

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

F.G JACOBS

föredraget den 20 januari 2005¹

1. I förevarande mål har Hoge Raad (högsta domstolen) i Nederländerna begärt att EG-domstolen skall klargöra vissa aspekter av reglerna om avdrag för ingående mervärdesskatt och jämkning av denna när anläggningstillgångar delvis används för beskattade² utgående transaktioner och delvis för privat bruk.

Gemenskapens mervärdesskattebestämmelser

Grundbestämmelserna

2. Den nederländska domstolen vill i huvudsak få klarhet i om en nationell bestämmelse enligt vilken det inte är tillåtet att ta upp sådana tillgångar i sin helhet som rörelsetillgångar, och behandla det privata bruket av dem som ett tillhandahållande mot vederlag, är förenlig med gemenskapsrätten.

3. Mervärdesskattesystemets kärna beskrivs i artikel 2 i första mervärdesskattedirektivet:³

”Principen om det gemensamma systemet för mervärde[s]skatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

1 — Originalspråk: engelska.

2 — Trots att ordet taxable (skattepliktiga) används i den engelska versionen av direktivet (medan den franska versionen använder uttrycket opérations taxées — se punkt 8 nedan), så föredrar jag i detta sammanhang att använda ordet taxed (beskattade) snarare än taxable (skattepliktiga) i fråga om transaktioner på vilka mervärdesskatt tas ut. De skiljs på detta sätt från, å ena sidan, transaktioner som omfattas av skattens tillämpningsområde, men som är undantagna från skatt och, å andra sidan, transaktioner som inte omfattas av skattens tillämpningsområde.

3 — Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT P 71, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3).

På varje transaktion skall mervärde[s]skatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärde[s]skattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna.

6. Mervärdesskattens tillämpningsområde definieras i artikel 2. Enligt denna omfattar de skattepliktiga transaktionerna "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap", samt införsel av varor.

Det gemensamma systemet för mervärde[s]skatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet."

4. Inom detta system av successiva skatteuttag och skatteavdrag belastas en näringsidkare således inte slutgiltigt med mervärdesskatt på de varor och tjänster han förvärvar för affärsändamål. Efter detaljhandelsledet — och i fråga om alla transaktioner som inte sker inom ramen för näringsverksamhet — sker varken uttag av eller avdrag för mervärdesskatt.

7. En "skattskyldig person" definieras i artikel 4.1 som en person som bedriver någon form av ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte eller resultat. Ekonomisk verksamhet omfattar enligt artikel 4.2 "alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster", liksom "[u]tnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav".

5. Mer detaljerade bestämmelser finns i sjätte mervärdesskattedirektivet.⁴

8. Avdragsrättens huvuddrag beskrivs i artikel 17 i sjätte direktivet. I artikel 17.2 stadgas följande: "I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala a) Mervärde[s]skatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person ..." Den rätten inträder enligt artikel 17.1 samtidigt med skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

4 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT 1977 L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

9. Eftersom avdragsrätten endast uppkommer i fråga om varor som används i samband med beskattade transaktioner, saknas avdragsrätt om varorna används för transaktioner som är undantagna från skatt, det vill säga de som särskilt anges i artikel 13 i direktivet, eller i samband med transaktioner som helt faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde, som exempelvis sådana som inte sker mot vederlag eller som inte utförs av en skattskyldig person i denna egenskap, särskilt som ett led i en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.

A — Problem i samband med "blandad" användning

10. De svårigheter som uppstår när beskattade leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster till en skattskyldig person, oberoende av orsak, delvis används för beskattade utgående transaktioner och delvis för andra ändamål behandlas i ett antal bestämmelser. Givetvis är det i sådana situationer viktigt att upprätthålla distinktionen mellan beskattade transaktioner och andra transaktioner och sambandet mellan avdragen för ingående skatt och uttaget av utgående skatt.

11. Två typer av "blandad" användning behandlas. Å ena sidan förekommer situationer där en skattskyldig person förvärvar varor inom ramen för sin rörelse och

använder dem delvis för rörelsen och delvis för icke affärsrelaterade ändamål. Å andra sidan förekommer situationer där en verksamhet omfattar både beskattade och icke beskattade utgående transaktioner.

12. För det första föreskrivs följande i fråga om privat användning av rörelsetillgångar och jämförbara situationer i artikel 5.6 i direktivet: "Uttag som en skattskyldig person gör av varor i rörelsen för eget eller personalens privata bruk, eller överlåtelse därav utan ersättning, eller mer generellt sådana uttag för andra ändamål än rörelsen skall, då mervärde[s]skatten på varorna i fråga eller de[r]as beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgill, behandlas som leverans mot vederlag."

13. I artikel 6.2 föreskrivs på motsvarande sätt följande angående tjänster: "Följande skall behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag:

- a) Användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar för den skattskyldiges eget eller personalens privata bruk, eller mer generellt sådan användning för andra ändamål än hans rörelse, om mervärde[s]skatten på dessa varor är helt eller delvis avdragsgill.

b) Tillhandahållande 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.

liknande varors inköpspris eller, i avsaknad av något inköpspris, självkostnadspriset, bestämda vid tidpunkten för tillhandahållandet.

Medlemsstaterna får göra undantag från bestämmelserna i denna punkt, om sådana undantag inte leder till snedvridning av konkurrensen.”

c) När det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 6.2: Den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna.

14. Med förbehåll för det eventuella undantag som avses i artikel 6.2 innebär dessa två bestämmelser således att en skattskyldig person, när han levererar varor eller tjänster från sin verksamhet till sig själv, för icke affärsrelaterade ändamål, skall ta ut mervärdesskatt av sig själv.

...”

15. Beskattningsunderlaget fastställs i dessa fall enligt artikel 11 A.1 på följande sätt:

16. För det andra behandlas i artikel 17.5 i sjätte direktivet situationer där varor och tjänster används av en skattskyldig person både för transaktioner som grundar rätt till avdrag för mervärde[s]skatt och för transaktioner som inte ger rätt till avdrag. Avseende dessa fall föreskrivs i artikel 17.5 första stycket att ”bara den andel av mervärde[s]skatten [skall] vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna”.

