



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 8. december 2011¹

Sag C-594/10

T.G. van Laarhoven

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Hoge Raad der Nederlanden)

»Moms — sjette direktiv — fradrag for indgående moms — begrænsning — midlertidig tilladelse til fortsat at anvende en gammel ordning — ændring af en eksisterende begrænsning, som udvider denne begrænsning beløbsmæssigt — personbil, der både anvendes erhvervmæssigt og privat — beskatning af den private anvendelse«

I – Indledning

1. Retten til fradrag for indgående moms kan som udgangspunkt ikke begrænses. Ifølge sjette momsdirektiv² og det efterfølgende direktiv om merværdiafgiftssystemet³ kan medlemsstaterne dog fortsat anvende gamle ordninger, der begrænser fradragsretten, såfremt den pågældende ordning allerede var gældende, da sjette direktiv trådte i kraft. Men hvordan forholder det sig med senere ændringer af en sådan ordning, hvorved fradragsretten rent beløbsmæssigt begrænses endnu mere? Det er i det væsentlige det spørgsmål, som Domstolen anmodes om at besvare i det foreliggende tilfælde. I denne sammenhæng skal det imidlertid også undersøges, om den omhandlede nederlandske ordning faktisk skal bedømmes efter EU's regler om momsfradrag eller eventuelt efter reglerne om beskatning af den private anvendelse. Denne ordning giver således ret til umiddelbart og fuldt fradrag for en personbil, der både anvendes erhvervmæssigt og privat, og bestemmer kun, at der skal erlægges en fast årlig tillægsmoms for den private anvendelse.

II – Retsforskrifter

A – EU-retten

2. Sjette direktivs artikel 6, der har overskriften »Tjenesteydelser«, bestemmer bl.a.:

»2. Følgende sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag:

- a) anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften

1 — Originalsprog: tysk.

2 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

3 — Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1). Eftersom de faktiske omstændigheder i hovedsagen vedrører 2006, og dette direktiv ifølge artikel 413 først trådte i kraft den 1.1.2007, skal den foreliggende sag behandles i henhold til sjette direktiv.

[...]

Medlemsstaterne kan fravige bestemmelserne i dette stykke, såfremt en sådan undtagelse ikke giver anledning til konkurrencefordrejning.«

3. Sjette direktivs artikel 11 i afsnit VIII, der har overskriften »Beskatningsgrundlag«, foreskriver, for så vidt som det er relevant:

»A.I indlandet

1. Beskatningsgrundlaget er:

[...]

c) ved de i artikel 6, stk. 2, omhandlede transaktioner, de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen

[...]«

4. Sjette direktivs artikel 17, der har overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«, lyder som affattet ved direktivets artikel 28f i uddrag således:

»2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]

6. Senest inden udløbet af en periode på fire år fra datoen for dette direktivs ikrafttræden fastsætter Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag i merværdiafgiften. Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng, erhvervs-mæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke adgang til fradrag.

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

[...]«

5. Direktivets artikel 20, der har overskriften »Berigtigelse af fradragene«, foreskriver:

»1. Det oprindeligt foretagne fradrag berigtiges efter nærmere bestemmelser, som fastsættes af medlemsstaterne, især:

a) når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage

b) når der efter angivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, navnlig i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter; der skal dog ikke ske berigtigelse i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, i tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse, tab eller tyveri, samt i tilfælde af erlagte afgifter for gaver af ringe værdi og vareprøver, som omhandlet i artikel 5, stk. 6. Medlemsstaterne kan dog kræve berigtigelse i forbindelse med helt eller delvis ubetalte transaktioner og i tilfælde af tyveri.

2. For så vidt angår investeringsgoder foretages en berigtigelse over en periode på fem år, heri medregnet det år, i hvilket de blev erhvervet eller fremstillet. Hvert år omfatter denne berigtigelse kun en femtedel af den afgift, der er pålagt disse goder. Berigtigelsen finder sted i forhold til de ændringer i fradragsretten, som har fundet sted i de følgende år set i forhold til det år, hvor godet blev erhvervet eller fremstillet.

Som undtagelse fra ovennævnte afsnit kan medlemsstaterne ved berigtigelsen lægge en periode på fem hele år til grund, fra det tidspunkt at regne, hvor godet blev taget i brug første gang.

[...]«

B – *Nederlandsk ret*

6. Den forelæggende ret har forklaret, at Nederlandene i forbindelse med gennemførelsen af sjette direktiv opretholdt en ordning, der begrænsede retten til fradrag af indgående moms for en personbil, som den erhvervsdrivende ikke kun anvendte erhvervsmæssigt, men også til private formål⁴. Efter denne ordning fradrages den moms, der hviler på denne personbil, inklusive anskaffelsesomkostninger, i første omgang, som om bilen udelukkende anvendes erhvervsmæssigt. Ved slutningen af hvert år skal der imidlertid indbetales en tillægsmoms, som svarer til en fast procentsats af det faste beløb, der udtages, fordi det anses for at være afholdt til private formål, i forbindelse med indkomstskattens beregning. Det faste beløb udgør en vis procentsats af katalogprisen eller bilens værdi.

