten är skyldiga att utsträcka det system som gäller för blandad användning av anläggningstillgångar och som föreskrivs i artikel 6.2 i sjätte direktivet till att omfatta tjänster, däri inbegripet investeringstjänster. Detta antagande ska emellertid, såsom redan angetts, enligt min mening lämnas utan avseende.

83. Under alla förhållanden anser jag inte, i motsats till vad kommissionen har angett i sitt yttrande, att en vägran att tillämpa artikel 6.2 första stycket i sjätte direktivet på blandad användning av investeringstjänster innebär att den skattskyldige skulle få en skattebörda avseende sin yrkesmässiga användning som strider mot neutralitetsprin-

54 — Se domen i målet Securenta (ovan fotnot 10), punkt 33.

55 — Se domen i målet Securenta (ovan fotnot 10), punkterna 35 och 36.

cipen. Eftersom det endast är den del som används för privata ändamål som ska anses vara en transaktion utan vederlag är nämligen den ingående mervärdesskatt som betalats och som hänför sig till den yrkesmässiga användningen fullt avdragsgill.

84. Av samtliga dessa skäl, och om domstolen ska svara på de särskilda aspekter som tagits upp i den hänskjutande domstolens första fråga, föreslår jag att följande svar ska lämnas till sistnämnda domstol: artikel 6.2 i sjätte direktivet ska tolkas så att den vare sig omfattar blandad användning av andra tillgångar än anläggningstillgångar eller blandad användning av tjänster.

C — *De särskilda aspekter som tagits upp i den andra frågan*

85. Det är endast under antagandet att domstolen vare sig ansluter sig till mitt förslag i första hand eller till det svar som jag föreslår att den ska ge i andra hand som det finns anledning att undersöka den andra frågan som den hänskjutande domstolen har ställt.

86. Såsom jag redan har påpekat vill den hänskjutande domstolen med denna andra fråga, i den utsträckning som andra tillgångar än anläggningstillgångar och tjänster kan omfattas av systemet enligt artikel 6.2 första stycket i sjätte direktivet i huvudsak få klarhet i dels under vilken period den utgående skatten ska tas ut, det vill säga enligt vad den preciserat en enda gång eller uppdelat på flera deklarationsperioder, dels hur den skatt som ska tas ut på de varor och tjänster som inte har avskrivits ska fastställas.

87. När det gäller den del av frågan som avser uttaget av mervärdesskatt är – såsom den nederländska och den portugisiska regeringen har påstått i sina skriftliga yttranden – i den utsträckning som tillhandahållandet av tjänster enligt artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet likställs med tillhandahållandet av tjänster mot vederlag, bestämmelserna om uttag av mervärdesskatt således identiska. Enligt artikel 10.2 första meningen i sjätte direktivet inträder sålunda skattskyldigheten och skatten kan tas ut när tjänsterna utförs [56]. I det fall då en rörelsetillgång delvis används för privata ändamål sker uttaget av mervärdesskatt således vid tidpunkten för denna användning. I fråga om de varor (och tjänster) som konsumeras omedelbart förefaller det vara rimligt att anse att mervärdesskatten ska betalas en enda gång, det vill säga i den skattskyldiges deklaration för den berörda deklarationsperioden, eftersom

56 — Det ska påpekas att enligt artikel 10.2 tredje meningen i direktivet ges medlemsstaterna även möjlighet att fastställa bestämmelser om att kontinuerliga tillhandahållanden av tjänster som sker över en viss tidsperiod i vissa fall ska anses vara utförda åtminstone med ett års intervaller. Denna möjlighet, som även den nederländska regeringen har hänvisat till i sitt skriftliga yttrande angående det tillhandahållande av tjänster som avses i artikel 6.2 i sjätte direktivet, infördes i sjätte direktivet först i samband med antagandet av rådets direktiv 2000/65/EG av den 17 oktober 2000 om ändring av direktiv 77/388 vad gäller bestämning av vilka personer som ska vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt (EGT L 269, s. 44), vars bestämmelser medlemsstaterna skulle införliva i sina lagar och författningar senast den 31 december 2001. Artikel 10.2 tredje meningen i sjätte direktivet är av tidsmässiga skäl således inte tillämplig på de faktiska omständigheterna i tvisten vid den nationella domstolen som, såsom redan angetts, endast avser VNLTO:s taxeringsperiod för år 2000.

