

61998C0098

Förslag till avgörande av generaladvokat Saggio föredraget den 30 september 1999. - Commissioners of Customs and Excise mot Midland Bank plc. - Begäran om förhandsavgörande: High Court of Justice, Queen's Bench Division (Divisional Court) - Förenade kungariket. - Mervärdesskatt - Första och sjätte mervärdesskattedirektiven - Avdrag för ingående skatt - Skattskyldig som utför såväl skattepliktiga som inte skattepliktiga transaktioner - Avräkning för ingående tjänster på utgående transaktioner - Krav på ett direkt och omedelbart samband. - Mål C-98/98.

Rättsfallssamling 2000 s. I-04177

Generaladvokatens förslag till avgörande

1 Med denna begäran om förhandsavgörande ber High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division, domstolen klargöra vilka kriterier som gäller för att avdragsrätt skall gälla för mervärdesskatt som tas ut på en förvärvad tjänst som tillhandahållits en skattskyldig person som en följd av en utgående transaktion för vilken mervärdesskatten är avdragsgill. Tvisten vid den nationella domstolen rör i grunden frågan huruvida en affärsbank, som utför både skattefria transaktioner och skattepliktiga transaktioner, har rätt att dra av den ingående mervärdesskatt den har betalat för advokattjänster som avser både en transaktion för vilken mervärdesskatten är avdragsgill och försvaret i samband med en skadeståndstalan som förts mot banken på grund av vilseledande uppgifter som en av dess direktörer påstods ha lämnat i samband med den nämnda transaktionen.

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

2 I artikel 2 andra stycket i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 1 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter(1) (nedan kallat första direktivet) föreskrivs följande: "På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna."

3 I artikel 17.1, 17.2 a, 17.3 c och 17.5 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) (nedan kallat sjätte direktivet) föreskrivs följande:

"1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

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 är förfallen eller erlagd med avseende på varor eller tjänster som tillhandahållits eller som kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person som är skyldig att betala denna skatt inom landets territorium.(3)

...

3. Medlemsstaterna skall också medge varje skattskyldig person rätt till avdrag eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i punkt 2 i den mån varorna och tjänsterna används för:

...

c) Någon av de transaktioner som är undantagna enligt artikel 13 B a och 13 B d punkterna 1-5, då kunden är etablerad utanför gemenskapen eller då dessa transaktioner är direkt kopplade till varor avsedda att exporteras till ett land utanför gemenskapen.

...

5. När varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna."

I artikel 17.5 beskrivs vidare flera beräkningsmetoder för att fastställa den avdragsgilla andelen, varvid valet av beräkningsmetod överläts åt medlemsstaterna.

I artikel 13 B d i sjätte direktivet, till vilken det hänvisas till i artikel 17.3 c, undantas vissa transaktioner som vanligen utförs av bankerna (till exempel beviljande av och förhandlingar om krediter och förvaltning av krediter, säkerheter och garantier, transaktioner rörande kapital, aktier, andelar i bolag och andra liknande värdepapper) från skatteplikt.

Den nationella lagstiftningen

4 Förenade kungariket införlivade artikel 17.3 c i sjätte direktivet genom att på de transaktioner som avses där tillämpa en nollskattesats genom att betrakta dem som skattepliktiga i teorin, så att avdragsrätten finns, men ingen skatt tas ut i praktiken.

I Förenade kungariket finns det olika metoder som gör det möjligt att beräkna den ingående mervärdesskatt som kan dras av när det gäller skattskyldiga personer som använder sig av varor och tjänster för att utföra både skattepliktiga transaktioner och skattefria transaktioner.

Bakgrunden och tolkningsfrågorna

5 Denna begäran om förhandsavgörande har sitt ursprung i en tvist mellan Commissioners of Customs and Excise (skattemyndigheten för tull och punktskatter, nedan kallad Commissioners) och Samuel Montagu & Co. Ltd (som ingår i Midland Bank-koncernen, nedan kallad Midland), en affärsbank i London som tillhandahåller både skattepliktiga tjänster och skattefria tjänster. Tvisten rör avdrag av mervärdesskatt på tjänster som tillhandahållits detta bolag av en engelsk advokatbyrå (nedan kallad Clifford Chance).

Clifford Chance hade bistått Midland med juridisk rådgivning i samband med ett förvärv av ett börsnoterat bolag benämnt Mercantile House Holding (nedan kallat Mercantile), en transaktion som Midland hade åtagit sig att genomföra för bolaget Quadrex Holdings Inc. (nedan kallat Quadrex) med säte i Delaware, USA.

Bolaget British and Commonwealth Holding plc (nedan kallat B & C) var också intresserat av den ifrågavarande transaktionen. I augusti 1987 ingick bolagen B & C och Quadrex ett avtal enligt vilket B & C skulle köpa bolaget Mercantile och sedan sälja "avdelningen för mäklarverksamhet i stor skala" (Wholesale Broking Division) till Quadrex.

Avtalet fick emellertid inte det avsedda resultatet, eftersom Quadrex på grund av likviditetsbrist inte kunde köpa den ovannämnda avdelningen av B & C. Det sistnämnda bolaget stämde därför i början av år 1988 Quadrex för kontraktsbrott. Quadrex krävde i sin tur att Midland skulle betala den ställda garantin. I mars 1988 väckte B & C sedan skadeståndstalan mot Midland på grund av vilseledande uppgifter som dess direktör påstods ha lämnat till B & C angående Quadrex ekonomiska förmåga. Midland vände sig på nytt till advokatbyrån Clifford Chance för sitt försvar. Tvisten gjordes upp genom förlikning mellan de berörda parterna i slutet av år 1994.