7. Der blev efterfølgende foretaget en række ændringer i denne ordning, hvilket ifølge den forelæggende ret i de fleste tilfælde resulterede i, at det endelige fradragsberettigede beløb blev mindre.

8. For det første er den nævnte faste procentsats blevet ændret flere gange. Da sjette direktiv trådte i kraft, lå den på 12%, men efterfølgende blev den successivt fastsat til 12,5%, 13,5% og 13%. Siden den 1. januar 1992 har den dog igen ligget på 12%. For det andet er det udtagne beløb, som den faste procentsats anvendes på, i mellemtiden blevet forhøjet. Det lå i begyndelsen på mindst 20% af bilens katalogpris, men blev senere forhøjet til først 24% og dernæst 25% i visse tilfælde, navnlig når den private anvendelse oversteg et vist antal kilometer. Fra den 1. januar 2004 til den relevante afgiftsperiode udgjorde det udtagne beløb – medmindre den private anvendelse var på mindre end 500 km – mindst 22%. De skiftende regler for klassificering af transport mellem hjem og arbejdsplads som enten erhvervsmæssig eller privat anvendelse betød også, at det udtagne beløb i visse perioder blev sat op.

4 — Artikel 15, stk. 6, i Wet op de omzetbelasting (lov om omsætningsafgift) 1968, sammenholdt med artikel 15 i Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (bekendtgørelse om gennemførelse af omsætningsafgift) 1968.

III – Faktiske omstændigheder og præjudicielle spørgsmål

9. T.G. van Laarhoven driver et skatterådgivningskontor som enkeltmandsvirksomhed i Nederlandene. I 2006 indgik to personbiler, der både blev anvendt erhvervsmæssigt og privat, successivt i virksomhedens formue. I sin momsangivelse for fjerde kvartal angav han for 2006 et beløb på 538 EUR som skyldig moms for privat anvendelse ud over 500 km, men klagede efterfølgende over det pålignede beløb og søgte om at få det refunderet. Da han hverken fik medhold i sin klage eller i sagen i første instans, iværksatte han kassationsanke ved Hoge Raad der Nederlanden. Han gjorde bl.a. gældende, at de omhandlede nederlandske afgiftsbestemmelser var i strid med standstill-klausulen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit.

10. Hoge Raad har på denne baggrund forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Er sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, til hinder for ændringer i en fradragsbegrænsende ordning som den foreliggende, med hvilken en medlemsstat har villet gøre brug af den i bestemmelsen hjemlede mulighed for at udelukke (fortsat at udelukke) fradrag for bestemte goder og tjenesteydelser, såfremt det beløb, der ikke kan fradrages, på grund af ændringerne i de fleste tilfælde er blevet større, men hvorved principperne i og opbygningen af den fradragsbegrænsende ordning ikke er blevet ændret?
- 2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, skal de nationale domstole helt undlade at anvende den fradragsbegrænsende ordning, eller er det tilstrækkeligt at undlade at anvende ordningen i det omfang, den har udvidet anvendelsesområdet for de undtagelser eller begrænsninger, der var gældende på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttrædelse?»

11. T.G. van Laarhoven, den nederlandske regering, Det Forenede Kongeriges regering og Europa-Kommissionen har deltaget i retsforhandlingerne for Domstolen, men Det Forenede Kongeriges regering har kun afgivet skriftligt indlæg.

IV – Retlig bedømmelse

A – Indledende bemærkninger

12. Fradragsretten, der fastslås udtrykkeligt og præcist i sjette direktivs artikel 17, stk. 2⁵, udgør efter fast retspraksis en vigtig del af det fælles momssystem⁶. Den tilsigter at aflaste virksomhederne helt for den indgående afgift, som de skylder eller har erlagt i forbindelse med deres økonomiske virksomhed⁷, og den kan udøves umiddelbart⁸ og sikrer dermed denne afgifts neutralitet⁹. Som udgangspunkt må fradragsretten derfor ikke begrænses¹⁰.

5 — Dom af 14.6.2001, sag C-345/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4493, præmis 18, samt domme af 23.4.2009, sag C-460/07, Puffer, Sml. I, s. 3251, præmis 82, og sag C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, Sml. I, s. 3459, præmis 17.

6 — Dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 18, af 22.12.2008, sag C-414/07, Magoora, Sml. I, s. 10921, præmis 28, og af 28.7.2011, sag C-274/10, Kommissionen mod Ungarn, Sml. I, s. 7289, præmis 43.

7 — Dom af 15.1.1998, sag C-37/95, Ghent Coal Terminal, Sml. I, s. 1, præmis 15, af 1.4.2004, sag C-90/02, Bockemühl, Sml. I, s. 3303, præmis 39, og af 29.10.2009, sag C-174/08, NCC Construction Danmark, Sml. I, s. 10567, præmis 27.