” ...

b) När det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 5.6 ...: Varornas eller

17. I artikel 17.5 andra stycket föreskrivs att den andelen i princip skall fastställas enligt artikel 19. Där definieras den i huvudsak som den del av omsättningen per år som kan hänföras till transaktioner för vilka mervär-

desskatten är avdragsgill, delad med den totala omsättningen.⁵

18. Vidare föreskrivs i artikel 20 i sjätte direktivet att avdraget för ingående skatt vid behov skall jämkas.

2. När det gäller anläggningstillgångar, skall jämkningen fördelas över fem år inklusive det år då varorna förvärvades eller tillverkades. Den årliga jämkningen skall endast ske med avseende på en femtedel av den skatt som belastar varorna. Jämkningen skall göras på grundval av variationerna i avdragsrätt under de följande åren jämfört med den som gällde det år då varorna förvärvades eller tillverkades.

...

"1. Det ursprungliga avdraget skall jämkas enligt de förfaranden som fastställs av medlemsstaterna, särskilt

När det gäller fast egendom förvärvad som anläggningstillgångar kan jämkningsperioden förlängas till högs. 20 år.

a) när det ursprungliga avdraget var högre eller lägre än vad den skattskyldiga personen hade rätt till,

..."

b) när det efter det att deklarationen är gjord, inträffar någon förändring i de faktorer som använts för att bestämma avdragsbeloppet ...

"Övergångsbestämmelser" angående undantag från avdrag

5 — Enligt artikel 17.5 har medlemsstaterna dock rätt att modifiera den bestämmelsen inom vissa gränser. Särskilt medges alternativet att föra separata räkenskaper för skattepliktiga och icke skattepliktiga rörelsegrenar, och en möjlighet att fastställa den avdragsgilla andelen av den ingående skatten med utgångspunkt från hur varorna används. Exempelvis skulle hälften av den ingående skatten vara avdragsgill för varor som till hälften används för skattepliktiga utgående transaktioner och till hälften för icke skattepliktiga utgående transaktioner, oberoende av det relativa värdet av de två typerna av utgående transaktioner.

19. Enligt artikel 17.6 i sjätte direktivet skall rådet enhälligt på kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte skall berättiga till avdrag för mervärdesskatt. Särskilt anges

att mervärdesskatt under inga förhållanden skall vara avdragsgill på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, till exempel sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller underhållning.

"1. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiges företag, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

20. För att reglera situationen i avvaktan på att rådet fattar beslut föreskrivs följande i artikel 17.6: "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."

a) Mervärdesskatt som skall betalas med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits honom;

...

21. Reglerna i fråga har faktiskt inte antagits, vilket innebär att övergångsbestämmelsen fortfarande är tillämplig.

4. Vissa varor och tjänster får undantas från avdragssystemet, i synnerhet de som helt eller delvis kan användas för den skattskyldiga personens eller dennes personals privata bruk."

22. Omedelbart innan sjätte direktivet trädde i kraft låg andra direktivet⁶ till grund för de dåvarande medlemsstaternas (däribland Nederländernas) mervärdesskattelagstiftning. I artikel 11 i det direktivet föreskrevs särskilt följande:

23. Artikel 11.1 var således föregångare till artikel 17.2 i sjätte direktivet,⁷ och syftet med artikel 11.4 var i stort sett detsamma som syftet med artikel 5.6 och artikel 6.2 i sjätte direktivet, även om lydelsen var en annan.

6 — Rådets andra direktiv 67/228 av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Struktur och procedurer för tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet (EGT P 71, s. 1303).

7 — Se ovan punkt 8.

Relevant nederländsk lagstiftning

24. I Nederländerna regleras mervärdesskatten i 1968 års Wet op de Omzetbelasting (mervärdesskattelag) och i tillämpningsföreskrifterna till denna, Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting. Enligt Hoge Raad har dessa nedan angivna verkan.

25. En näringsidkare har enligt artiklarna 2 och 15.1 i 1968 års lag rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt han betalar för varor eller tjänster som tillhandahålls av en annan näringsidkare, i den mån dessa används inom ramen för hans rörelse. När varor eller tjänster således används för både affärsrelaterade och icke affärsrelaterade (särskilt privata) ändamål, saknas avdragsrätt för den icke affärsrelaterade användningen.

26. I artikel 15.4 i den ovannämnda lagen föreskrivs att förhållandet mellan affärsrelaterade och icke affärsrelaterade ändamål skall fastställas när varorna tas i bruk. I artikel 12.3 i Uitvoeringsbeschikking, som baseras på artikel 15.6 i lagen, föreskrivs att den avdragna skatten, i deklarationen för räkenskapsårets sista skatteperiod, skall beräknas på nytt på grundval av uppgifterna för hela räkenskapsåret. Ingen påföljande

omräkning eller revision av avdraget är möjlig, och inte heller föreskrivs i lagen, som i artikel 6.2a i sjätte direktivet, något senare påförande av skatt på egna uttag.

27. Reglerna i Uitvoeringsbeschikking fastställdes år 1969 för att genomföra artikel 11.1 i andra mervärdesskattedirektivet. Med avseende på artikel 17.6 i sjätte direktivet föregick de således det direktivets ikraftträdande.

Bakgrund, det nationella förfarandet och tolkningsfrågorna

28. I mars 1997 förvärvade P. Charles och T.S. Charles-Tijmens (nedan kallade klagandena) gemensamt en semesterstuga i Nederländerna. Den var avsedd för såväl uthyrning som privat bruk och användes under den aktuella perioden på detta sätt, fördelat på 87,5 procent uthyrning och 12,5 procent privat bruk.

29. I enlighet med gemenskapsrättsliga och nationella bestämmelser är uthyrningen en beskattad transaktion, och klagandena utgör i detta avseende en enda skattskyldig person.

30. I sin mervärdesskattedeclaration för andra kvartalet 1997 gjorde klagandena först avdrag för 87,5 procent av den ingående skatten på stugan, vilket medförde en återbetalning med 91 NLG. Detta bifölls genom ett beslut av den 1 oktober 1997. Senare intog de dock ståndpunkten att den påförda ingående skatten var avdragsgill till 100 procent. De ifrågasatte beslutet på denna grund och krävde återbetalning med ytterligare 13 NLG. Skattemyndigheten förklarade att invändningen inte kunde tas upp till prövning i sak.

