

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 15 april 2010*

I de förenade målen C-538/08 och C-33/09,

angående två beslut att begära förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, från Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) och Gerechtshof Amsterdam (Nederländerna), av den 14 november 2008 respektive den 20 januari 2009 som inkom till domstolen den 4 december 2008 respektive den 26 januari 2009, i målen

X Holding BV

mot

Staatssecretaris van Financiën (C-538/08),

och

Oracle Nederland BV

* Rättegångsspråk: nederländska.

mot

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi (C-33/09),

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna R. Silva de Lapuerta (referent), E. Juhász, T. von Danwitz och D. Šváby,

generaladvokat: P. Mengozzi,
justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 3 december 2009,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Oracle Nederland BV, genom H. Hop, advocaat, och P. Schrijver, belastingadviseur,

- Nederländernas regering, genom C.M. Wissels, M. de Mol och Y. de Vries, samtliga i egenskap av ombud,

- Greklands regering, genom O. Patsopoulou, S. Trekli, V. Karra och G. Konstantinos, samtliga i egenskap av ombud,

- Europeiska kommissionen, genom D. Triantafyllou och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 28 januari 2010 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Respektive begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 11.4 i rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: struktur och tillämpningsförfaranden (EGT 1967, 71, s. 1303) (nedan kallat andra direktivet), och 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 sjätte direktivet).

- 2 Respektive begäran har framställts i mål mellan X Holding BV (nedan kallat X Holding) och Staatssecretaris van Financiën (statssekreteraren i finansministeriet) respektive mellan Oracle Nederland BV (nedan kallat Oracle) och Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi (skattemyndigheten i Utrecht-Gooi) (nedan kallad skattemyndigheten), avseende rätten att göra avdrag för mervärdesskatt vad avser vissa utgiftskategorier.

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

- 3 I artikel 11.1 i andra direktivet föreskrevs följande:

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

- a) Mervärdesskatt som ska betalas med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits honom,

...”

4 I artikel 11.4 i andra direktivet angavs följande:

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

5 I artikel 2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Mervärde[s]skatt ska betalas för

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

...”

6 Artikel 6.2 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Följande ska behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag:

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

- b) Tillhandahållande av tjänster utan vederlag av den skattskyldiga personen för hans eget privata bruk eller personalens eller, mer generellt, för andra ändamål än för hans rörelse.

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

7 I artikel 17.2 och 17.6 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, ska han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

- a) Mervärde[s]skatt som ska betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

...

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

Nationell lagstiftning

- 8 I artikel 2 i 1968 års lag om mervärdesskatt (Wet op de omzetbelasting 1968) (nedan kallad lagen om mervärdesskatt) föreskrivs följande:

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

9 Artikel 15.1 i nämnda lag har följande lydelse:

”Skatt enligt artikel 2 som näringsidkaren får dra av utgörs av:

- a) Den skatt som andra näringsidkare i enlighet med tillämpliga regler har fakturerat näringsidkaren för de varor och tjänster som de har tillhandahållit honom under den period som skattedeklarationen avser,

...”

10 I artikel 16.1 i samma lag föreskrivs följande:

”Det avdrag som avses i artikel 15.1 första stycket kan i vissa fall uteslutas helt eller delvis genom kunglig förordning i syfte att förhindra att varor och tjänster som motsvarar lyxutgifter, till förmån för personer som inte är näringsidkare ... helt eller delvis undgår mervärdesbeskattning.”

- 11 I artikel 1 i 1968 års förordning om undantag från rätten till avdrag för mervärdesskatt (Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968) (nedan kallad förordningen om mervärdesskatt), i den version som var i kraft från den 1 januari 1969 till den 31 december 1979, föreskrevs följande:

”1. Det avdrag som avses i artikel 15.1 i lagen om mervärdesskatt medges inte i de fall och i den mån varorna och tjänsterna används i syfte att

...

- b) tillhandahålla affärsgåvor eller bevilja andra förmåner till personer som, om de var skyldiga att erlägga mervärdesskatt för dessa, inte skulle kunna dra av hela eller åtminstone en betydande del av denna,
- c) till näringsidkarens personal tillhandahålla måltider och drycker, bostad, betalning in natura, möjlighet att delta i idrotts- och fritidsaktiviteter eller individuella transportmedel, eller om varorna och tjänsterna används för annat privat bruk av denna personal.

2. Med ’affärsgåvor’ eller ’andra förmåner’ avses alla prestationer som näringsidkaren tillhandahåller inom ramen för sina affärsrelationer eller genom gåvor till andra, utan

betalning eller mot en lägre betalning än kostnaden för förvärv eller produktion av dessa eller, vad gäller tjänster, självkostnadspriset för dessa, exklusive mervärdesskatt.”

12 I artikel 2 i nämnda förordning föreskrevs följande:

”Om näringsidkaren har fakturerat ersättning för en sådan prestation som avses i artikel 1 b eller c, och mervärdesskatt ska betalas därför, medges avdrag med ett belopp motsvarande den mervärdesskatt som ska betalas för nämnda prestation.”