8 — Dom af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 - C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 43, af 29.4.2004, sag C-152/02, Terra Baubedarf-Handel, Sml. I, s. 5583, præmis 35, og af 15.7.2010, sag C-368/09, Pannon Gép Centrum, Sml. I, s. 7467, præmis 37.

9 — Dom af 8.1.2002, sag C-409/99, Metropol og Stadler, Sml. I, s. 81, præmis 59, og af 11.12.2008, sag C-371/07, Danfoss og AstraZeneca, Sml. I, s. 9549, præmis 26, samt Magoora-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 28.

10 — Jf. Magoora-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 28, dommen i sagen Pannon Gép Centrum, nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 37, og dommen i sagen Kommissionen mod Ungarn, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 43.

13. Retten til momsfradrag er ikke desto mindre underlagt undtagelsesbestemmelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, og særligt stk. 6, andet afsnit¹¹. Ifølge denne bestemmelse kan medlemsstaterne opretholde den lovgivning med hensyn til undtagelser fra fradragsretten, som var gældende på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden, indtil Rådet udsteder de i artiklen omhandlede regler¹². Eftersom Rådet indtil videre ikke har udstedt sådanne regler¹³, kunne medlemsstaterne i det omhandlede tidsrum opretholde hele den eksisterende lovgivning med hensyn til undtagelser fra fradragsretten¹⁴.

14. Hoge Raad har anmodet Domstolen om en fortolkning af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, i forhold til den nederlandske ordning for momsmæssig behandling af personbiler, der både anvendes erhvervsmæssigt og privat. Efter Hoge Raads opfattelse indebærer denne ordning, der allerede fandtes, da direktivet trådte i kraft, en begrænsning af retten til momsfradrag. Hoge Raads tvivl om, hvorvidt ordningen er forenelig med sjette direktiv, skyldes reelt, at ordningen løbende er blevet ændret efter direktivets ikrafttrædelse, hvilket har begrænset det beløb, der kan fradrages, endnu mere.

15. Det er imidlertid spørgsmålet, om den nederlandske ordning overhovedet skal betragtes som en begrænsning af fradragsretten, der skal bedømmes efter sjette direktivs artikel 17, stk. 6.

16. Som Kommissionen også har påpeget, giver den nederlandske ordning bl.a. den afgiftspligtige umiddelbar ret til at fradrage hele den indgående moms, der betales ved anskaffelse af en personbil, som både skal anvendes erhvervsmæssigt og privat. Ordningen er således i overensstemmelse med fast retspraksis, hvorefter en afgiftspligtig i fuldt omfang kan henføre et investeringsgode, der ikke kun anvendes til erhvervsmæssige formål, men også til private formål, til sin virksomhedsformue¹⁵. I så fald kan den indgående moms, der skal erlægges ved erhvervelsen af dette gode, ifølge direktivets artikel 17 og 18 i princippet fradrages fuldt ud og øjeblikkeligt¹⁶.

17. Den forelæggende ret finder imidlertid, at fradragsretten begrænses på grund af den nederlandske ordning, som bestemmer, at der på et senere tidspunkt skal erlægges en tillægsmoms for den private anvendelse af personbilen. Ved årsskiftet opkræves der således et momsbeløb for den private anvendelse svarende til en fast procentsats af det faste beløb for omkostningerne, som igen udgør en procentsats af katalogprisen eller køretøjets værdi.

18. Ifølge sjette direktivs opbygning kan en sådan tillægsmoms for privat anvendelse dog ikke betragtes som en begrænsning af fradragsretten som omhandlet i direktivets artikel 17, stk. 6, som kun er tilladt undtagelsesvis og kun i en overgangsperiode. Det er tværtimod i overensstemmelse med den ordning, der følger af dette direktiv, at der efterfølgende opkræves moms for privat anvendelse af et gode, som udelukkende er bestemt for virksomheden, og hvor den indgående moms fradrages umiddelbart og fuldt ud¹⁷.

11 — Dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 19, og Magoora-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 29.

12 — Dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 19, og Danfoss og AstraZeneca-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 28, samt dom af 15.4.2010, forenede sager C-538/08 og C-33/09, X Holding, Sml. I, s. 3129, præmis 38.

13 — Puffer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 83, X Holding-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 39, og dom af 30.9.2010, sag C-395/09, Oasis East, Sml. I, s. 881, præmis 20. Artikel 176 i direktivet om merværdiafgiftssystemet indeholder en undtagelsesbestemmelse, der svarer til den i sjette direktivs artikel 17, stk. 6.

14 — Forudsat at de udelukkede goder og tjenesteydelser er defineret tilstrækkeligt præcist, og at der er tale om generelle undtagelser, jf. X Holding-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 40-45.

15 — Dom af 21.4.2005, sag C-25/03, HE, Sml. I, s. 3123, præmis 46, og af 14.9.2006, sag C-72/05, Wollny, Sml. I, s. 8297, præmis 21, samt Puffer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 39.

16 — Dom af 14.7.2005, sag C-434/03, Charles og Charles-Tijmens, Sml. I, s. 7037, præmis 24, samt Wollny-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 15, præmis 22, og Puffer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 40.