31. Klagandena väckte därefter talan mot beslutet vid den regionala appellationsdomstolen *Gerechthof te 's-Hertogenbosch*, som fastställde beslutet genom ett beslut av den 1 oktober 1997. *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* slog fast att stugan användes för mervärdesskattepliktig näringsverksamhet, men även för privata ändamål, vilket innebär att de inte kunde medges avdrag för all skatt som var hänförlig till stugan. Enligt den domstolen utgör artiklarna 6.2 och 17.2 i sjätte direktivet inte hinder för en begränsning av avdragsrätten, eftersom medlemsstaterna med stöd av artikel 17.6 får bibehålla alla de undantag från avdragsrätten som föreskrevs i deras nationella lagstiftning när direktivet trädde i kraft. Eftersom de berörda nederländska bestämmelserna inte har ändrats sedan dess, står det utom allt rimligt tvivel att en begränsning för avdragsrätten som den ifrågavarande skall vara tillåten.

32. Målet har nu överklagats vidare till Hoge Raad, som anser att två av grunderna för överklagandet aktualiserar gemenskapsrättsliga frågor.

33. Klagandena har för det första gjort gällande att det delvisa undantaget från avdragsrätt strider mot sjätte direktivet. Av artikel 6.2 följer att den privata användningen av stugan skall utgöra en beskattad tjänst eftersom de har valt att ta upp hela stugan som en rörelsetillgång. Enligt artikel 17.2 har de därför rätt att göra avdrag för hela den ingående mervärdesskatten.

34. De har för det andra ifrågasatt *Gerechthofs* bedömning av artikel 17.6 i sjätte direktivet. När direktivet trädde i kraft föreskrevs inte något sådant undantag från avdragsrätt som nämns i den bestämmelsen, annat än i fråga om motorfordon. Artikel 17.6 gäller endast sådana undantag som avses i artikel 11.4 i andra mervärdesskatte-direktivet med avseende på "vissa varor och tjänster". Det delvisa undantaget från avdragsrätt i artikel 15.1 i 1968 års lag baserades inte på den bestämmelsen och är inte av den karaktären. I fråga om sådan egendom som den berörda stugan förelåg inget lagstadgat undantag från den avdrags-

rätt som avses i artikel 11.4 i andra mervärdesskattedirektivet, varför artikel 17.6 i sjätte direktivet inte gör ett partiellt undantag från avdragsrätten befogat.

35. Hoge Raad noterar efter en jämförelse mellan de berörda gemenskapsrättsliga och nationella bestämmelserna att båda tjänar samma syfte och kan ha samma effekt och att eventuella skillnader, i den mån konkurrensen inte snedvrids, kan betraktas som undantag som är tillåtna enligt artikel 6.2 i sjätte direktivet.

36. Hoge Raad har dock pekat på att effekterna inte alltid är desamma. Enligt direktivet har den skattskyldige omedelbar rätt till fullt avdrag, och det förekommer inga jämkningar för privat användning förrän en sådan äger rum. Enligt den nederländska lagstiftningen skall den framtida privata användningens omfattning fastställas under det första året, rätten till avdrag bortfaller i motsvarande omfattning och bestämmelser om jämkning när användningsgraden ändras under påföljande år saknas. Den skattskyldige ges en otillbörlig förmån om han senare ökar sin privata användning och ändå saknas en mekanism för att förhindra manipulationer i det syftet, som eventuellt kan snedvrیدا konkurrensen. Omvänt innebär en minskning av den privata användningen en oomtvärad mervärdesskatteböroda för den skattskyldige.

37. Hoge Raad har därför begärt ett förhandsavgörande från domstolen angående huruvida ett sådant lagstadgat system som det beskrivna, som antogs före sjätte direktivet, är förenligt med detta direktiv och särskilt med artiklarna 17.1, 17.2, 17.6 och 6.2 i detta, när det enligt detta system inte är möjligt att

— fullt ut ta upp en anläggningstillgång eller liknande vara eller tjänst i företagets förmögenhet när förvärvaren använder denna vara eller tjänst såväl för företagets bruk som för annat bruk (särskilt för privat bruk), och

— det följaktligen inte heller är möjligt att omedelbart göra avdrag för hela den mervärdesskatt som fakturerats vid förvärvet av denna vara eller tjänst och

— det inte föreskrivs att mervärdesskatt skall tas ut härför enligt artikel 6.2 a i sjätte direktivet.

38. Den nederländska regeringen och kommissionen har ingivit skriftliga yttranden och de har båda, i likhet med klagandena i målet vid den nationella domstolen och den tyska regeringen, besvarat två skriftliga frågor från domstolen. Vid förhandlingen framförde den tyska och den nederländska regeringen samt kommissionen muntliga yttranden.

merna i sjätte direktivet¹⁰ och av räckvidden av det undantag som föreskrivs i artikel 6.2 sista meningen,¹¹ samt en granskning av effekterna av dessa mekanismer beroende på om tillgångar räknas som rörelsetillgångar eller privata tillgångar.¹² Jag kommer även särskilt att granska de komparativa effekterna av att, å ena sidan, inte ta upp tillgångarna som rörelsetillgångar och att, å andra sidan, räkna dem som sådana, men behandla den privata användningen av dem som ett tillhandahållande mot vederlag.¹³ Avslutningsvis kommer jag att granska räckvidden av det tillstånd att bibehålla befintlig lagstiftning som föreskrivs i artikel 17.6.¹⁴

Bedömning

39. Frågorna från Hoge Raad och yttrandena vid domstolen aktualiserar ett antal frågor vars inbördes förhållande är komplicerat. Därför kan en kort redogörelse för hur jag har för avsikt att behandla dem vara värdefull i detta skede.