13 I artikel 3 i samma förordning föreskrevs följande:

”Om den totala kostnaden för förvärv eller produktion eller självkostnadspriset exklusive mervärdesskatt för alla de prestationer som avses i artikel 1 b eller c, som näringsidkaren tillhandahåller under ett räkenskapsår till en och samma person inte överstiger 250 [nederländska] floriner, omfattas inte de aktuella prestationerna av förevarande förordnings tillämpningsområde.”

14 Förordningen om mervärdesskatt ändrades med verkan från den 1 januari 1980, i syfte att införa ett särskilt system för tillhandahållande av måltider och drycker, medan de övriga bestämmelserna i nämnda förordning lämnades oförändrade.

- 15 Därmed uteslöts från den 1 januari 1980 tillhandahållande av måltider och drycker från artikel 1.1 c i förordningen om mervärdesskatt. En ny artikel 3 infördes, enligt vilken avdrag för mervärdesskatt avseende tillhandahållande av måltider och drycker uteslöts. Det belopp som angavs i den tidigare artikeln 3 (sedermera artikel 4) ändrades från 250 NGL till 500 NGL.
- 16 Artiklarna 3 och 4 i förordningen om mervärdesskatt fick därmed följande lydelse:

”Artikel 3

1. Använder näringsidkaren varorna och tjänsterna för att tillhandahålla personalen måltider och drycker och fakturerar näringsidkaren ett belopp för detta tillhandahållande som är lägre än det belopp som fastställs i punkt 2, medges inte avdrag för den del som motsvarar högst 6 procent av skillnaden mellan detta belopp och det fakturerade beloppet.

2. Det belopp som avses i punkt 1 motsvarar kostnaden för förvärv av måltider och drycker, exklusive mervärdesskatt, ökat med 25 procent. Om näringsidkaren själv framställer måltiderna och dryckerna ska kostnaden för förvärv av de använda råvarorna beaktas i stället för kostnaden för förvärv av måltiderna och dryckerna.

Artikel 4

1. Om den totala kostnaden för förvärv eller produktion eller självkostnadspriset exklusive mervärdesskatt för alla de prestationer som avses i artikel 1.1 b eller c, som

näringsidkaren tillhandahåller en och samma person under ett räkenskapsår, och den del av skillnaden som avses i artikel 3.1 avseende nämnda person inte överstiger 500 [nederländska] floriner, ska inte de aktuella prestationerna och denna del av ovan-nämnda skillnad beaktas vid tillämpningen av förevarande förordning.

2. Vid beräkningen av det totala belopp som avses i punkt 1 ska inte den skillnad som avses i artikel 3.1 beaktas om avdrag för att tillhandahålla personalen måltider och drycker är uteslutet på grundval av artikel 3.”

Twisterna vid de nationella domstolarna och tolkningsfrågorna

Mål C-538/08

- ¹⁷ Under perioden den 1 januari 1997–31 december 1999 köpte X Holding 34 personbilar av återförsäljare av bilar. X Holding behöll bilarna under en begränsad period och sålde dem därefter vidare.
- ¹⁸ Vid förvärven gjorde X Holding avdrag för hela den ingående mervärdesskatten. Företaget redovisade den på varje billeverans belöpande mervärdesskatten till staten i skattedeklarationer.

- 19 Den 10 juli 2001 inleddes en granskning av X Holdings mervärdesskattedeclarationer under de aktuella åren. I en promemoria av den 13 november 2002 angav skattemyndigheten att flertalet av de förvärvade bilarna inte var avsedda för företagets behov och att X Holding således felaktigt hade gjort gällande en rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Följaktligen antogs ett efterbeskattningsbeslut avseende mervärdesskatt uppgående till 887 852 NLG (402 889 euro).
- 20 X Holding begärde omprövning av detta beslut. Inom ramen för den omprövning som följde konstaterade skattemyndigheten att 4 av de 34 bilarna hade förvärvats och använts inom företaget enbart för rörelsen. Under dessa omständigheter godkändes avdraget för ingående mervärdesskatt avseende förvärvet av dessa fyra bilar. Det belopp som hade fastställts i efterbeskattningsbeslutet sänktes således och uppgick därefter till 856 605 NLG (388 710 euro).
- 21 X Holding överklagade detta beslut till Gerechtshof Amsterdam (appellationsdomstolen i Amsterdam), som fann att de 30 bilar som hade varit föremål för ett efterbeskattningsbeslut avseende mervärdesskatt användes såväl i rörelsen som för privat bruk. Gerechtshof avslog därför överklagandet.
- 22 Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol), till vilken ett överklagande av Gerechtshof Amsterdams avgörande hade ingetts, påpekade att artikel 11.4 i andra direktivet tillät medlemsstaterna att undanta vissa varor och tjänster från avdragssystemet, i synnerhet de som helt eller delvis kunde komma att användas för den skattskyldiga personens eller dennes personals privata bruk. Denna bestämmelse medgav således att medlemsstaterna undantog vissa kategorier av motorfordon från nämnda system, men inte att de undantog alla varor i den mån de användes för den skattskyldiges eget bruk. Denna möjlighet gällde sålunda endast undantag från

avdrag vad avsåg utgiftskategorier som definierats med utgångspunkt i arten av den vara eller tjänst som förvärvats och inte med utgångspunkt i hur den användes eller hur denna användning bestämts.

