

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 12 februari 2009 *

I mål C-515/07,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) genom beslut av den 2 november 2007, som inkom till domstolen den 22 november 2007, i målet

Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie

mot

Staatssecretaris van Financiën,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna R. Silva de Lapuerta (referent), E. Juhász, G. Arestis och J. Malenovský,

* Rättegångsspråk: nederländska.

generaladvokat: P. Mengozzi,
justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 16 oktober 2008,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Nederländernas regering, genom C. Wissels och M. de Grave, båda i egenskap av ombud,

- Tysklands regering, genom M. Lumma och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,

- Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, i egenskap av ombud,

- Förenade kungarikets regering, genom T. Harris, i egenskap av ombud, biträdd av K. Lasok, QC,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 22 december 2008 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- ¹ Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 6.2, 17.2 och 17.6 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat direktivet).

- ² Begäran har framställts i ett mål mellan Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (nedan kallad VNLTO) och Staatssecretaris van Financiën, avseende ett beslut varigenom Staatssecretaris i efterhand ålade VNLTO att betala mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

3 Artikel 2 i direktivet har följande lydelse:

”Mervärdesskatt skall betalas för

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

...”

4 I artikel 6.2 i direktivet föreskrivs följande:

”2. Följande skall behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag:

- a) Användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar för den skattskyldigas eget eller personalens privata bruk, eller mer generellt sådan användning för andra

ändamål än hans rörelse, om mervärdesskatten 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.

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

- 5 Artikel 17.2 och 17.6 i direktivet har följande lydelse:

”2. 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) Mervärdesskatt 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.

...

6. 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.”

De nationella bestämmelserna

- 6 Artikel 2 i 1968 års lag om omsättningsskatt (Wet op de omzetbelasting 1968) har följande lydelse:

”Den skatt som har tagits ut för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster till näringsidkaren, för näringsidkarens gemenskapsinterna anskaffande av varor och för import av varor som är avsedda för näringsidkaren, får dras av från den skatt som ska betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster.”

7 Artikel 15 i nämnda lag har följande lydelse:

”1. Den avdragsgilla skatt som avses i artikel 2 utgörs av

- a) den skatt som andra näringsidkare under den period som avses i deklarationen har fakturerat näringsidkaren, genom faktura som har upprättats enligt gällande regler, för de varor och tjänster som de har tillhandahållit till förmån för näringsidkaren,

...

i den mån varorna och tjänsterna används av näringsidkaren i dennes rörelse ...

...

4. Skatteavdraget görs med beaktande av användningen av varorna och tjänsterna vid den tidpunkt då skatten faktureras näringsidkaren, eller när den blir exigibel. Om det, när näringsidkaren tar varorna eller tjänsterna i bruk, visar sig att han har gjort avdrag för den skatt som hänför sig till dem i en omfattning som är större eller mindre än den han med beaktande av varornas eller tjänsternas användning har rätt till, är det

överskjutande avdraget exigibelt vid den tidpunkten. Den skatt som har blivit exigibel ska betalas i enlighet med artikel 14 [i 1968 års lag om omsättningsskatt].

Den del av skatten som är avdragsgill och som inte har dragits av ska återbetalas till näringsidkaren på hans begäran.

...”

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 8 VNLTO främjar jordbrukssektorns intressen i regionerna Groningen, Friesland, Drenthe och Flevoland. Dess medlemmar består av företag som är verksamma inom denna sektor. Medlemmarna betalar en medlemsavgift till VNLTO, vilken till största delen går till verksamhet som syftar till att tillvarata medlemmarnas allmänna intressen.

- 9 Förutom att tillvarata dessa intressen tillhandahåller VNLTO sina medlemmar ett visst antal individuella tjänster. För dessa tjänster fakturerar VNLTO medlemmarna ett vederlag. Tredje man erbjuds också att använda dessa tjänster. Vinsten som denna affärsverksamhet genererar används till att tillvarata nämnda medlemmars allmänna intressen.