Valmöjligheten enligt nederländsk rätt

40. Efter en redovisning av de relevanta dragen i den nederländska lagstiftningen⁸ kommer jag att granska kravet enligt domstolens rättspraxis på att en skattskyldig person skall ha rätt att inkludera en tillgång som delvis används för privata ändamål i sin verksamhet.⁹ Detta kommer att innebära en bedömning av de olika relevanta mekanis-

41. Den nederländska regeringen har inledningsvis förnekat att en skattskyldig person som förvärvar en tillgång som används för både affärsändamål och privata ändamål enligt nederländsk rätt saknar möjlighet att helt ta upp den som en rörelsetillgång. Den har ingivit ett exemplar av ett cirkulär som innehåller ett beslut från finansministeriet av den 27 november 2002, i vilket valmöjligheten bekräftas. Vid förhandlingen tillbaka-

8 — Punkterna 41–46.

9 — Punkt 46 och följande punkter.

10 — Punkterna 51–61.

11 — Punkterna 62–71.

12 — Punkterna 73–82.

13 — Punkterna 83–90.

14 — Punkterna 93–103.

visades detta av klagandenas ombud, medan den nederländska regeringen vidhöll att det enligt en administrativ regel fanns en val-möjlighet.

- att det administrativa beslutet i fråga fattades år 2002 medan den tidsperiod som behandlas i målet vid den nationella domstolen omfattar beskattnings-året 1997,

42. Domstolen saknar behörighet att tolka den nederländska lagstiftningen och skall utgå från den hänskjutande domstolens beskrivning av den nationella rätten. Hoge Raads fråga gäller uttryckligen en rättslig situation där det "inte är möjligt att fullt ut ta upp en tillgång ... som en rörelsetillgång när förvärvaren använder denna vara ... såväl för företagets bruk som för annat bruk (särskilt för privat bruk)".

- att det i beslutet uttryckligen anges att när skattebetalaren väljer att helt ta upp en tillgång som en rörelsetillgång bortfaller rätten till avdrag i den mån denna tillgång inte används för affärsändamål, att detta undantag från avdragsrätt baseras på artikel 17.6 i sjätte direktivet, och

43. Noteras kan dock

- att möjligheten att från början göra ett val i detta avseende inte tycks vara förenad med en möjlighet till senare jämkning för att beakta ändringar i användandet.

- att den nederländska regeringen har hänvisat till ett administrativt beslut, medan domstolen vid flera tillfällen har påpekat att nationell lagstiftnings oförenlighet med gemenskapsrättsliga bestämmelser endast kan avhjälpas genom tvingande nationella bestämmelser av samma rättsliga dignitet som den ifrågasatta lagstiftningen,¹⁵

Ifrågasatta särdrag i det nederländska systemet

44. Det beskrivna systemet skiljer sig utan tvekan från den mekanism som anges i artikel 6.2 i sjätte direktivet. De två mekanismerna har kanske i huvudsak samma syfte, men som Hoge Raad har förklarat skiljer sig deras effekter sannolikt i praktiken, särskilt

¹⁵ — Se, exempelvis, dom av den 13 juli 2000 i mål C-160/99, kommissionen mot Frankrike (REG 2000, s. I-6137), punkt 23.

om graden av privat användning av en tillgång som förvärvats för både affärsändamål och privata ändamål förändras över tiden.

Krav på att en valmöjlighet skall föreligga

45. Det måste fastställas om det nederländska systemets särdrag ändå kan vara förenliga med bestämmelserna i sjätte direktivet.

47. Domstolen har upprepade gånger slagit fast att "en skattskyldig ... vad gäller tillämpningen av sjätte direktivet, kan välja om han önskar låta den del av en tillgång som används för privat bruk ingå i rörelsen".¹⁶

46. De aspekter som Hoge Raad har beskrivit i sina tolkningsfrågor är att i) en tillgång som används både för affärsrelaterade ändamål och icke affärsrelaterade ändamål kan inte helt tas upp som en rörelsetillgång, och därför ii) kan inte ingående skatt på denna tillgång dras av fullt ut och iii) det saknas bestämmelser om att mervärdesskatt skall tas ut på den privata användningen av tillgången. Den andra och tredje av dessa aspekter är uppenbarligen direkta och automatiska följder av det första, men jag skulle vilja komplettera med en annan viktig aspekt, som är en mindre uppenbar följd och som Hoge Raad har uppmärksammat i sitt resonemang. Nämligen att iv) sedan tillgångarna har fördelats mellan rörelsetillgångar och privata tillgångar kan den fördelningen inte jämkas efter det första årets utgång.

48. Till den del detta inte är möjligt enligt de nederländska reglerna skulle dessa således vara oförenliga med direktivet.

49. Den nederländska regeringen har dock gjort gällande att regeln å ena sidan uppfyller kraven i artikel 17.2 i sjätte direktivet att avdrag inte får ske avseende tillgångar som används av en skattebetalare för transaktioner som inte är skattepliktiga och att den å andra sidan uppfyller syftet i artikel 6.2 att säkerställa att skattskyldiga personer och slutkonsumenter behandlas lika.¹⁷ Denna regering anser i likhet med kommissionen att skillnader mellan de nederländska reglerna och artikel 6.2 kan föreligga med beaktande av möjligheten att göra undantag

16 — Dom av den 8 maj 2003 i mål C-269/00, Seeling (REG 2003, s. I-4101), punkt 40. Se även dom av den 4 oktober 1995 i mål C-291/92, Armbrrecht (REG 1995, s. I-2775), punkt 20, och av den 8 mars 2001 i mål C-415/98, Bakcsi (REG 2001, s. I-1831), punkt 25.

17 — Dom av den 26 september 1996 i mål C-230/94, Enkler (REG 1996, s. I-4517), punkt 35. För en mer fullständig redogörelse för hur lika behandling säkerställs, se generaladvokaten Ruiz-Jarabos förslag till avgörande av den 23 november 2004 inför dom i mål C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, punkterna 24–32.

enligt artikel 6.2 sista meningen.¹⁸ Vid förhandlingen begärde den tyska regeringen dessutom uttryckligen att domstolen skulle ompröva sin rättspraxis enligt vilken en skattskyldig person i samtliga fall har en valmöjlighet i fråga om möjligheten att inkludera tillgångar i rörelsen.

som är undantagna från skatt eller som inte omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde, förekommer inte utgående skatt och inget avdrag görs för ingående skatt.