Mellan år 1988 och år 1995 fakturerade Clifford Chance Midland arvode för försvaret.(4)

6 Commissioners ansåg att de omtvistade advokattjänster som tillhandahållits Midland mellan år 1987 och år 1995 bara delvis utgjorde tjänster för vilka mervärdesskatten är avdragsgill, med påföljd att det inte var möjligt att dra av hela den ingående mervärdesskatt som betalats på dessa tjänster. Skatten borde delas upp mellan de skattepliktiga transaktionerna och de skattefria transaktionerna och Midland hade endast rätt att dra av den del av skatten som var hänförlig till de skattepliktiga transaktionerna.

Midland bestred Commissioners beslut vid Value Added Tax and Duties Tribunal, och gjorde gällande att samtliga advokattjänster, inbegripet de tjänster som avsåg försvaret i rätten, kunde hänföras till den skattepliktiga tjänst som Midland hade tillhandahållit Quadrex (bistånd vid genomförandet av den ovannämnda ekonomiska transaktionen, Quadrex förvärv av ett affärsområde).

Genom beslut av den 15 maj 1996 gillade den ovannämnda domstolen talan och ansåg att den ingående mervärdesskatt som betalats på de belopp som erlagts till Clifford Chance för dess advokattjänster var avdragsgill i sin helhet.

Commissioners överklagade detta beslut vid High Court of Justice, Queen's Bench Division, och gjorde gällande att advokattjänsterna, även om de hade tillhandahållits Midland i dess egenskap av skattskyldig person, till stor del var kopplade till försvaret av Midland i samband med skadeståndstalan mot bolaget på grund av handlingar som kunde läggas det till last och som begicks samtidigt med att tjänsten tillhandahölls Quadrex (denna sistnämnda tjänst ingår i de transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill, eftersom det enligt brittisk lagstiftning rör sig om en "nolltaxerad" transaktion, det vill säga en i teorin skattepliktig tjänst. Denna tjänst omfattas av artikel 17.3 c i det ovannämnda sjätte direktivet, eftersom Midland tillhandahållit ett bolag, Quadrex, som har sitt säte utanför Europeiska gemenskapen, en tjänst).(5)

Slutligen vidhöll Commissioners att den ingående mervärdesskatten borde delas upp, eftersom Clifford Chance tillhandahållit både skattepliktiga tjänster och skattefria tjänster till en skattskyldig person som utför både skattefria transaktioner och skattepliktiga transaktioner, och att endast den del av skatten som är hänförlig till de skattepliktiga tjänsterna kan dras av, i enlighet med artikel 17.5 i sjätte direktivet.

7 Under dessa omständigheter beslutade High Court of Justice att hänskjuta följande frågor till domstolen för förhandsavgörande:

"Enligt en korrekt tolkning av rådets direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967, särskilt artikel 2, och rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977, särskilt artikel 17.2, 17.3 och 17.5, och med beaktande av omständigheterna i detta fall:

1) Är det nödvändigt att fastställa ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion som avser varor eller tjänster som har förvärvats av en skattskyldig person i denna egenskap och en eller flera särskilda transaktioner som denna person genomfört för att

a) fastställa att han har rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatten, och

b) avgöra avdragsrättens omfattning?

2) Om fråga 1 a eller 1 b besvaras jakande, vilken är då det direkta och omedelbara sambandets beskaffenhet, särskilt i fall då en skattskyldig person utför både transaktioner där mervärdesskatten är avdragsgill och sådana där detta inte är fallet.

a) Skiljer sig sättet att bestämma med vilket belopp den ingående mervärdesskatten är avdragsgill mellan artikel 17.2, 17.3 och 17.5 (och i så fall på vilket sätt)?

b) Har en skattskyldig person rätt till avdrag för all ingående mervärdesskatt på den grunden att den transaktion för vilken ingående mervärdesskatt erlagts var en följd av en transaktion som omfattas av artikel 17.2 och 17.3, särskilt artikel 17.3 c?

3) Om fråga 1 a eller 1 b besvaras nekande:

a) Vilket är det samband som skall fastställas?

b) För det fall en skattskyldig person genomför både transaktioner där mervärdesskatten är avdragsgill och sådana där detta inte är fallet.

i) Skiljer sig sättet att bestämma med vilket belopp den ingående mervärdesskatten är avdragsgill mellan artikel 17.2, 17.3 och 17.5 (och i så fall på vilket sätt)?

ii) Har en sådan skattskyldig person rätt till avdrag för all ingående mervärdesskatt på den grunden att den transaktion för vilken ingående mervärdesskatt erlagts var en följd av en transaktion som omfattas av artikel 17.3 c?"

Intervenienternas argument

8 Parterna bestrider inte att avdragsrätt föreligger under förutsättning att det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan de ingående och de utgående transaktionerna, i enlighet med vad domstolen ansåg i domen av den 6 april 1995 i målet BLP Group.(6)

9 Midland har påpekat att artikel 2 andra stycket i första direktivet, där det anges att endast det "mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna" för transaktionen är avdragsgillt, skulle kunna utgöra ett annat kriterium för avdragsrätt i den mening som följer av de följande direktiven.

Midland anser att alla kostnader som uppkommer för en affärsman på grund av tillhandahållandet av tjänsten utgör kostnadskomponenter (antingen tjänsten redan har tillhandahållits, är pågående, eller bådadera). Om det i samband med tillhandahållandet av en tjänst uppstår en tvist som ger upphov till rättsliga kostnader är det, i enlighet med den allmänna ekonomiska innebörden av begreppet "omsättning", således berättigat att betrakta dessa kostnader som en

kostnadskomponent för tjänsten.

10 Förenade kungarikets regering har inte bestridit att Midland har rätt att dra av mervärdesskatten, utan enbart den avdragsgilla andelen av skatten. Den har hävdad att de advokattjänster som Clifford Chance i förevarande fall har tillhandahållit Midland har samband med detta bolags allmänna verksamhet och, eftersom denna verksamhet består av både transaktioner som medför avdragsrätt och transaktioner som inte medför avdragsrätt, är det enligt artikel 17.5 i sjätte direktivet bara tillåtet att dra av den ingående mervärdesskatten delvis, närmare bestämt enbart i den mån den yrkesmässiga tjänsten hänför sig till en verksamhet som medför avdragsrätt. Förenade kungarikets regering utesluter att dessa advokattjänster i enlighet med artikel 2 i första direktivet kan betraktas som en kostnadskomponent i den ekonomiska transaktion som Midland genomfört eller som en komponent i en transaktion eller i en allmän kategori av skattepliktiga transaktioner.