17 — Wollny-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 15, præmis 33.

19. Det fremgår således af direktivet, at den umiddelbare ret til at fradrage hele momsen i dette tilfælde modsvares af en forpligtelse til at betale moms for den private anvendelse af virksomhedsgodet¹⁸. Med henblik herpå sidestiller direktivets artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), den private anvendelse med en tjenesteydelse, der udføres mod vederlag, hvilket betyder, at den afgiftspligtige i henhold til direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), skal betale moms af de udgifter, der har været afholdt i forbindelse med denne anvendelse¹⁹.

20. Det samme formål har sjette direktivets artikel 20, som indeholder regler om berigtigelse af det oprindeligt foretagne fradrag, og som i lighed med direktivets artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), finder anvendelse på situationer, hvor et gode samtidigt anvendes til erhvervsmæssigt og til privat formål, selv om de to bestemmelsers anvendelsesområde ikke er fuldt ud sammenfaldende²⁰.

21. Begge bestemmelser i direktivet skal for det første forhindre, at afgiftspligtige, som også anvender et gode, der er bestemt for deres virksomhed, privat, opnår en uberettiget økonomisk fordel i forhold til en endelig forbruger, fordi de i første omgang kan fradrage hele den indgående moms. For det andet skal begge bestemmelser garantere, at der er overensstemmelse mellem fradrag af indgående moms og opkrævning af udgående afgift²¹.

22. Hoge Raad har i forelæggelsesafgørelsen ganske vist henvist til, at der efter nederlandsk lovgivning vedrørende privat anvendelse af goder, der indgår i virksomhedens formue, indtil den 1. januar 2007 ikke blev opkrævet afgift for privat anvendelse, jf. sjette direktivets artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a). Hvorom alting er, må det dog konstateres, at den omhandlede nederlandske ordning regulerer beskatningen af personbiler, der både anvendes erhvervsmæssigt og privat og umiddelbart har givet fuld fradragsret. For at kunne give den forelæggende ret et fyldestgørende svar, der gør det muligt for den at vurdere, om denne ordning er forenelig med sjette direktiv, er det derfor nødvendigt at fortolke sjette direktivets artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), og artikel 20 og ikke direktivets artikel 17, stk. 6.

23. I det følgende vil jeg dog subsidiært se på fortolkningen af direktivets artikel 17, stk. 6, som anmodet af Hoge Raad for det tilfælde, at Domstolen ikke deler min opfattelse.

B – Fortolkningen af sjette direktivets artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), og artikel 20

24. Som jeg allerede har nævnt, kan anvendelsesområderne for sjette direktivets artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), og artikel 20 ifølge retspraksis overlape hinanden. Det er især tilfældet, når det gode, der er bestemt for virksomheden, har givet ret til umiddelbart og fuldt fradrag og efterfølgende ikke kun anvendes erhvervsmæssigt, men også privat²². Det fremgår tilsyneladende ikke af den hidtidige retspraksis, om og under hvilke omstændigheder en af disse to direktivbestemmelser i en sådan situation bør prioriteres i forbindelse med efterprøvelsen.

25. Ud fra en systematisk betragtning må direktivets artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), anses for den mest specifikke regel, eftersom den kun vedrører anvendelse til private formål eller til virksomheden uvedkommende formål, men ikke anvendelse til f.eks. afgiftsfritaget virksomhed²³. Anvendelsen af denne regel bevirker desuden, at den private anvendelse udgør en afgiftspligtig transaktion som omhandlet i direktivets artikel 17, stk. 2²⁴. Det følger af denne fiktion, at den afgiftspligtige er og

18 — Charles og Charles-Tijmens-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 16, præmis 30, og Wollny-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 15, præmis 24, 31 og 33.

19 — Jf. dom af 8.5.2003, sag C-269/00, Seeling, Sml. I, s. 4101, præmis 42 f., Charles og Charles-Tijmens-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 16, præmis 25, og Puffer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 41 f.

20 — Wollny-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 15, præmis 34.

21 — Wollny-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 15, præmis 35 f.

22 — Jf. punkt 20 ovenfor.

23 — Jf. dom af 30.3.2006, sag C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Sml. I, s. 3039, præmis 33.

24 — Puffer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 41.

fortsætter med at være berettiget til at fradrage den indgående moms for et gode, der som helhed henføres til dennes virksomhed²⁵, hvilket betyder, at der ikke kræves nogen berigtigelse i henhold til direktivets artikel 20, og at betingelserne for anvendelsen af denne bestemmelse ikke synes at være opfyldt. Direktivets artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), er desuden mere fleksibel end direktivets artikel 20, stk. 2, hvorefter der kun skal foretages en årlig berigtigelse.