50. Frågan bör därför studeras mer ingående.

53. Svårigheter kan uppkomma när de två typerna av användning av tillgångarna överlappar varandra eller blandas.

B — Relevanta problem och lösningar inom ramen för mervärdesskattedirektivens system

51. Inom ramen för det system som inrättas genom mervärdesskattedirektiven är det ett axiom att, å ena sidan, ingående skatt på varor som används av en skattskyldig person i samband med hans beskattade affärstransaktioner skall vara avdragsgill medan, å andra sidan, den slutliga konsumtionen för privata ändamål skall belastas med skatt fullt ut.

54. I sjätte direktivet föreskrivs två metoder för att undvika dessa svårigheter, men de är tillämpliga under skilda omständigheter och inte inbördes lätt utbytbara.

52. Avdraget för ingående skatt är knutet till uttaget av utgående skatt, vilket innebär att när tillgångar som förvärvats av en skattskyldig person används för transaktioner

55. Den första metoden gäller situationer där den skattskyldige i egenskap av privatperson konsumerar varor eller tjänster som ursprungligen ansågs avsedda för beskattade ändamål och avseende vilka avdrag för ingående skatt således ursprungligen gjordes. I mål som i likhet med det förevarande gäller tjänster, anses den skattskyldige enligt de i stora drag parallella bestämmelserna i artikel 5.6, där den slutliga konsumtionen avser varor, respektive artikel 6.2 nämligen agera i den dubbla egenskapen av näringsidkare och privat köpare, vilket innebär att han måste redovisa den utgående mervärdesskatten på "transaktionen".

18 — Se punkt 10 ovan.

56. Den andra metoden är det proportionella avdragssystem som regleras i artiklarna 17.5 och 19, när en rörelse genomför såväl beskattade som icke beskattade transaktioner. Grundregeln är att den andel av den ingående skatten, beräknad på årsbasis, som motsvarar nettovärdet av de beskattade utgående transaktionerna delat med nettovärdet av samtliga utgående transaktioner inom rörelsen är avdragsgill.

57. I artikel 20 föreskrivs vidare att avdragen skall jämkas bland annat om en förändring sker beträffande de faktorer som använts för att fastställa det avdragsgilla beloppet. Sannolikheten för en sådan förändring är betydande i fråga om anläggningstillgångar, eftersom dessa ofta används under en följd av år och eftersom deras ändamål kan förändras. Därför tillämpas en jämningsperiod på fem år, som kan utsträckas till 20 år i fråga om fast egendom, med olika stora avdrag som sprids över hela perioden.¹⁹

58. Huvuddragen i de två systemen bör jämföras.

59. Båda systemen är för det första endast tillämpliga när beskattade tillgångar förvärvas inom ramen för en rörelse. Artiklarna 5.6 och 6.2 avser varor som ingår i en rörelses tillgångar eller tjänster som tillhandahålls av en rörelse. Artikel 17.5 avser varor och tjänster som används av en skattskyldig person såväl för beskattade som icke beskattade transaktioner — det vill säga transaktioner som är undantagna från skatt. Ingen av dessa regelsystem är tillämpliga när en skattskyldig person förvärvar varor i egenskap av privatperson eller använder dem för transaktioner som faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde. I dessa fall är den ingående skatten aldrig avdragsgill och transaktionerna undantas från beräkningen av den avdragsgilla andelen.²⁰ Om en skattskyldig person överför tillgångar som han förvärvat i egenskap av privatperson till sin rörelse omfattas inte heller dessa av mervärdesskattens tillämpningsområde, eftersom han inte skulle agera "i denna egenskap" utan som privatperson.

60. För det andra är båda systemen utformade för att garantera en överensstämmelse mellan avdraget för ingående skatt och uttaget av utgående skatt, de fungerar nämligen som spegelbilder av varandra. I artiklarna 5.6 och 6.2 föreskrivs att när ett avdrag för ingående skatt har gjorts, måste utgående skatt tas ut på transaktioner som annars — eftersom de inte sker mot vederlag — skulle falla utanför mervärdesskattens tillämpningsområde. I artikel 17.5 föreskrivs att i den mån ingen utgående skatt kan tas ut

¹⁹ — För praktiska exempel på hur systemet fungerar när användningen av anläggningstillgångar varierar från år till år, se Farmer P. och Lyal R., *EC Tax Law* (1994), s. 196, och Terra B. J.M., *Europees indirect belastingrecht* (2002), s. 459.

²⁰ — Se, senast, dom av den 29 april 2004 i mål C-77/01, EDM (REG 2004, s. I-4295), punkterna 53 och 54.

därför att transaktionen är undantagen från skatt, föreligger inte någon motsvarande avdragsrätt för den ingående skatten. Om det således skall förekomma någon överlappning mellan de två systemen, måste det första steget vara att tillämpa artiklarna 5.6 och 6.2, så att den privata användningen blir en beskattad utgående transaktion. Därefter skall alla beskattade utgående transaktioner, inklusive den privata användningen, läggas samman och, för tillämpningen av artikel 17.5, särskiljas från utgående transaktioner som är undantagna från skatt.

Hur långt sträcker sig möjligheten att göra undantag enligt artikel 6.2?

62. I artikel 6.2 definieras vissa kategorier av "transaktioner" som skall behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag, trots att det normalt inte sker mot vederlag och således annars skulle falla utanför mervärdesskattens tillämpningsområde.

63. Enligt artikel 6.2 sista meningen får medlemsstaterna "göra undantag från bestämmelserna i denna punkt", förutsatt att de inte leder till en snedvridning av konkurrensen.

64. Enligt min uppfattning innebär detta endast att medlemsstaterna, helt eller delvis, får avstå från att betrakta de berörda kategorierna av transaktioner som tillhandahållande av tjänster mot vederlag, med påföljd att de faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde. Medlemsstaterna ges dock inte rätt att lägga till regler eller ersätta regler med sådana som inte föreskrivs i sjätte direktivet.