11 Kommissionen har, liksom Midland, hävdad att det faktum att det finns ett omedelbart och direkt samband mellan bolagets verksamhet och den yrkesmässiga tjänsten, ett samband som är ett villkor för att avdragsrätten skall gälla, inte beror på huruvida den utgående transaktionen redan har genomförts eller skall genomföras vid en senare tidpunkt. I artikel 17.1 i sjätte direktivet föreskrivs att denna rätt inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet, och inte vid den tidpunkt då den utgående mervärdesskatten skall betalas. Enligt kommissionen bekräftas denna tolkning av regelverket av domstolens dom i målet Ghent Coal Terminal från år 1998.(7)

12 När det gäller den brittiska domstolens andra fråga om fastställande av det tidigare omnämnda omedelbara och direkta sambandets beskaffenhet har både Midland och kommissionen i huvudsak hävdad att det ankommer på den nationella domstolen att från fall till fall försäkra sig om att det finns ett sådant samband. Dessa båda parter anser i varje fall att det i förevarande fall finns ett direkt och omedelbart samband mellan de advokattjänster som erhållits från Clifford Chance och den ekonomiska transaktion som Midland genomfört och att de skatter som är hänförliga till advokatbyråns arvoden under dessa förhållanden är avdragsgilla i sin helhet.

Midland har påpekat att man, för att fastställa de kriterier och metoder som gör det möjligt att bedöma om det finns ett direkt och omedelbart samband, måste utgå ifrån det som i domstolens rättspraxis har ansetts ha betydelse för fastställandet av det ifrågavarande sambandet. Enligt uttalandena i domen i målet Rompelman, avgiven 1985,(8) och domen i det ovannämnda målet BLP Group,(9) är målen för eller resultaten av den utgående transaktionen och det slutliga mål som den skattskyldiga personen vill uppnå utan betydelse i det avseendet. Enligt denna rättspraxis är det följaktligen ett objektiva kriterium som skall beaktas. Däremot är det viktigt för fastställandet av ett omedelbart och direkt samband vilket slags tillgång en skattskyldig person har anskaffat för verksamhetens behov, vilket domstolen bekräftade i domen i målet Enkler, avgiven 1996.(10) Sammanfattningsvis anser Midland att det ifrågavarande sambandet finns när man kan konstatera ett objektiva samband mellan den ingående transaktionen och den utgående transaktionen, så att den förra kan anses ingå i aktörens kostnad för att genomföra den senare, antingen som en förberedelse eller som en följd av denna.

Midland har slutligen räknat upp en rad omständigheter som är relevanta i förevarande fall och som visar att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan de omtvistade transaktionerna. Bland dessa omständigheter finns till exempel det faktum att de uttalanden av Midlands direktör som gav upphov till skadeståndsanspråket gjordes i samband med yrkesmässig verksamhet som utövats av detta bolag och uteslutande i samband med den ifrågavarande ekonomiska transaktionen. Midland har även nämnt det faktum att Quadrex hade givit Midlands direktör i uppdrag att förhandla med B & C om köp av bolaget Mercantile och att dessa förhandlingar var särskilt koncentrerade till frågan om Quadrex ekonomiska förmåga (härav betydelsen av de uttalanden som direktören gjort i det avseendet). Det var dessa uttalanden som slutligen ledde till att kontraktet ingicks mellan Quadrex och B & C. Midland drar därav slutsatsen att de

advokattjänster som Clifford Chance tillhandahållit var nära kopplade till den ifrågavarande ekonomiska transaktionen.

13 Kommissionen har för sin del gett några konkreta exempel för att illustrera fall där man kan konstatera att det ovannämnda direkta och omedelbara sambandet finns. Den har nämnt fallet med en skattskyldig person som utför "blandade" leveranser av varor och som stäms för kontraktsbrott (på grund av fel i godset) i samband med leverans av en skattepliktig vara och som på grund av detta får betala arvode för sitt försvar. Kommissionen anser att det i detta fall finns ett direkt och omedelbart samband mellan de erhållna advokattjänsterna och leveransen av den skattepliktiga varan, men att detta samband däremot inte finns mellan dessa tjänster och företagets allmänna verksamhet sedd i sin helhet. Detta medför att den skattskyldiga personen har rätt att göra avdrag fullt ut för den mervärdesskatt som betalats för dessa arvoden, i enlighet med artikel 17.2. Om däremot en fabrikant som utövar en verksamhet som omfattar både leveranser av skattepliktiga varor och skattefria leveranser avlönar en revisor för att upprätta bolagets årsboksutslut, finns det inget direkt och omedelbart samband mellan revisorns arbete och en viss leverans av varor. I det fallet föreligger det omedelbara och direkta sambandet bara med företagets verksamhet i sin helhet, vilket medför att mervärdesskatten är avdragsgill för den andel som avses i artikel 17.5 i sjätte direktivet, eftersom företagets verksamhet omfattar både skattepliktiga leveranser och skattefria leveranser.

Kommissionen anser slutligen att den tolkning som den nationella domstolen framlägger i den andra frågan, nämligen att det direkta och omedelbara sambandet föreligger när de förvärvade varorna eller tjänsterna har tillhandahållits som en följd av en transaktion som omfattas av artikel 17.2 och 17.3 i sjätte direktivet, är för snäv. Enligt kommissionen omfattar principen om det direkta och omedelbara sambandet ett sådant fall.

14 Förenade kungarikets regering har å andra sidan hävdats att det i föreliggande fall inte finns något direkt och omedelbart samband mellan den ekonomiska transaktionen och det försvar som Clifford Chance tillhandahållit.