26. Der kan ganske vist drages en vis parallel mellem den nederlandske ordning for beskatning af den private anvendelse af personbiler til blandet brug, hvori der er fastsat en årlig tillægsmoms, og sjette direktivets artikel 20, stk. 2, hvorefter momsfradraget også skal berigtiges hvert år. Det fremgår imidlertid af Wollny-dommen²⁶, at medlemsstaterne også i forbindelse med beskatningen af den private anvendelse efter sjette direktivets artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), som led i deres skønsfrihed kan foreskrive, at reglerne i artikel 20 om fradragsberigtigelse skal anvendes med henblik på fastsættelse af beskatningsgrundlaget.

27. I forbindelse med denne analyse er det dog ikke nødvendigt at tage endelig stilling til spørgsmålet om det præcise forhold mellem sjette direktivets artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), og direktivets artikel 20. Eftersom bestemmelserne har samme formål²⁷ og samme økonomiske resultat²⁸, er det tilstrækkeligt at fastslå, at de begge i lighed med fradragsretten i sidste instans skal sikre neutraliteten i den afgiftsmæssige belastning²⁹. Denne neutralitet garanteres dog kun, hvis den udligning, der foretages på grundlag af en af de to bestemmelser, hverken er mindre eller større end, hvad der svarer til den faktiske private anvendelse. Den efterfølgende opkrævning af udgående afgift skal sikre, at den private anvendelse af et gode, som den afgiftspligtige kunne fratække hele den indgående moms for, ikke medfører en uberettiget berigtigelse af den afgiftspligtige³⁰.

28. Med hensyn til sjette direktivets artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), sammenholdt med artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), har Domstolen præciseret, at medlemsstaterne, selv om begrebet »udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen«, i og for sig er et EU-retligt begreb, har en vis skønsfrihed med hensyn til reglerne for fastsættelse af de omhandlede udgifter. I sjette direktivets artikel 20, stk. 1 og 4, indrømmes medlemsstaterne også et vist skøn, idet det bestemmes, at det oprindeligt foretagne fradrag berigtiges »efter nærmere bestemmelser, som fastsættes af medlemsstaterne«, og at medlemsstaterne bl.a. med henblik på anvendelsen af bestemmelserne i stk. 2 kan præcisere det afgiftsbeløb, som tages i betragtning ved berigtigelsen, og tillade administrative forenklinger.

29. Selv om denne skønsfrihed i et vist omfang gør det muligt at anvende standardiserede beregningsmetoder, skal det dog sikres, at standardberegning i princippet opfylder sjette direktivets krav vedrørende den udligning, der foretages efterfølgende. Standardberegningen skal derfor være afpasset efter den private anvendelses faktiske omfang.

30. Det er noget tvivlsomt, om det gælder for den omhandlede nederlandske ordning. I det omtvistede skatteår 2006 blev tillægsmomsen således beregnet på følgende måde: Ved privat kørsel på mindst 500 km pr. år blev et beløb på mindst 22% af køretøjets værdi fastsat som udtaget beløb. Det udtagne beløb blev pålagt en afgift på 12%. Kommissionen mener ikke, at en sådan standardberegning er forenelig med direktivet, eftersom den hverken forhindrer, at den afgiftspligtige opnår en uberettiget berigtigelse, i og med at der ikke foretages en yderligere differentiering ved privat anvendelse på over 500 km pr. år, eller at den afgiftspligtige beskattes for højt, i og med at der ikke tages hensyn til køretøjets eventuelle værdiforringelse.

25 — Jf. Puffer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 42.

26 — Nævnt ovenfor i fodnote 15, præmis 37.

27 — Wollny-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 15, præmis 37.

28 — Uudenkaupungin kaupunki-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 23, præmis 30.

29 — Jf. vedrørende direktivets artikel 20 Uudenkaupungin kaupunki-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 23, præmis 26.

30 — Jf. Wollny-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 15, præmis 32-36.

31. Det tilkommer efter min opfattelse den forelæggende ret at tage stilling til dette spørgsmål. Det fremgår således ikke fuldstændig klart af forelæggelsesafgørelsen, om det udtagne beløb i 2006 blev beregnet ud fra katalogprisen eller ud fra køretøjets faktiske værdi. Desuden tales der i forelæggelsesafgørelsen om, at der i 2006 blev anvendt en procentsats på *mindst* 22% ved beregningen af det udtagne beløb, og det kan derfor ikke udelukkes, at der skete en yderligere differentiering afhængigt af omfanget af den private anvendelse.

32. Hvis Hoge Raad i forbindelse med hovedsagen når frem til, at de omhandlede nederlandske bestemmelser har resulteret i en for høj³¹ tillægsmoms for den faktiske private anvendelse af personbiler, skal den som følge af EU-rettens forrang og sin forpligtelse til at beskytte de rettigheder, som borgerne tillægges i EU-retten, undlade at anvende den nationale ordning, i det omfang den overskrider, hvad der må anses for en passende beskatning af den private anvendelse³².