61. Slutligen medges enligt båda systemen jämkning för ändrade omständigheter, men tillvägagångssättet skiljer sig mellan de två fallen. I fråga om artiklarna 5.6 och 6.2 sker jämkningen nämligen automatiskt, eftersom skatten påförs om och när konsumtionen sker. I fråga om artikel 17.5 beräknas avdragsrätten årligen och kan således variera från år till år och i artikel 20 stadgas vidare en flera år lång jämkningsperiod för anläggningstillgångar.

65. Denna tolkning följer av bestämmelsens ordalydelse och bekräftas av domstolens dom i målet *Cookie's World*.²¹

21 — Dom av den 11 september 2003 i mål C-155/01 (REG 2003, s. I-8785), punkterna 58 och 59. Se även dom av den 27 juni 1989 i mål 50/88, Kühne (REG 1989, s. 1925), punkterna 16–19.

66. Följaktligen förefaller inte medlemsstaterna med stöd av artikel 6.2 sista meningen ha rätt att vägra en skattskyldig person valet att ta upp tillgångar som används både yrkesmässigt och privat bland sina rörelsetillgångar.

67. Däremot har de rätt att behandla den kostnadsfria privata användningen av dessa varor som ett vederlagsfritt tillhandahållande som därför inte skall beskattas, och som inte grundar en rätt till avdrag för ingående skatt på de tillgångar som använts på detta sätt.

68. Ytterligare tre anmärkningar är dock på sin plats i detta avseende.

69. Först och främst innebär visserligen inte artikel 6.2 sista meningen att medlemsstaterna har rätt att neka en skattskyldig person möjligheten att ta upp varor som används både yrkesmässigt och för privata ändamål bland sina rörelsetillgångar, men de förhindras inte heller uttryckligen att göra detta enligt den meningen eller något annat i det stycket. I artikel 6.2 behandlas bara situationer där varor har tagits upp som rörelsetillgångar och därefter använts för privata ändamål.

70. För det andra är det så att när varor inte tas upp bland en skattskyldig persons rörelsetillgångar undantas de generellt från mervärdesskattesfären. De omfattas således inte av vare sig artikel 5.6 och artikel 6.2 eller av artikel 17.5.

71. Om en medlemsstat, för det tredje, gör undantag från artikel 6.2 genom att alla eller vissa av de berörda tillhandahållandena betraktas som vederlagsfria, och således faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde, är effekten på sätt och vis jämförbar med effekten av att de berörda ingående transaktionerna undantas från rörelsetillgångarna. Det föreligger ingen rätt till avdrag för ingående skatt, och transaktionerna i fråga undantas dessutom, med avseende på artikel 17.5, från beräkningen av den avdragsgilla andelen.

72. Därför bör effekterna beaktas närmare av att varor som används både yrkesmässigt och privat tas upp som å ena sidan rörelsetillgångar och å den andra som privata tillgångar.

Konsekvenserna av att varor tas upp som rörelsetillgångar respektive privata tillgångar

73. När varor förvärfvas för att ingå i en skattskyldig persons rörelsetillgångar är den

mervärdesskatt som erläggs vid förvärvet omedelbart avdragsgill om varorna inte helt eller delvis skall användas i samband med transaktioner som inte belastas med skatt. När de i sin helhet skall användas på det sättet föreligger ingen avdragsmöjlighet över huvud taget. När de delvis skall användas på det sättet fastställs den avdragsgilla andelen enligt artikel 17.5. Vid den beräkningen förblir mervärdesskatten avdragsgill när den senare användningen inbegriper privat konsumtion, förutsatt att konsumtionen beskattas i enlighet med artikel 5.6 eller 6.2.

74. I det senare fallet kan den skattskyldige i vissa fall erhålla vissa skattelättnader genom tillämpningen av artiklarna 5.6 och 6.2, trots att hans privata konsumtion är mervärdesskattepliktig liksom alla andra privatpersoners konsumtion. Detta beror bland annat på följande:

- Avdraget är omedelbart, medan beskattningen är fördröjd och sprids över den period då den privata användningen sker; vilket kan vara fördelaktigt ur kassafördessynpunkt.

- Mervärdesskatt tas ut på kostnaden för de varor eller tjänster som används, och

den är sannolikt lägre än det pris som den skattskyldige kunde ha fått i egenkap av privatperson vid ett köp från en annan näringsidkare.

- I fråga om anläggningstillgångar, inklusive fast egendom, kan kostnaden för den skattskyldige för att tillhandahålla "tjänsten" att använda varan eller egendomen (och således den utgående skatten) vara särskilt låg i förhållande till förvärvskostnaden (och således den avdragsgilla ingående skatten), vilket innebär att den privata användningen faktiskt kommer att belastas med en lägre skatt. Denna fördel ökar sannolikt proportionellt mot andelen privat användning.

75. När en vara förvärvas som en privat tillgång för den skattskyldige faller den utanför mervärdesskattens tillämpningsområde, och avdragsrätt föreligger inte. Om varan används yrkesmässigt föreligger ändå ingen avdragsrätt därför att det är den egenkap i vilken en person förvärvar varorna som är avgörande för om en initial avdragsrätt föreligger²² och därför att en person som överför varor från sina privata tillgångar till sin rörelses tillgångar, eller som ställer dem till sin rörelses förfogande, inte tillhandahåller varor mot vederlag i egenkap av skattskyldig person. Eventuell ingående

22 — Dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz (REG 1991, s. I-3795; svensk specialutgåva, volym 11, s. I-299).

skatt på varor som förvärfvas privat och som sedan används yrkesmässigt blir således en del av varukostnaden, vilket innebär att den skattskyldige åläggs en skattebörda som mot bakgrund av principen om mervärdesskattens neutralitet kan synas olämplig.

76. Om en vara som används såväl privat som yrkesmässigt således tas upp som en privat tillgång kommer detta att missgynna den skattskyldige. Om den tas upp som en rörelsetillgång kan det innebära en fördel för honom när den privata användningen behandlas som en leverans mot vederlag enligt artiklarna 5.6 och 6.2.

77. Den fördel eller nackdel som uppstår för den skattskyldige har givetvis sin exakta motsvarighet i en minskad eller ökad skatteintäkt för skattemyndigheten.