- 10 Under år 2000 anskaffade VNLTO varor och tjänster som användes såväl i föreningens verksamhet, som är mervärdesskattepliktig, som i annan verksamhet, som inte har någon koppling till den förstnämnda verksamheten. VNLTO begärde att avdrag skulle göras för den ingående mervärdesskatten på nämnda varor och tjänster, däribland dem som rör den verksamhet som består i att tillvarata dess medlemmars allmänna intressen.
- 11 VNLTO gjorde för taxeringsåret 2000 avdrag för den ingående mervärdesskatten avseende de skattepliktiga transaktionerna. Föreningen gjorde vidare avdrag för en del av den ingående mervärdesskatten avseende verksamhet som består i att tillvarata VNLTO:s medlemmars allmänna intressen. Den 14 maj 2001 begärde VNLTO att ytterligare mervärdesskatt avseende nämnda verksamhet skulle återbetalas. VNLTO begärde således att avdrag skulle göras för ett belopp motsvarande 79 procent av samtliga varor och tjänster som VNLTO anskaffat. I beslut av den 3 augusti 2001 nekade skatteförvaltningen det begärda avdraget.
- 12 I beslut av den 26 mars 2002 ålade skatteförvaltningen VNLTO att betala mervärdesskatten avseende det omtvistade taxeringsåret i efterhand. I beslutet återinfördes den ingående mervärdesskatten rörande den verksamhet som avsåg tillvaratagande av medlemmarnas allmänna intressen, i förhållande till VNLTO:s intäkter av denna verksamhet. Detta innebar ett avdrag motsvarande 49 procent av samtliga varor och tjänster som VNLTO anskaffat.
- 13 Genom en skrivelse av den 26 april 2002 överklagade VNLTO detta beslut om inbetalning av mervärdesskatt i efterhand. Genom beslut av den 15 maj 2002 fastställde skatteförvaltningen nämnda beslut.

- 14 VNLTO överklagade detta beslut till Gerechtshof Leeuwarden Den 17 juni 2005 avslog nämnda domstol överklagandet. Gerechtshof Leeuwarden fann att verksamheten avseende tillvaratagandet av allmänna intressen inte var en direkt, varaktig och nödvändig följd av VNLTO:s ekonomiska verksamhet. Enligt nämnda domstol kunde VNLTO inte göra avdrag för den mervärdesskatt som föreningen hade fakturerats, eftersom de anskaffade varorna och tjänsterna hade brukats för att tillvarata dess medlemmars allmänna intressen.
- 15 Den 27 juli 2005 väckte VNLTO kassationstalan mot Gerechtshof Leeuwardens avgörande.
- 16 Tvisten anhängiggjordes således vid Hoge Raad der Nederlanden, som fann att målet vid den nationella domstolen avser avdrag av mervärdesskatt som bokförts vid den tidpunkt då utgifterna erlagts för anskaffande av varor och tjänster som använts såväl i ekonomisk verksamhet som omfattas av mervärdesskatt som i annan verksamhet som inte har någon koppling till den förstnämnda verksamheten.
- 17 Den hänskjutande domstolen frågar således om VNLTO har rätt att till sina rörelsetillgångar hänföra andra tillgångar än anläggningstillgångar och tjänster, så att föreningen omedelbart kan göra avdrag för hela den mervärdesskatt som betalats för anskaffandet av dessa, även när de delvis brukas inom ramen för en verksamhet som inte har något samband med de på grundval av artikel 2 i direktivet skattepliktiga transaktionerna.
- 18 Hoge Raad der Nederlanden beslutade under dessa förhållanden att vilandeförklara målet och hänskjuta följande frågor till domstolen:
- ”1. Ska artiklarna 6.2, 17.1, 17.2 och 17.6 i [direktivet] tolkas så att en skattskyldig tillåts att till sin rörelse hänföra inte enbart anläggningstillgångar, utan alla varor och

tjänster som används såväl i rörelsen som för andra ändamål än rörelsen, och i dess helhet och omedelbart dra av den mervärdesskatt som ska betalas för anskaffande av sådana varor eller tjänster?