33. Svaret til Hoge Rad må derfor være, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), og artikel 20 er til hinder for en national ordning, som ganske vist giver ret til umiddelbart og fuldt fradrag for personbiler, der både anvendes erhvervsmæssigt og privat, men bestemmer, at der skal erlægges en fast tillægsmoms for den private anvendelse, som ikke er afpasset efter den private anvendelses faktiske omfang. Hvis den nationale domstol forelægges en sådan ordning, og denne ordning har resulteret i en for høj moms for den faktiske private anvendelse af personbilen, skal domstolen undlade at anvende denne ordning, i det omfang den overskrider, hvad der må anses for en passende beskatning af den private anvendelse.

C – Subsidiært: det første præjudicielle spørgsmål

34. I tilfælde af at Domstolen, uanset at den omhandlede nederlandske ordning giver ret til umiddelbart og fuldt fradrag og kun bestemmer, at der efterfølgende skal opkræves moms for den private anvendelse, som formuleret i det præjudicielle spørgsmål, finder det nødvendigt at fortolke sjette direktivs artikel 17, stk. 6, vil jeg i det følgende behandle denne bestemmelse subsidiært. Til dette formål vil jeg ligesom den forelæggende ret tage udgangspunkt i en – efter min opfattelse forkert – forudsætning om, at den nederlandske ordning begrænser fradragsretten.

35. Som jeg tidligere har nævnt, kunne medlemsstaterne i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, opretholde den lovgivning med hensyn til undtagelser fra fradragsretten, som var gældende på tidspunktet for dette direktivs ikrafttræden³³.

36. Domstolen har herved præciseret, at den omstændighed, at den konkrete nationale bestemmelse, der begrænser fradragsretten, blev vedtaget efter sjette direktivs ikrafttræden, ikke i sig selv betyder, at den falder uden for undtagelsesbestemmelsen i direktivets artikel 17, stk. 6. En bestemmelse, der i det væsentlige er identisk med den tidligere lovgivning eller lempes denne lovgivning, er tværtimod omfattet af undtagelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6³⁴.

31 — En for lav tillægsmoms vil ganske vist være lige så problematisk, men dette spørgsmål er ikke relevant i hovedsagen, hvor den skattepligtige kun har anfægtet de pågældende efteropkrævninger med det formål at få annulleret eller i hvert fald nedsat den fastlagte afgift.

32 — Jf. punkt 72 i mit forslag til afgørelse af 13.12.2007 i den sag, der gav anledning til dom af 10.4.2008, sag C-309/06, Marks & Spencer, Sml. I, s. 2283. I Magoora-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 44, valgte Domstolen derimod at tage udgangspunkt i den nationale lovgivnings forenelighed med EU-retten.

33 — Jf. punkt 13 ovenfor.

34 — Puffer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 85 og 87. Jf. med hensyn til standstill-klausulen i artikel 57, stk. 1, EF og artikel 64, stk. 1, TEUF, der vedrører frie kapitalbevægelser i forhold til tredjelande, dom af 24.5.2007, sag C-157/05, Holböck, Sml. I, s. 4051, præmis 41, og af 11.2.2010, sag C-541/08, Fokus Invest, Sml. I, s. 1025, præmis 42.

37. Nationale bestemmelser, hvorefter anvendelsesområdet for de gældende undtagelser udvides efter tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden, og som således fjerner sig fra direktivets formål, er derimod ikke en tilladt undtagelse i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, og strider mod direktivets artikel 17, stk. 2³⁵.

38. I denne forbindelse fastslog Domstolen i Puffer-dommen³⁶, at en lovgivning, som hviler på andre principper end den tidligere lovgivning, og som indfører nye procedurer, ikke kan betragtes som lovgivning, der var gældende på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden.

39. Jeg kan i modsætning til den nederlandske regering ikke se, at Puffer-dommen skal forstås således, at en ændring først falder uden for undtagelsesbestemmelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, når den nye lovgivning hviler på andre principper og indfører nye procedurer. Der er kun tale om en af de situationer, hvor en national lovgivning udvider anvendelsesområdet for de gældende undtagelser og således fjerner sig fra direktivets formål.

40. Det fremgår navnlig af dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig³⁷, som var den første af en række afgørelser om ulovlige udvidelser, og X Holding-dommen³⁸, der blev afsagt i kølvandet på Puffer-dommen. Kriterierne om andre principper og nye procedurer spillede ingen rolle i disse to domme. De viser tværtimod, at en rent beløbsmæssig udvidelse af en eksisterende begrænsning af fradragsretten i princippet har til følge, at ordningen ikke længere er omfattet af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit.

41. Hvad angår den omhandlede nederlandske ordning må det fastslås, at den allerede før sjette direktivs ikrafttræden foreskrev, at det i forbindelse med køretøjer, der både anvendes erhvervsmæssigt og privat, ikke er muligt at opnå *endeligt* fradrag for den private anvendelse. Når en sådan gammel ordning betragtes som en indskrænkning af den fradragsret, der er fastsat i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, kan den i princippet falde ind under undtagelsesbestemmelsen i dette direktivs artikel 17, stk. 6. I betragtning af de ændringer, der er sket i mellemtiden, er det imidlertid spørgsmålet, om der skal anlægges en anden vurdering. Den omstændighed, at der overhovedet er foretaget ændringer, er ikke i sig selv til hinder for anvendelsen af direktivets artikel 17, stk. 6. Det er ændringernes rækkevidde, der er afgørende.