78. Under dessa omständigheter är det uppenbart att valmöjligheten i fråga om att ta upp tillgångar som är föremål för en blandad användning som privata tillgångar eller rörelsetillgångar gynnar den skattskyldige, och denne kan förväntas välja att alltid ta upp dem som rörelsetillgångar. Omvänt kommer skattemyndigheterna att föredra en tvingande regel om att den andel som motsvarar den privata användningen skall tas upp som en privat tillgång.

79. Det kan med fog göras gällande att varor som används privat, eller den andel av dem som används på detta sätt, från förvärvsögonblicket skall falla utanför mervärdesskattesystemets tillämpningsområde, så att avdrag för ingående skatt aldrig sker. Emellertid beaktas härvid inte det faktum att när varorna tas upp som en privat tillgång saknas en jämningsmekanism för situationer där de senare används yrkesmässigt.

80. Klagandena i förevarande mål kan närmare bestämt ha förvärvat stugan i avsikt att tillbringa största delen av året där och exempelvis bara hyra ut den en och en halv månad. Enligt de nederländska reglerna, såsom dessa beskrivits, skulle de då ha tagit upp 12,5 procent som rörelsetillgång och 87,5 procent som en privat tillgång, vilket bara skulle ha givit rätt till avdrag för 12,5 procent av mervärdesskatten vid förvärvet. Följande år kunde de ha beslutat att de hellre ville bo någon annanstans eller att inkomsten av uthyrningen var otillräcklig, och de kunde därefter ha brukat stugan uteslutande för uthyrning. Varken de nederländska reglerna, såsom dessa beskrivits, eller sjätte direktivet innehåller bestämmelser om någon mekanism som gör det möjligt att genom att omvandla stugan till en rörelsetillgång få rätt till avdrag för den utestående andelen av den ingående skatten. Om klagandena senare skulle sälja stugan som en uthyrningsverksamhet skulle de dock tvingas ta ut mervärdesskatt på försäljningen.

81. När en tillgång däremot tas upp som en rörelsetillgång och därefter används privat erbjuds i artiklarna 5.6 och 6.2 i sjätte direktivet en jämningsmekanism, om än otillräcklig.

har även noterat att detta kan få konsekvenser som påminner om konsekvenserna av att undanta de använda tillgångarna från den skattskyldiges rörelsetillgångar.

82. Jag finner därför att domstolens rättspraxis, enligt vilken en skattskyldig person skall ha möjlighet att välja att ta upp tillgångar som används både yrkesmässigt och privat antingen som rörelsetillgångar eller som privata tillgångar, är befogad på grund av den omständigheten att han, även om detta kan medföra eventuella skattefördelar för honom, i annat fall skulle drabbas av en nackdel som är oförenlig med mervärdesskattens principer och som inte kan korrigeras. Det tycks inte heller enligt gällande lagstiftning — och kanske över huvud taget inte — finnas någon annan lösning som överensstämmer med principen om skattens neutralitet.

84. Skillnader mellan dessa två situationer kan dock urskiljas.

85. När varorna undantas från rörelsetillgångarna aktualiseras aldrig frågan om avdrag för ingående skatt. När de tas upp som en rörelsetillgång är den ingående skatten i princip omedelbart avdragsgill, antingen fullt ut eller till den del som fastställs med tillämpning av artiklarna 17.5 och 19. Vid beräkningen av den delen kan hänsyn inte tas till tillgångar som inte omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde.

Konsekvenserna av ett undantag från artikel 6.2

83. Jag har påpekat att räckvidden av det undantag som medges i artikel 6.2 sista meningen endast kan sträcka sig så långt att den privata användningen i fråga inte betraktas som ett tillhandahållande mot vederlag, och därmed inte omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde. Jag

86. Om en medlemsstat betraktar privat användning av en rörelsetillgång som undantagen från mervärdesskattens tillämpningsområde uppkommer svårigheter på grund av att en senare händelse — den privata användningen — verkar ha retroaktiv effekt på klassificeringen av den berörda ingående skatten och således på avdragsrätten för denna, även om den i princip var omedelbart avdragsgill. Det är som vi sett inte möjligt att i förväg bestämma den privata användningens faktiska framtida omfattning för att kunna undanta en korrekt andel av den ingående skatten från rätten till omedelbart avdrag.

87. I det avseendet kan det vara väsentligt att det inte är möjligt att göra undantag från bestämmelserna i artikel 5.6, som gäller privat konsumtion och inte användning av varor som utgör rörelsetillgångar. Mervärdesskatt tas således alltid ut på privat konsumtion, och det problem jag just har beskrivit undviks.

90. I fråga om anläggningstillgångar, i synnerhet fast egendom, medger den jämningsperiod som anges i artikel 20 således ett mer flexibelt tillvägagångssätt om privat användning inte behandlas som ett tillhandahållande mot vederlag än om den använda tillgången är undantagen från rörelsen. Därmed elimineras till stor del såväl den nackdel som drabbar den berörde skattskyldige i det senare fallet som den nackdel som han i vissa fall förorsakas vid en tillämpning av artikel 6.2.

88. I fråga om tjänster som består i användningen av rörelsetillgångar enligt artikel 6.2 kan man utgå från att användningen i fråga alltid kommer att avse anläggningstillgångar. Användningen av andra varor kommer antingen att inbegripa konsumtion eller vara sådan att en realistisk redovisningsmekanism för skatteändamål inte är tänkbar.

Slutsats angående artikel 6.2

91. Jag kommer därför till slutsatsen att nationell lagstiftning som inte ger en skattskyldig person rätt att välja att helt ta upp tillgångar som rörelsetillgångar när han använder dessa både inom rörelsen och utanför denna, särskilt när han använder dessa för privata ändamål, inte är förenlig med artikel 6.2 i sjätte direktivet och inte heller är tillåten enligt den sista meningen i denna artikel.

89. Även om användningen av en rörelsetillgång som av en medlemsstat inte anses falla inom mervärdesskattens tillämpningsområde inte kan beaktas vid beräkningen av den avdragsgilla andelen enligt artiklarna 17.5 och 19, kan den ändå beaktas inom ramen för artikel 20, som gäller jämkningar av det ursprungliga avdraget vid senare förändringar i de faktorer som använts för att bestämma det ursprungliga avdragsbeloppet.