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

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

De yttranden som har avgetts till domstolen

- ¹⁹ Den nederländska regeringen har framhållit att en skattskyldig inte kan göra avdrag för fakturerad mervärdesskatt avseende anskaffande av anläggningstillgångar eller av andra varor och tjänster i den mån som dessa varor och tjänster används i verksamhet som inte omfattas av denna skatt. Detta är fallet då verksamheten i fråga består i att tillvarata allmänna intressen.

- 20 Nämnda regering har erinrat om att VNLTO:s stadgeenliga syfte är att främja jordbrukssektorns intressen i vissa delar av Nederländerna samt, inom denna sektor, verksamma företags intressen. Den nederländska regeringen har förklarat att VNLTO i detta avseende är ansluten till Land- en Tuinbouw Organisatie Nederland och att den genom denna organisation söker säkerställa tillvaratagandet av jordbrukarnas intressen på kommunal, regional, nationell och internationell nivå. Nämnda regering har framfört att VNLTO försöker stimulera genomförandet av en jordbruksutvecklingspolitik på området för forskning, upplysning och undervisning.
- 21 Under de förhandlingar som har ägt rum vid domstolen har den nederländska regeringen framhållit, avseende den första frågan som har ställts, att det inte föreligger någon skillnad mellan en fysisk person och en juridisk person. Den har emellertid tillagt att VNLTO i målet vid den nationella domstolen vill göra avdrag för ingående mervärdesskatt för sin icke-ekonomiska verksamhet, i förevarande fall, den verksamhet som avser tillvaratagande av medlemmarnas allmänna intressen.
- 22 Den tyska regeringen har gjort gällande att en skattskyldig till fullo kan låta inte bara anläggningstillgångar utan även samtliga tillgångar, som används såväl i rörelsen som för andra ändamål än rörelsen, hänföras till rörelsen. Denna rätt är inte tillämplig på tjänster annat än när de har anskaffats i samband med användning av en tillgång som i sin helhet är hänförlig till rörelsen. Vid beskattning av användningen av sådana varor eller tjänster till andra ändamål än rörelsen, ankommer det på medlemsstaterna att fastställa vid vilken tidpunkt skatten ska tas ut.
- 23 Den portugisiska regeringen har gjort gällande att en juridisk person inte får göra fullt avdrag för mervärdesskatt avseende anläggningstillgångar eller avseende varje annan vara eller tjänst som uteslutande används i den egna verksamheten, då dessa vid den tidpunkt då de anskaffades, användes såväl i verksamhet som omfattas av denna skatt som i verksamhet som inte omfattas av den.

- 24 Förenade kungarikets regering har framhållit att en skattskyldig inte får låta andra varor och tjänster än de anläggningstillgångar och investeringstjänster som används för att skapa nya anläggningstillgångar och som har blandade användningsområden, det vill säga att de används i rörelsen och för privata ändamål eller för andra ändamål än rörelsen, till fullo hänföras till rörelsen.
- 25 Kommissionen har gjort gällande att en skattskyldig endast får hänföra anläggningstillgångar till sin rörelse och, i undantagsfall, tjänster som har liknande karaktäristiska egenskaper och som används såväl i rörelsen som för andra ändamål än rörelsen, samt, i dess helhet och omedelbart, göra avdrag för den ingående mervärdesskatten.