42. Eftersom principperne i den nederlandske ordning og dens opbygning efter den forelæggende rets beskrivelse ikke har ændret sig, siden sjette direktiv trådte i kraft, og der ikke synes at være holdepunkter for, at en anden vurdering vil være mere passende, bør der ved efterprøvelsen fokuseres på, at ændringerne i de fleste tilfælde har medført en yderligere beløbsmæssig begrænsning af det endelige fradrag.

43. Som jeg tidligere har forklaret, er en yderligere beløbsmæssig begrænsning, som ikke kun gælder i særlige tilfælde, i princippet tilstrækkelig til at antage, at der foreligger en udvidelse af anvendelsesområdet for de gældende undtagelser³⁹.

44. Det kan til trods herfor ikke uden videre konkluderes heraf, at den nederlandske ordning dermed har fjernet sig mere fra sjette direktivs formål.

35 — Dom af 14.6.2001, sag C-40/00, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4539, præmis 17, Metropol og Stadler-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 46, dom af 11.9.2003, sag C-155/01, Cookies World, Sml. I, s. 8785, præmis 66, Magoora-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 37, Danfoss og AstraZeneca-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 28, og Puffer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 86.

36 — Nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 87. Jf. også Cookies World-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 35, præmis 63, og med hensyn til standstill-klausulen i artikel 57, stk. 1, EF og artikel 64, stk. 1, TEUF, der vedrører frie kapitalbevægelser i forhold til tredjelande, Holböck-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 34, præmis 41, og Fokus Invest-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 34, præmis 42.

37 — Nævnt ovenfor i fodnote 35, præmis 17.

38 — Nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 62 ff.

39 — Jf. punkt 40 ovenfor.

45. Der skal i stedet tages hensyn til de forhold, der karakteriserer den omhandlede begrænsningsmekanisme. Det drejer sig som nævnt om, at der i forbindelse med personbiler til blandet brug først gives ret til umiddelbart og fuldt fradrag, men efterfølgende opkræves moms for den private anvendelse, hvilket betyder, at fradraget ud fra denne betragtning ikke var endeligt.

46. En sådan mekanisme er, som jeg allerede har forklaret, helt i tråd med direktivets formål, forudsat at det oprindeligt foretagne fradrag på et senere tidspunkt udlignes, i det omfang personbilen faktisk blev anvendt privat. Hvis den oprindelige begrænsende ordning ikke opfyldte kravet om, at den private anvendelse skal pålægges en passende moms, har de senere ændringer bragt den tættere på at opfylde dette krav, og så har ordningen som helhed nærmet sig sjette direktivs formål, selv om det tilladte definitive fradrag er blevet yderligere begrænset i forhold til tidligere.

47. Kun hvis formålet med den yderligere begrænsning ikke er at sikre, at personbilens private anvendelse, der som følge af det umiddelbare fradrag i første omgang fritages for moms, efterfølgende pålægges moms i det nødvendige omfang for bl.a. at undgå, at den afgiftspligtige opnår en uberettiget berigelse, må det fastslås, at den har fjernet sig mere fra direktivets formål og derfor ikke længere er omfattet af undtagelsesbestemmelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit. Det tilkommer den forelæggende ret at vurdere, hvordan det forholder sig med den omhandlede nederlandske ordning.

48. Jeg vil derfor subsidiært foreslå Domstolen at besvare det første præjudicielle spørgsmål således: Sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, kun er til hinder for ændringer af en national ordning, som allerede fandtes, da direktivet trådte i kraft, og

- som begrænser fradraget for visse virksomhedsgoder til blandet brug, ved at den i første omgang giver ret til umiddelbart og fuldt fradrag, men i sidste instans kun giver ret til delvist fradrag, eftersom der efterfølgende opkræves moms for den private anvendelse
- hvorved det beløb, der ikke indgår i det endelige fradrag, på grund af ændringerne i de fleste tilfælde er blevet større, men principperne i ordningen og dens opbygning ikke er blevet ændret,

såfremt (og i det omfang) den yderligere begrænsning ligger ud over, hvad der er nødvendigt for at pålægge den private anvendelse en passende moms.

D – Ligeledes subsidiært: det andet præjudicielle spørgsmål

49. I tilfælde af at Domstolen besvarer det første præjudicielle spørgsmål på denne måde, vil jeg subsidiært i det følgende også behandle det andet præjudicielle spørgsmål.

50. Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om de nationale domstole, hvis den nationale ordning som følge af ændringerne ikke længere er omfattet af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, og derfor strider mod artikel 17, stk. 2, helt skal undlade at anvende denne ordning eller kun skal undlade at anvende den, i det omfang den har udvidet anvendelsesområdet for de undtagelser eller begrænsninger, der var gældende på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttrædelse.