92. Lagstiftning enligt vilken användningen av dessa tillgångar inte behandlas som ett tillhandahållande mot vederlag, varvid användningen således faller utanför mervär-

desskattens tillämpningsområde, kan dock vara tillåten enligt den ovannämnda meningens, förutsatt att den inte leder till en snedvridning av konkurrensen och att den tillämpas i kombination med det jämnings-system som föreskrivs i artikel 20 i sjätte direktivet.

Artikel 17.6

93. Härvid återstår att pröva om de berörda nederländska reglerna är tillåtna enligt artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet på den grunden att de utgör ett undantag från avdragsrätten som föreskrevs enligt nationell rätt innan direktivet trädde i kraft.

94. Eftersom Konungariket Nederländerna var bundet av de harmoniserade mervärdes-skatteregler som fastställdes i andra direktivet innan det sjätte direktivet trädde i kraft kan givetvis endast undantag som var förenliga med det andra direktivet anses tillåtna på den grunden.

95. I det sistnämnda direktivet föreskrevs i artikel 11.1 en generell avdragsrätt när varor eller tjänster används i samband med den skattskyldiges rörelse medan undantag från avdragssystemet enligt artikel 11.4 medgavs för "[v]issa varor och tjänster ..., i synnerhet

de som helt eller delvis kan användas för den skattskyldiga personens eller dennes personals privata bruk".

96. Både den hänskjutande domstolen och den nederländska regeringen har förklarat att de nationella reglerna antogs för att införliva artikel 11.1 i andra direktivet. Även bortsett från dessa uttalanden stöds den slutsatsen av att reglerna i fråga syftar till att begränsa avdraget till fall där varor används för affärsändamål.

97. Kommissionen anser att endast undantag som var tillåtna enligt artikel 11.4 i andra direktivet kan bibehållas enligt artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet. Den nederländska regeringen har dock gjort gällande att även regler som antogs enligt artikel 11.1 kan omfattas av den bestämmelsen.

98. Jag delar kommissionens uppfattning. Artikel 11.1 i andra direktivet ersattes av artikel 17.2 i sjätte direktivet. Den nationella lagstiftningen måste överensstämma med

den senare artikeln, jämförd med bland annat artiklarna 5.6 och 6.2, inom det tillämpningsområde som oförändrat övertagits från den föregående. Artikel 17.6 i sjätte direktivet ersätter dock artikel 11.4 i andra direktivet, men ger rätt att bibehålla undantag som var giltiga enligt den bestämmelsen.

99. Enligt lydelsen i artikel 11.4 i andra mervärdesskattedirektivet föreskrevs undantag från skatt för vissa typer av varor och tjänster — exempelvis bilar — i stället för ett generellt undantag för all privat användning, vilket bekräftas av domstolens rättspraxis angående artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet och den bestämmelsens lagstiftningsmässiga sammanhang.

100. I mitt förslag till avgörande i målet Lennartz²³ konstaterade jag att artikel 17.6 inte kan ligga till grund för bibehållandet av en allmän bestämmelse tillämplig på alla typer av kostnader som inbegriper såväl yrkesmässig som privat användning, och

domstolen intog samma ståndpunkt,²⁴ dock utan att uttryckligen hänvisa till artikel 17.6.

101. I målet kommissionen mot Frankrike²⁵ granskade jag bestämmelsen och den omgivande lagstiftningen mer ingående och av de källor jag citerade framgår att de typer av undantag som lagstiftaren avsåg gäller kategorier av kostnader som definieras med utgångspunkt från den typ av vara som förvärvas snarare än hur den används. Noteras kan att de mål i vilka domstolen har prövat en medlemsstats åberopande av artikel 17.6²⁶ andra stycket alltid tycks ha avsett detta slags undantag.

102. Denna ståndpunkt bekräftas särskilt i domstolens dom i målet *Royscot Leasing*,²⁷ vilket har påpekats både av Hoge Raad i beslutet om hänskjutande och av kommissionen i dennas yttrande.

103. De omtvistade reglerna tycks således inte kunna omfattas av artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet.

24 — Punkt 35.

25 — Mål C-43/96 (REG 1998, s. I-3903), punkt 12 och följande punkter i förslaget till avgörande.

26 — Jag tänker på dom av den 5 oktober 1999 i mål C-305/97, *Royscot Leasing* (REG 1999, s. I-6671), av den 19 september 2000 i mål C-177/99, *Ampafrance* (REG 2000, s. I-7013, av den 14 juni 2001 i mål C-345/99, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-4493), av den 8 januari 2002 i mål C-409/99, *Metropol* (REG 2002, s. I-81), och av den 14 juni 2001 i mål C-40/00, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-4539), samt domen i målet *Cookie's World*, ovan fotnot 21.

27 — Se ovan fotnot 26, punkt 20 och följande punkter i domen.

23 — Se ovan fotnot 22, punkterna 76–79.

Förslag till avgörande

104. Mot bakgrund av samtliga ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen besvarar de tolkningsfrågor som har ställts av Hoge Raad på följande sätt:

”Nationell lagstiftning som inte ger en skattskyldig person rätt att välja att i sin helhet ta upp en tillgång som en rörelsetillgång när han använder den både inom och utanför rörelsen, särskilt när han använder den för privata ändamål, är inte förenlig med artikel 6.2 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, och kan inte heller omfattas av tillämpningsområdet för det undantag som föreskrivs i artikel 6.2 sista meningen.

Nationell lagstiftning, enligt vilken användningen av en sådan tillgång inte behandlas som ett tillhandahållande mot vederlag, varvid användningen således faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde, kan dock omfattas av det undantaget, förutsatt att den inte leder till en snedvridning av konkurrensen och att den tillämpas i kombination med det jämkningssystem som föreskrivs i artikel 20 i sjätte direktivet.

Nationell lagstiftning, som gällde när sjätte direktivet trädde i kraft och som innehåller föreskrifter om ett allmänt undantag från avdragsrätten avseende samtliga varor och tjänster som används för icke affärsrelaterade ändamål, omfattas inte av tillämpningsområdet för artikel 17.6 andra stycket i det ovannämnda direktivet.”