Domstolens svar

- 26 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i hur långt rätten att göra avdrag för mervärdesskatt i enlighet med artiklarna 6.2 och 17.2 i direktivet sträcker sig, i en situation då den skattskyldiga har använt varor eller tjänster, för vilka denna har betalt ingående mervärdesskatt, såväl i rörelsen som, i enlighet med ordalydelsen i den fråga som ställts, för ”andra ändamål än rörelsen”, det vill säga, i förevarande fall, för andra transaktioner än de som är skattepliktiga.
- 27 Domstolen erinrar inledningsvis om att avdragssystemet har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv. Det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett vilka de syften och resultat som

eftersträvas med denna verksamhet är, på villkor att nämnda verksamhet i sig, i princip, är underkastad mervärdesskatt (se dom av den 22 februari 2001 i mål C-408/98, Abbey National, REG 2001, s. I-1361, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

- 28 När varor eller tjänster anskaffas av den skattskyldiga för att användas i verksamhet som är undantagen från skattskyldighet för mervärdesskatt eller inte faller inom tillämpningsområdet för denna, ska det följaktligen inte ske något uttag av utgående mervärdesskatt eller avdrag för ingående sådan (se dom av den 30 mars 2006 i mål C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, REG 2006, s. I-3039, punkt 24, och av den 14 september 2006 i mål C-72/05, Wollny, REG 2006, s. I-8297, punkt 20).
- 29 För att kunna ge ett användbart svar på den första frågan, ska den beaktas i det faktiska sammanhang som den nationella domstolen har redogjort för i sitt beslut om att begära förhandsavgörande.
- 30 Det framgår av den redogörelse för bakgrunden som Hoge Raad der Nederlanden har gjort att VNLTO inte endast utövar skattepliktig verksamhet utan även verksamhet som inte är skattepliktig, nämligen tillvaratagande av sina medlemmars allmänna intressen. Nämnda domstol har även framhållit att de varor och tjänster som VNLTO har anskaffat, har bokförts under föreningens allmänna utgifter, trots att dessa transaktioner inte enbart är hänförliga till dess utgående skattepliktiga verksamhet.
- 31 Med beaktande av dessa faktiska omständigheter och mot bakgrund av VNLTO:s begäran, som syftar till att föreningen ska få göra avdrag för mervärdesskatt som betalats vid tidpunkten för anskaffandet av varor och tjänster, såväl för skattepliktig verksamhet som för annan verksamhet som inte har någon koppling till denna, nämligen verksamhet som består i att tillvarata medlemmarnas intressen, frågar den hänskjutande domstolen huruvida denna sistnämnda verksamhet kan anses utövad för

”andra ändamål”, i den mening som avses i artikel 6.2 a i direktivet, än de som föreningen har utfört i sin ekonomiska verksamhet.

- 32 Den hänskjutande domstolen har i samband med dessa påpekanden bland annat hänvisat till dom av den 14 juli 2005 i mål C-434/03, Charles och Charles-Tijmens (REG 2005, s. I-7037), och i synnerhet till punkterna 23–25 i denna dom. I dessa punkter erinrade domstolen om sin rättspraxis avseende de mervärdesskatteregler som är tillämpliga på anläggningstillgångar som har blandade användningsområden, det vill säga som används för såväl yrkesmässiga som privata ändamål. Av detta följer att den som är skattskyldig för mervärdesskatt har valet att antingen hänföra hela denna anläggningstillgång till rörelsens tillgångar 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. Om den skattskyldiga väljer att behandla anläggningstillgångar, som används både yrkesmässigt och privat, som tillgångar i rörelsen, är den ingående mervärdesskatten på anskaffandet av tillgångarna i princip i sin helhet och omedelbart avdragsgill. Om den ingående mervärdesskatten avseende en anläggningstillgång som hänförs till rörelsen är helt eller delvis avdragsgill, ska användningen av varan för den skattskyldigas eget eller hans anställdas privata bruk eller för andra ändamål än rörelsen, under dessa omständigheter jämföras med tillhandahållande av en tjänst mot vederlag, i enlighet med artikel 6.2 a i direktivet.
- 33 Enligt Hoge Raad der Nederlanden kan dessa principer även tillämpas på ”en juridisk person som, i egenskap av skattskyldig, också bedriver en verksamhet som inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatten”. Artikel 6.2 a i direktivet kan således tillämpas på denna.
- 34 Det är ostridigt att verksamhet som den som för en förening består i att tillvarata sina medlemmars allmänna intressen, inte utgör verksamhet som omfattas av mervärdesskatt i den mening som avses i artikel 2.1 i direktivet, eftersom den inte består i leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag (se, för ett liknande resonemang, 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 och där angiven rättspraxis).