Den skadeståndstalan som B & C väckt mot Midland kan inte anses vara en del av den skattepliktiga transaktionen, eftersom den inte har något som helst samband med den sistnämnda. Enligt Förenade kungarikets regering var det ett rent tillfälligt samband. Dessutom rörde ovannämnda talan inte enbart den ekonomiska transaktion för vilken mervärdesskatten är avdragsgill och väcktes i vilket fall som helst av B & C, som är tredje man i förhållande till den tjänst som Midland tillhandahållit Quadrex.

15 Samtliga intervenienter är emellertid överens om att ett enda kriterium skall tillämpas vid tolkning av bestämmelserna i punkterna 2, 3 och 5 i artikel 17 i sjätte direktivet (Förenade kungarikets regering har dock betonat att kriterierna skulle kunna variera beroende på vilken metod medlemsstaterna använder för beräkning av den andel som avses i artikel 17.5) och att den brittiska domstolens tredje fråga inte behöver behandlas med tanke på de svar som föreslås på de två första frågorna.

Inledande synpunkter

16 Som framgår av det ovan anförda är analysen av reglerna för avdragsrätt i mervärdesskattesystemet kärnan i det problem som den nationella domstolen tar upp. Principen för avdrag av ingående mervärdesskatt är en grundläggande del av det gemensamma mervärdesskattesystemet. Vid varje led i produktions- och försäljningsprocessen betalar den skattskyldiga personen skatt på försäljningen efter avdrag för den skatt som tagits ut av leverantörerna i det föregående ledet. Om man har i åtanke att avdragsreglerna fungerar på det sättet, förstår man varför artikel 2 i första direktivet beskriver mervärdesskatten som "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".

Avdragssystemet "har till syfte att helt befria aktören från den börda avseende mervärdesskatt som skall betalas eller som har betalats inom ramen för all hans ekonomiska verksamhet".(11) Det "säkerställer följaktligen att all ekonomisk verksamhet beskattas på ett fullständigt neutralt sätt, oberoende av verksamhetens mål eller resultat, förutsatt att verksamheten i sig själv är föremål för mervärdesskatt".(12)

17 Avdragsrätten inträder följaktligen när den ingående transaktionen är kopplad till en skattepliktig utgående transaktion. Detta framgår särskilt av ovannämnda artikel 17.2 i sjätte direktivet, där det anges att mervärdesskatten bara kan dras av "i den mån varorna och tjänsterna används i samband med ... skattepliktiga transaktioner". Om detta allmänna villkor är uppfyllt skall hela den ingående mervärdesskatten dras av.

18 I gemenskapslagstiftningen anges emellertid vissa fall där den allmänna regeln inte kan tillämpas. De kan grupperas på följande sätt:

- Fall där en skattskyldig person levererar varor eller tjänster till en annan skattskyldig person, som använder dem för att genomföra en skattefri transaktion (se artikel 13 i sjätte direktivet). I detta fall har den sistnämnde inte rätt att dra av den ingående mervärdesskatten, eftersom en skattskyldig person som inte kan vältra över mervärdesskatten på tredje man uppträder som slutkonsument(13) (även om det slutliga målet med den skattefria transaktionen är att genomföra en skattepliktig transaktion). Denna regel har emellertid undantag, som det fall som anges i ovannämnda artikel 17.3 c i sjätte direktivet, där man återkommer till den allmänna principen om fullt avdrag av mervärdesskatten.

- Fall där varorna eller tjänsterna används av en skattskyldig person både för transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill och för transaktioner för vilka den inte är avdragsgill (till exempel skattefria transaktioner)(14) (artikel 17.5 i sjätte direktivet). I sådana fall är avdrag bara tillåtet för den andel av mervärdesskatten som kan hänföras till den förstnämnda kategorin av transaktioner.

- Fall där utgifterna, även om de uppkommit inom ramen för företagets normala verksamhet, är avsedda för privata behov (se artikel 17.6 i sjätte direktivet). För sådana utgifter är avdrag inte tillåtet.

19 Följaktligen rör det pågående målet i den nationella domstolen främst följande frågor:

a) Kan den tjänst som Clifford Chance tillhandahållit för att tillgodose Midlands försvar i rätten (för vilken Midland betalat mervärdesskatt) ha ett direkt samband med den transaktion som detta bolag utförde för Quadrex räkning och därmed medföra rätt till avdrag av hela mervärdesskatten (i enlighet med artikel 17.2 i sjätte direktivet)? Det bör påpekas att medlemsstaterna kan bevilja rätt till avdrag för mervärdesskatt även om en transaktion av det här slaget hör till de transaktioner som avses i artikel 13 B d i sjätte direktivet (Förenade kungariket har tillämpat en "nollskattesats" på ovannämnda transaktioner).

b) När det inte går att fastställa ett sådant samband, hör då den omtvistade tjänsten till Midlands allmänna (yrkesmässiga) verksamhet eller till de blandade tjänsterna (det vill säga de som används både för transaktioner som medför avdragsrätt och transaktioner som inte medför avdragsrätt)? I detta fall bör avdraget göras i enlighet med ovannämnda artikel 17.5 och artikel 19 i sjätte direktivet (och i enlighet med det system som Förenade kungariket antagit(15)), eller i den omfattning som Midland och Commissioners kommit överens om. Det skall påpekas att Midland är ett bolag som i princip utför både skattepliktiga transaktioner och skattefria transaktioner.

20 Midland och kommissionen förespråkar fallet enligt a, medan Förenade kungariket stöder fallet enligt b. Som ovan angetts har Förenade kungarikets regering inte bestridit att Midland har rätt att få avdrag för den mervärdesskatt som betalats på advokatarvodet, utan enbart det belopp som får dras av (det vill säga att hela den mervärdesskatt som betalats på arvodet till Clifford Chance är avdragsgill).