51. Som den nederlandske regering med rette har anført, ville det, hvis den nederlandske ordning ikke slet blev anvendt, for så vidt som den udelukker endeligt fradrag for privat anvendelse af personbiler til blandet brug, føre til et resultat, der ikke var foreneligt med sjette direktiv, fordi den private anvendelse så ville være fritaget for moms. Set ud fra et EU-retligt synspunkt er det derfor ikke muligt slet ikke at anvende denne ordning.

52. Eftersom den ændrede nationale ordning i forvejen kun falder uden for sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, for så vidt som den på grund af den indførte yderligere begrænsning ligger ud over, hvad der er nødvendigt for at pålægge den private anvendelse en passende moms, skal de nationale domstole i henhold til EU-retten kun anvende den nye ordning, i det omfang det er nødvendigt for denne beskatning. Det er ikke nødvendigt at anvende en gammel ordning i disse tilfælde.

53. Hvis ændringen har resulteret i en yderligere begrænsning af det endelige fradrag, som samlet set ligger ud over, hvad der er nødvendigt for at beskatte den private anvendelse, og dermed samlet set medfører en ulovlig udvidelse af denne begrænsning, skal den nationale domstol ud fra de muligheder, den har efter national ret, afgøre, om den kan anvende de ændrede bestemmelser, i det omfang de omfatter den tidligere begrænsende ordning, eller om den skal undlade at anvende disse bestemmelser⁴⁰ og i stedet anvende den tidligere ordning.

54. Det bør herved tages i betragtning, at det ikke nødvendigvis er afgørende, hvilket omfang begrænsningen havde efter national ret på det tidspunkt, hvor sjette direktiv trådte i kraft. Hvis denne begrænsning blev lempet efter direktivets ikrafttrædelse, men forud for den konkrete ændring, der er til vurdering, kan medlemsstaten i princippet ikke vende tilbage den tidligere nationale lovgivning⁴¹.

55. Jeg vil derfor subsidiært foreslå Domstolen at besvare det andet præjudicielle spørgsmål således: Hvis ændringerne af den nationale ordning har resulteret i en yderligere begrænsning af fradraget, som ligger ud over, hvad der er nødvendigt for at opkræve en passende moms for den private anvendelse, og den ændrede ordning som følge heraf ikke længere er omfattet af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, skal de nationale domstole kun anvende den nye ordning, i det omfang det er nødvendigt for denne beskatning. Det er ikke foreneligt med sjette direktiv slet ikke at anvende den nye og/eller gamle ordning med det resultat, at den private anvendelse fritages for moms.

V – Forslag til afgørelse

56. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg, at Domstolen besvarer Hoge Raads spørgsmål således:

»Sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), og artikel 20 er til hinder for en national ordning, som ganske vist giver ret til umiddelbart og fuldt fradrag for personbiler, der både anvendes erhvervsmæssigt og privat, men bestemmer, at der skal erlægges en fast tillægsmoms for den private anvendelse, som ikke er afpasset efter den private anvendelses faktiske omfang. Hvis den nationale domstol forelægges en sådan ordning, og denne ordning har resulteret i en for høj moms for den faktiske private anvendelse af personbilen, skal domstolen undlade at anvende denne ordning, i det omfang den overskrider, hvad der må anses for en passende beskatning af den private anvendelse.«

57. Subsidiært foreslår jeg Domstolen at besvare Hoge Raads to præjudicielle spørgsmål således:

- »1) Sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, er kun til hinder for ændringer af en national ordning, som allerede fandtes, da direktivet trådte i kraft, og
 - som begrænser fradraget for visse virksomhedsgoder til blandet brug, ved at den i første omgang giver ret til umiddelbart og fuldt fradrag, men i sidste instans kun giver ret til delvist fradrag, eftersom der efterfølgende opkræves moms for den private anvendelse

40 — Jf. Magoora-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 44. Se også Kokott og Henze, »Das Zusammenwirken von EuGH und nationalem Richter bei der Herstellung eines europarechtskonformen Zustands«, i *Steuerrecht im Rechtsstaat: Festschrift für Wolfgang Spindler*, 2011, s. 279, på s. 290.

41 — Dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, nævnt ovenfor i fodnote 35, præmis 17 f. og 24.

— hvorved det beløb, der ikke indgår i det endelige fradrag, på grund af ændringerne i de fleste tilfælde er blevet større, men principperne i ordningen og dens opbygning ikke er blevet ændret,

såfremt (og i det omfang) den yderligere begrænsning ligger ud over, hvad der er nødvendigt for at pålægge den private anvendelse en passende moms.

- 2) Hvis ændringerne af den nationale ordning har resulteret i en yderligere begrænsning af fradraget, som ligger ud over, hvad der er nødvendigt for at opkræve en passende moms for den private anvendelse, og den ændrede ordning som følge heraf ikke længere er omfattet af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, skal de nationale domstole kun anvende den nye ordning, i det omfang det er nødvendigt for denne beskatning. Det er ikke foreneligt med sjette direktiv slet ikke at anvende den nye og/eller gamle ordning med det resultat, at den private anvendelse fritages for moms.«