- 35 När det gäller frågan huruvida sådan verksamhet kan anses ha utövats för "andra ändamål" i den mening som avses i artikel 6.2 a i direktivet ska det framhållas att domstolen, i målet som ledde fram till dom av den 13 mars 2008 i mål C-437/06, *Securenta* (REG 2008, s. I-1597), vilken avkunnades efter det att förevarande begäran om förhandsavgörande ingavs, bland annat hade att avgöra frågan hur rätten till att göra avdrag för ingående mervärdesskatt skulle fastställas avseende en skattskyldig person som samtidigt bedriver ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet.
- 36 Domstolen framhöll i punkt 26 i denna dom att icke-ekonomisk verksamhet inte omfattas av direktivet och fastslog i punkt 28 i nämnda dom att det avdragssystem som inrättats genom direktivet avser all ekonomisk verksamhet som bedrivs av en skattskyldig, oavsett de syften och resultat som eftersträvas med den aktuella verksamheten, under förutsättning att verksamheten i sig, i princip, är underkastad mervärdesskatt.
- 37 Domstolen fastslog således i punkterna 30 och 31 i samma dom att det inte kan medges rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som avser en skattskyldig persons kostnader, om mervärdesskatten avser verksamhet som inte omfattas av direktivet på grund av att den inte utgör ekonomisk verksamhet, och att det endast kan medges avdrag för den ingående mervärdesskatt som avser kostnader som går att hänföra till utgående ekonomisk verksamhet som bedrivs av den skattskyldiga, när en skattskyldig person samtidigt bedriver ekonomisk verksamhet, vilken är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt, och icke-ekonomisk verksamhet, vilken inte omfattas av direktivet.
- 38 Det följer av det ovanstående att det, såsom generaladvokaten framhöll i punkt 38 i sitt förslag till avgörande, inte har fastställts någon regel i artikel 6.2 a i direktivet enligt vilken det förutsätts att transaktioner som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt kan anses utförda för "andra ändamål" än för rörelsen i den mening som

avses i denna bestämmelse. En sådan tolkning skulle nämligen få till följd att artikel 2.1 i detta direktiv förlorar sin innebörd.

39 Till skillnad från det ovannämnda målet som ledde fram till domen i målet Charles och Charles-Tijmens och som gällde fast egendom som hänfördes till rörelsens tillgångar innan den till viss del hänfördes till privat bruk, vilket per definition är helt främmande för den skattskyldigas rörelse, avser målet vid den nationella domstolen i detta fall annan verksamhet än den som VNLTO beskattas för. Denna verksamhet består i att tillvarata föreningens medlemmars allmänna intressen och kan inte i förevarande fall anses vara rörelsefrämmande, eftersom den utgör föreningens främsta verksamhetsföremål.

40 Den första frågan ska således besvaras enligt följande. Artiklarna 6.2 a och 17.2 i direktivet ska tolkas så att de inte är tillämpliga på användning av varor och tjänster som en rörelse har anskaffat för annan verksamhet än den som den skattskyldiga beskattas för. Den mervärdesskatt som belöper på dessa varor och tjänster är nämligen, när de är hänförliga till sådan verksamhet, inte avdragsgill.

Den andra frågan

41 Med beaktande av svaret på den första tolkningsfrågan saknas skäl att ta ställning till den andra frågan.

Rättegångskostnader

⁴² Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

Artiklarna 6.2 a och 17.2 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 ska tolkas så att de inte är tillämpliga på användning av varor och tjänster som en rörelse har anskaffat för annan verksamhet än den som den skattskyldiga beskattas för. Den mervärdesskatt som belöper på dessa varor och tjänster är nämligen, när de är hänförliga till sådan verksamhet, inte avdragsgill.

Underskrifter