21 Frågan om det direkta och omedelbara sambandet är således relevant främst i fråga om den situation som beskrivs under a och bara indirekt i fråga om den under b.(16)

Prövning i sak

Den första frågan

22 Efter denna redogörelse övergår vi till att analysera den första frågan. Den engelska domstolens fråga syftar till att få fastställt huruvida det måste finnas ett direkt och omedelbart samband mellan den ingående transaktionen (de advokattjänster som Clifford Chance tillhandahållit Midland för att tillgodose dess försvar i rätten) och den utgående transaktionen (det vill säga köpet av bolaget Mercantile) för att hela mervärdesskatten skall vara avdragsgill under sådana omständigheter som i Midlands fall (det vill säga då ett företag utför såväl mervärdesskattepliktiga transaktioner som transaktioner som är undantagna från sådan skatteplikt).

23 Det bör understrykas att uttrycket direkt och omedelbart samband inte förekommer i gemenskapslagstiftningen, utan är en följd av rättspraxis. Det bör därför först klargöras i vilket faktiskt och rättsligt sammanhang domstolen har använt detta uttryck.

Det är i sammanhang med den flera gånger ovan nämnda domen i målet BLP Group, där domstolen hade ombetts uttala sig om avdragsrätten för mervärdesskatt som betalats på vissa tjänster (ekonomisk och juridisk rådgivning) som tillhandahållits ett bolag och använts av detta för att genomföra en skattefri transaktion. I detta fall frågade den nationella domstolen EG-domstolen om bolaget BLP Group kunde dra av hela den ingående mervärdesskatten, med tanke på att syftet med och resultatet av den skattefria transaktionen var att räkna av mot en skattepliktig transaktion i dess helhet, närmare bestämt att utjämna bolagets skulder.

Domstolens svarade negativt och ansåg att avdragsrätten enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet "förutsätter att de aktuella varorna eller tjänsterna har ett direkt och omedelbart samband med de skattepliktiga transaktionerna och att det slutliga målet som den skattskyldiga personen vill uppnå är utan betydelse".(17)

Domstolen ansåg denna tolkning bekräftad dels i artikel 2.2 i första direktivet, där det föreskrivs att den ingående mervärdesskatten skall ha "burits direkt av de olika kostnadskomponenterna i en skattepliktig transaktion", dels i artikel 17.3 c i sjätte direktivet.(18)

24 Det är sant, såsom kommissionen påpekat, att situationen i domen i målet BLP Group skiljer sig från den i förevarande fall, eftersom det inte är Midlands rätt till avdrag för mervärdesskatten som bestrids, utan enbart det belopp som får dras av. Även ur denna annorlunda synvinkel är det dock nödvändigt att avgöra om det finns ett direkt och omedelbart samband mellan den ingående transaktionen och den utgående transaktionen, eftersom även avdrag för en del av mervärdesskatten beror på den faktorn.

I det avseendet bör det först klargöras hur nära detta samband är. Det kan variera med den skattskyldiga personens status och de genomförda transaktionernas karaktär, och dessa variabler kan också ha betydelse för den bevisböda vad gäller sambandets existens som åligger den aktör som önskar göra avdraget.(19) Enligt rättspraxis (se domen i det ovannämnda målet Enkler)

behöver en skattskyldig person som utövar ekonomisk verksamhet enbart i syfte att genomföra skattepliktiga transaktioner således inte för varje ingående transaktion fastställa något direkt och omedelbart samband med en speciell skattepliktig transaktion för att kunna dra av hela mervärdesskatten. I gemenskapslagstiftningen krävs endast att varorna och tjänsterna används eller kan användas "i samband med ... skattepliktiga transaktioner" (artikel 17.2 och 17.3 i sjätte direktivet). Användningen av ordet "transaktioner" i pluralis visar att det i vissa fall inte behöver finnas ett samband med en speciell skattepliktig transaktion - det räcker att det finns ett samband med bolagets verksamhet.

Denna tolkning är förenlig med de principer som det allmänna avdragssystemet är grundat på, i synnerhet med principen "att all ekonomisk verksamhet beskattas på ett fullständigt neutralt sätt, oberoende av verksamhetens mål eller resultat, [dock] förutsatt att verksamheten i sig själv är föremål för mervärdesskatt".(20) Den överensstämmer dessutom med syftet med avdragsreglerna för mervärdesskatten, vilka enligt domstolen skall tillämpas "så att tillämpningsområdet i största möjliga mån motsvarar den skattskyldiga personens yrkesmässiga verksamhetsområde".(21)

25 Det direkta och omedelbara sambandet blir däremot, som Förenade kungariket påpekar, särskilt viktigt när man vill tillämpa den allmänna principen för avdrag av hela mervärdesskatten i sådana situationer som beskrivs av den nationella domstolen, där den skattskyldiga personen genomför skattepliktiga transaktioner och/eller skattefria transaktioner och/eller mottar varor eller tjänster som kan användas både för skattefria transaktioner och för skattepliktiga transaktioner. När det i sådana fall inte finns något omedelbart och direkt samband mellan varorna eller tjänsterna och den skattepliktiga transaktionen, begränsas avdragsrätten proportionellt eller nekas när den utgående transaktionen är undantagen från mervärdesskatt.

26 Jag föreslår därför att den första frågan besvaras jakande. Rätt till avdrag för hela mervärdesskatten i en sådan situation som beskrivits ovan förutsätter att det visas att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan en viss faktor som utlöser skattskyldighet och som en skattskyldig person i egenskap av sådan kan påverka och en viss skattepliktig transaktion eller vissa skattepliktiga transaktioner som genomförts av denna person. Om ett sådant samband fastställs, har den skattskyldiga personen rätt att dra av hela den ingående mervärdesskatten.