medlemsstaterna enligt artikel 22.4 i sjätte direktivet har behörighet att fastställa denna period. Såsom Förenade kungarikets regering har angett i sitt skriftliga yttrande har detta synsätt inte endast fördelen av att vara enkelt utan kan även säkerställa likabehandling av slutkonsumenten. Denne kan inte sprida effekten av mervärdesskatten över en längre period än den som avser den faktiska användningen av en vara eller en tjänst som konsumeras omedelbart.

88. Vad beträffar investeringstjänsterna anser jag, i likhet med vad Förenade kungarikets regering har angett, att inget hindrar att en medlemsstat kan sprida ut den utgående mervärdesskatten under den ifrågavarande tjänstens avskrivningsperiod eller, i likhet med vad domstolen har medgett i fråga om anläggningstillgångar, under en kortare period som exempelvis motsvarar den period för jämkning av avdrag som föreskrivs i artikel 20 i sjätte direktivet [57].

89. Vad slutligen beträffar den del av tolkningsfrågan som avser fastställandet av underlaget för mervärdesskatt för de varor eller tjänster som inte avskrivs, ska det erinras om att enligt artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet utgörs den i fråga om de transaktioner som avses i artikel 6.2 i detta direktiv av de kostnader som den skattskyldige har haft för tillhandahållandet av tjänsterna. Detta begrepp motsvarar de kostnader som belöper på tillgången [58] men även kostnader i samband med förvärvet av tillgången utan vilka användningen för privat bruk inte har kunnat äga rum [59]. Icke desto mindre har domstolen slagit fast att bestämmelserna i sjätte direktivet inte innehåller erforderliga uppgifter för att erhålla en enhetlig och exakt definition av den hela kostnad som är aktuell och att medlemsstaterna därför åtnjuter ett visst utrymme för skönsmässig bedömning när det gäller dessa bestämmelser, förutsatt att de inte förbiser den ifrågavarande bestämmelsens syfte och placering i sjätte direktivets systematik [60].

90. Härvidlag framgår det av den nederländska regeringens skriftliga yttrande i huvudsak att enligt de nederländska bestämmelserna förknippas fastställandet av alla de omständigheter som ska beaktas vid beräkningen av beskattningsunderlaget för det tillhandahållande av tjänster som avses i artikel 6.2 i direktivet med det fastställande som gäller för ”normala” tillhandahållanden av tjänster mot vederlag. Det ska enligt min mening ankomma på den hänskjutande domstolen att mot bakgrund av de principer som åberopats i föregående punkt i detta förslag till avgörande pröva huruvida detta likställande – genom att det hänförs till hur underlaget för mervärdesskatt ska fastställas – bland annat är förenligt med principen om skatteneutralitet.

57 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Wollny (ovan fotnot 10), punkterna 42 och 48.

58 — Domarna i målen Enkler (ovan fotnot 13), punkt 36, och Wollny (ovan fotnot 10), punkt 27.

59 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Wollny (ovan fotnot 10), punkt 27.

60 — Ibidem, punkt 28.

VI — Förslag till avgörande

91. Mot bakgrund av vad som ovan anförts föreslår jag att domstolen ska besvara begäran om förhandsavgörande från Hoge Raad der Nederlanden på följande sätt:

Artikel 6.2 första stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995, ska tolkas så att den inte är tillämplig i fråga om användningen av en anläggningstillgång som hänförts till rörelsen för den skattskyldiges icke-ekonomiska verksamhet för vilken mervärdesskatt inte ska betalas.