Den andra frågan

27 Genom den andra frågan begär den brittiska domstolen besked om det ovannämnda direkta och omedelbara sambandets beskaffenhet, i synnerhet om en person (i vårt fall Midland), som genomför transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill och transaktioner för vilka den inte är avdragsgill, kan dra av hela den ingående mervärdesskatten (i förevarande fall skatten på arvudet till advokatbyrån Clifford Chance) på en faktor som utlöser skattskyldighet (den tjänst som advokatbyrån tillhandahållit med avseende på Midlands försvar i rätten) på den grunden att den har använts som en följd av en transaktion som omfattas av artikel 17.2 och artikel 17.3 c.

28 Den frågan är inte lätt att besvara, eftersom det inte är enkelt att definiera en abstrakt parameter som gör det möjligt att från fall till fall avgöra om det finns ett sådant direkt och omedelbart samband mellan transaktioner som nämnts ovan.

Jag tror i varje fall inte att frågan kan besvaras enbart genom ett upprepande av principen att sambandet skall vara direkt och omedelbart. Det skulle vara detsamma som att överlåta inte bara uppgiften att rent faktiskt kontrollera att ett sådant samband verkligen finns till den nationella domstolen (vilket visserligen faller under dess behörighet), utan även uppgiften att fastställa kriterierna för hur den kontrollen skall genomföras.

Det är med tanke på detta som den nationella domstolen i detta fall begärt att domstolen skall ge den inte blott och bart en definition, utan en anvisning om det omtvistade sambandets beskaffenhet. Denna anvisning skall ge den nationella domstolen möjlighet att avgöra vilken

inställning den skall ha till en skattskyldig person som, liksom i förevarande fall, gör anspråk på att dra av hela mervärdesskatten för juridiska tjänster som han har utnyttjat både för att genomföra en transaktion för vilken mervärdesskatten är avdragsgill och för att försvara sig i rätten i samband med en tvist som uppkommit till följd av denna transaktion.

29 Parternas synpunkter verkar inte ligga så långt ifrån varandra i denna fråga, även om de, som vi har sett, i detta fall leder till motsatta slutsatser.

Innebörden i det i rättspraxis skapade uttrycket direkt och omedelbart samband skall sökas både i de ord som ingår i uttrycket och i de principer som domstolen har formulerat i fråga om hur avdragssystemet för mervärdesskatten skall fungera.

Vad gäller ordalydelsen skall det först erinras om att uttrycket direkt och omedelbart samband⁽²²⁾ har valts av domstolen, i domen i det flera gånger omnämnda målet BLP Group, som en nyckel till tolkningen av de ord som används i artikel 17 i sjätte direktivet.⁽²³⁾ Användningen av de två adjektiven "direkt" och "omedelbart" kan inte tyda på annat än ett särskilt nära samband mellan de skattepliktiga transaktionerna (i förevarande fall den ekonomiska transaktionen) som genomförts av en skattskyldig person (här Midland) och de varor eller tjänster som levererats eller tillhandahållits av en annan skattskyldig person (i detta fall advokatbyrå Clifford Chance).

I synnerhet adjektivet "direkt" gör att man kan utesluta ett relevant samband mellan två transaktioner när det kommer in en tredje som avbryter orsakssambandet, eller när sambandet mellan de två transaktionerna är mycket avlägset i tiden. Det exempel som Förenade kungariket nämnde vid sammanträdet förefaller välfunnet: A levererar en vara till B och vid leveransen till B tappar en av A:s anställda varan på en förbipasserande C:s fot och skadar denne. C stämmer A. Man kan fråga sig om de rättegångskostnader som uppkommer för A för att försvara sig mot C kan utgöra en kostnadskomponent i leveransen till B, eller om det finns något annat samband med denna prestation. Jag är av samma åsikt som Förenade kungariket, att sambandet i detta fall är alltför avlägset för att betraktas som direkt.

Adjektivet "omedelbart" tyder på ett särskilt nära tidsmässigt samband mellan de två transaktionerna. Som Midlands försvarsadvokat med rätta påpekat, betyder detta emellertid inte att den ingående mervärdesskatten måste tas ut innan den utgående transaktionen genomförs.⁽²⁴⁾ Det räcker att tiden mellan de två transaktionerna inte är för lång.

30 Enligt domstolens rättspraxis måste frågan huruvida det finns ett direkt och omedelbart samband, en fråga som i praktiken åligger den nationella domstolen, avgöras på grundval av ett objektivt kriterium,⁽²⁵⁾ det vill säga utan att man behöver ta hänsyn till det slutliga målet och resultaten av den ekonomiska verksamhet som utövas av den skattskyldiga person som önskar dra av mervärdesskatt, dock på villkor att denna verksamhet i sig är underkastad mervärdesskatt.⁽²⁶⁾

Låt oss ta ytterligare ett konkret exempel. Bolag A, som tillhandahåller tjänster både för transaktioner som medför avdragsrätt och för transaktioner som inte medför avdragsrätt, får rätt att dra av hela mervärdesskatten på tjänster som det i sin tur har mottagit från bolag B, om det fastställs att dessa tjänster är objektivt kopplade till tjänster för vilka mervärdesskatten är avdragsgill. I det avseendet räcker det att visa att de från bolag B mottagna tjänsterna kan användas för att genomföra en transaktion för vilken mervärdesskatten är avdragsgill eller för att förbereda en sådan transaktion⁽²⁷⁾ eller att de kan användas på det sättet.⁽²⁸⁾ Ett sådant samband är inte uteslutet när tjänsterna, på grund av orsaker som bolag A inte kunnat råda över, i verkligheten inte har använts för en transaktion för vilken mervärdesskatten är avdragsgill, så länge det inte är fråga om fall av bedrägeri eller missbruk, till exempel fall där bolag A har gett sig ut för att vilja utöva en viss ekonomisk verksamhet.⁽²⁹⁾

Den inställningen garanterar inte bara "en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet",⁽³⁰⁾ utan även att rättssäkerhetsprincipen respekteras. Enligt denna princip kan de skattskyldigas rättigheter inte "vara beroende av faktiska omständigheter, förhållanden eller händelser som har inträtt efter skatteförvaltningens fastställelse".⁽³¹⁾

Konsekvensen av en sådan tolkning blir att sambandet och följaktligen möjligheten att dra av hela mervärdesskatten måste uteslutas, när det framstår som objektivt omöjligt att genomföra den skattepliktiga utgående transaktionen vid den tidpunkt då en skattskyldig person B levererar en vara eller tjänst till en skattskyldig person A.

31 Efter att ha konstaterat detta finner jag att det i en sådan situation som den nationella domstolen framlägger alltid finns ett direkt och omedelbart samband mellan å ena sidan en skattepliktig transaktion och å andra sidan en leverans av vissa varor eller tjänster närhelst det framgår av en objektiv undersökning (som åligger den nationella domstolen) att dessa varor eller tjänster används av den skattskyldiga personen för att genomföra en eller flera skattepliktiga transaktioner. Detta samband finns, enligt artikel 2 andra stycket i första direktivet, i synnerhet om det framgår att det skattebelopp som betalats för leverans av en vara eller tillhandahållande av en tjänst burits direkt av de olika kostnadskomponenterna för den skattepliktiga transaktionen. Enbart det faktum att en tjänst (till exempel försvar i rätten) har tillhandahållits som en följd av en transaktion för vilken mervärdesskatten är avdragsgill är däremot inte tillräckligt för att dra av hela den mervärdesskatt som en skattskyldig person (som Midland) har betalat för tillhandahållandet av denna tjänst. Det krävs även att sambandet kan karaktäriseras enligt objektiva kriterier. Det innebär i allmänhet att det överensstämmer med det normala sambandet mellan de två tjänsterna i den meningen att det andra följer på det första, inte mekaniskt, utan enligt den normala och regelmässiga ordningen i ett orsakssamband.

32 Jag föreslår därför att domstolen besvarar fråga 2 b nekande, det vill säga att det inte är tillräckligt att en tjänst har tillhandahållits som en följd av en transaktion för vilken avdragsrätt föreligger för att hela den mervärdesskatt skall vara avdragsgill som har betalats av en skattskyldig person som utför transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill och transaktioner för vilka den inte är avdragsgill.

33 Vad slutligen beträffar fråga 2 a, där den nationella domstolen frågar om sättet att bestämma till hur stort belopp den ingående mervärdesskatten är avdragsgill skiljer sig mellan artikel 17.2, 17.3 och 17.5 i sjätte direktivet, beror svaret på vilken metod som den ifrågavarande medlemsstaten använder för att beräkna andelen för den avdragsgilla skatten, i enlighet med artikel 17.5. I Förenade kungarikets fall överensstämmer den valda metoden, som framgår av försvarsinlagen, med den i artikel 17.2 och 17.3. I detta fall blir följaktligen sättet detsamma.

Den tredje frågan

34 Med tanke på svaren på de föregående frågorna behöver den tredje frågan inte besvaras. Jag besvarar den därför bara som ett alternativ.

Om domstolen anser att det i en sådan situation som den nationella domstolen framlägger inte krävs att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan en viss faktor som utlöser skattskyldighet och som en skattskyldig person i egenskap av sådan kan påverka och en viss transaktion eller vissa transaktioner som denna skattskyldiga person genomfört, föreslår jag att ett kriterium väljs som i varje fall kan säkerställa att avdragssystemet tillämpas i enlighet med de ovannämnda i rättspraxis fastställda principerna.

Beträffande fråga 3 b hänvisar jag till vad som har sagts som svar på den andra frågan.

Förslag till avgörande

35 Av de skäl som anges ovan föreslår jag att domstolen besvarar frågorna från High Court of Justice (England & Wales), Queens Bench Division, på följande sätt:

1) Artikel 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, skall tolkas på följande sätt: I en sådan situation som förelagts den nationella domstolen är det, för att kunna avgöra om hela mervärdesskatten är avdragsgill, nödvändigt att kontrollera om det finns ett direkt och omedelbart samband mellan en viss faktor som utlöser skattskyldighet och som en skattskyldig person i egenskap av sådan kan påverka och en viss eller vissa skattepliktiga utgående transaktioner som genomförts av denna person. Om ett sådant samband fastställs, har den skattskyldiga personen rätt att dra av hela den ingående mervärdesskatten.

2) Artikel 17.2 och 17.3 i sjätte direktivet skall tolkas på följande sätt: För att hela mervärdesskatten skall vara avdragsgill för en tjänst som betalats av en skattskyldig person som utför både transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill och transaktioner för vilka den inte är avdragsgill är det inte tillräckligt att denna tjänst har använts även som en följd av en transaktion som omfattas av artikel 17.2 eller 17.3, i synnerhet av artikel 17.2 c i sjätte direktivet.

Rätt till avdrag för mervärdesskatt föreligger däremot när det framgår av en objektiv undersökning - som åligger den nationella domstolen - att en tjänst använts av den skattskyldiga personen enligt den normala och regelmässiga ordningen i ett orsakssamband för att genomföra en eller flera skattepliktiga transaktioner som omfattas av de ovannämnda artiklarna. En sådan rätt föreligger i synnerhet i enlighet med artikel 2 andra stycket i första direktivet, om det framgår att det skattebelopp som betalats för tillhandahållandet av en tjänst burits direkt av de olika kostnadskomponenterna för den skattepliktiga transaktionen.

För att avgöra om sättet att bestämma till hur stort belopp den ingående mervärdesskatten är avdragsgill skiljer sig mellan artikel 17.2, 17.3 och 17.5 i sjätte direktivet, måste det först fastställas vilken metod den berörda medlemsstaten har valt för att beräkna den andel av mervärdesskatten som avses i artikel 17.5 i sjätte direktivet.

(1) - EGT 71, 1967, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3.

(2) - EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

(3) - Ändrad genom artikel 1.22 (se artikel 28f) i rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33).

(4) - Midland har under förfarandet framlagt de fakturor som mottagits från Clifford Chance under denna period.

(5) - Detta har aldrig bestridits.

(6) - C-4/94 (REG 1995, s. I-983), punkt 19.

(7) - Dom av den 15 januari 1998 i mål C-37/95 (REG 1998, s. I-1).

(8) - Dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83 (REG 1985, s. 655; svensk specialutgåva, volym 8, s. 83), punkt 19.

(9) - Se punkt 24.

(10) - Dom av den 26 september 1996 i mål C-230/94 (REG 1996, s. I-4517), punkt 26.

(11) - Domen i det ovannämnda målet Ghent Coal Terminal, punkt 15.

(12) - Domen i det ovannämnda målet Rompelman, punkt 19.

(13) - Dom av den 19 januari 1982 i mål 8/81, Becker (REG 1982, s. 53; svensk specialutgåva, volym 6, s. 285), punkt 44. Se även generaladvokaten Lenz förslag till avgörande i det ovannämnda målet BLP Group, framlagt den 26 januari 1995, punkt 32.

(14) - Till denna kategori kan exempelvis höra fall där ett bolag som utför både skattefria transaktioner och skattepliktiga transaktioner hyr en fastighet. I ett sådant fall kan den erlagda hyran inte kopplas till endast en av de två transaktionerna.

(15) - Det bör påpekas att gemenslagsstiftningen har överlåtit åt varje medlemsstat att tillåta och ålägga skattskyldiga personer att beräkna andelen enligt olika metoder. Se artikel 17.5 i sjätte direktivet.

(16) - Enligt Förenade kungarikets regering kan kostnaderna för de tjänster som tillhandahållits av advokatbyrå Clifford Chance för försvaret betraktas som allmänna kostnader. Det räcker att visa att de har burits av Midland i egenskap av företagare som genomför skattepliktiga eller skattefria transaktioner, och inte som privatperson.

(17) - Punkt 19.

(18) - Punkterna 20, 21 och 22. Av den sistnämnda artikeln framgår att "det endast är i undantagsfall som det i direktivet stadgas om avdragsrätt för mervärdesskatt för varor eller tjänster som används för skattefria transaktioner" (punkt 23).

(19) - Domstolen bekräftade till exempel i domen i det ovannämnda målet Enkler (punkt 26) att tillgångens karaktär är en av de omständigheter som kan beaktas vid prövning av om en skattskyldig har anskaffat tillgångar för sin ekonomiska verksamhet. Om till exempel "en tillgång uteslutande är ägnad att utnyttjas ekonomiskt, är detta i allmänhet tillräckligt för att visa att ägaren utnyttjar den för ekonomisk verksamhet och följaktligen i syfte att fortlöpande vinna intäkter. Om en tillgång emellertid på grund av sin karaktär kan utnyttjas för såväl ekonomiska som privata ändamål, finns det anledning att utifrån samtliga omständigheter rörande dess nyttjande avgöra om den verkligen utnyttjas för att fortlöpande vinna intäkter" (punkt 27).

(20) - Domen i det ovannämnda målet Rompelman, punkt 19.

(21) - Dom av den 8 mars 1988 i mål 165/86, Intiem (REG 1988, s. 1471), punkt 14.

(22) - I den engelska versionen av domen i det ovannämnda målet BLP Group, "direct and immediate link".

(23) - Domstolen har särskilt angett (i punkterna 18 och 19 i domen) att "punkt 2 i artikel 17 i sjätte direktivet skall tolkas i ljuset av punkt 5 i samma artikel. I den ovan nämnda punkten 5 ges reglerna för avdragsrätten för mervärdesskatt, när mervärdesskatten hänförs sig till varor och tjänster som 'använd[a]s av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill'. I denna bestämmelse visar ordvalet [Översättarens anmärkning: Se kommentaren till punkt 8.] 'använd[a]s för' att avdragsrätten enligt punkterna 2 och 3 förutsätter att de aktuella varorna eller tjänsterna är direkt

och omedelbart kopplade till de skattepliktiga transaktionerna och att det slutliga målet som den skattskyldiga personen vill uppnå är utan betydelse".

(24) - En annan lösning skulle kunna tyckas strida mot domstolens principer, i synnerhet de principer som fastställdes i domen i det ovannämnda målet *Ghent Coal Terminal*. I den domen ansåg domstolen att avdragsrätten består när den skattskyldiga personen, på grund av orsaker som han inte kunde råda över, aldrig har använt ovannämnda varor eller tjänster för att genomföra skattepliktiga transaktioner.

(25) - Se domarna i de ovannämnda målen *BLP Group*, punkterna 24 och 26, och *Rompelman*, punkt 19.

(26) - Detta är i överensstämmelse med domstolens rättspraxis. Se senast domen i det ovannämnda målet *Ghent Coal Terminal*, punkt 15.

(27) - I domen i det ovannämnda målet *Rompelman* ansåg domstolen att de former av ekonomisk verksamhet som avses i artikel 4.1 i sjätte direktivet kan omfatta flera på varandra följande och förberedande handlingar, såsom förvärv av medel för att genomföra nämnda verksamhet, och att köp av fast egendom således även skall anses utgöra en del av den ekonomiska verksamheten (punkt 22).

(28) - Domstolen har till exempel i den ovannämnda domen *Enkler* fastslagit att "den avsedda tillgångens karaktär är en av de omständigheter som skattemyndigheterna skall lägga till grund för sin prövning av om en skattskyldig har anskaffat tillgångar för sin ekonomiska verksamhet" (punkt 26). Se även dom av den 29 februari 1996 i mål C-110/94, *Inzo* (REG 1996, s. I-857), punkt 21.

(29) - Se, för ett liknande resonemang, dom i det ovannämnda målet *Ghent Coal Terminal*, punkterna 20, 21 och 22.

(30) - Domen i det ovannämnda målet *Ghent Coal Terminal*, punkt 15.

(31) - Domen i det ovannämnda målet *Inzo*.