23 Hoge Raad der Nederlanden påpekade även att den begränsning av avdragsrätten som föreskrivs i artikel 1.1 c i förordningen om mervärdesskatt även avser varor och tjänster för "annat privat bruk av [näringsidkarens] personal" och för utbetalning av lön in natura. Eftersom bestämmelsen avser samtliga varor för privat bruk, är denna avdragsbegränsning sedd som helhet inte tillräckligt bestämd och alltför vid. I denna bestämmelse beskrivs emellertid några kategorier av varor och tjänster mer specifikt. Detta gäller bland annat för varor och tjänster som används för att tillhandahålla näringsidkarens personal individuella transportmedel.

24 Under dessa omständigheter vilandeförklarade Hoge Raad der Nederlanden målet och ställde följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Ska artikel 11.4 i andra direktivet och artikel 17.6 i sjätte direktivet tolkas så, att en medlemsstat som önskar tillämpa den möjlighet som föreskrivs i nämnda artiklar att från avdragsrätten undanta (fortsätta att undanta) utgiftskategorier som beskrivs som 'tillhandahållande av individuella transportmedel' har uppfyllt kravet på att ange en kategori av tillräckligt definierade varor och tjänster?

2) Om svaret på den första frågan är jakande, tillåter artiklarna 6.2, 17.2 och 17.6 i sjätte direktivet en sådan nationell lagreglering som den som är i fråga i målet,

som har införts före direktivets ikraftträdande och enligt vilken en skattskyldig inte tillåts göra avdrag för hela den mervärdesskatt som har betalats vid förvärvet av vissa varor och tjänster som används dels för rörelsen, dels för personalens privata bruk, utan endast beviljas avdrag såvitt mervärdesskatten är hänförlig till användningen för rörelsen?”

Mål C-33/09

- 25 Oracle tillhandahöll i maj 2005 måltider och drycker till sin personal mot betalning. Företaget anlät dessutom en diskjockey för en personalfest och genomförde ett uppdrag att hitta en bostad åt en av sina anställda. Slutligen erbjöd Oracle även, som affärsgåva, ett golfarrangemang till personer som i förhållande till företaget utgjorde tredje män. Vidare ställde företaget bilar som tillhörde företaget eller som hade leasats i företagens namn till förfogande för vissa anställda. Detta skedde delvis mot betalning.
- 26 I sin skattedeklaration för maj månad år 2005 angav Oracle att mervärdesskatt med ett belopp på 62 127 euro inte var avdragsgill. Företaget hade i maj betalat sammanlagt 9 768 326 euro i mervärdesskatt.
- 27 Nämnda belopp på 62 127 euro avsåg följande poster:

— leasing av personbilar

— utan bidrag från den anställda	8 480 euro
— med bidrag från den anställda	41 520 euro
— egna personbilar	306 euro
— mobiltelefoner	6 358 euro
— måltider och dryck	3 977 euro
— underhållning	850 euro
— logi	380 euro
— affärsgåvor	256 euro

²⁸ Oracle begärde därefter omprövning med hänvisning till att företaget i själva verket hade rätt att dra av den mervärdesskatt som belöpte på dessa utgifter.

- 29 Skattemyndigheten avslag begäran med hänvisning till att den saknade grund.
- 30 Oracle överklagade beslutet till Rechtbank te Haarlem (domstolen i Haarlem).
- 31 Rechtbank te Haarlem fastställde att skattemyndigheten felaktigt hade underkänt avdragen för ingående mervärdesskatt vad avser kostnaderna för mobiltelefoner, mäklarkostnaderna och betalningen av golfarrangemang, med motiveringen att de inte motsvarade tillräckligt avgränsade begränsningar av avdragsrätten. Nämnda domstol bedömde däremot att övriga icke avdragbara utgiftskategorier var tillräckligt avgränsade varför skattemyndigheten med rätta hade nekat avdrag för den mervärdesskatt som hade betalats för de berörda posterna.
- 32 Såväl Oracle som skattemyndigheten överklagade denna dom till Gerechthof Amsterdam.
- 33 Oracle gjorde vid denna domstol bland annat gällande att de relevanta bestämmelserna i den omtvistade nationella lagstiftningen, vilka utesluter eller begränsar rätten till avdrag för den mervärdesskatt som belöper på tillhandahållandet av de aktuella varorna och tjänsterna, inte är förenliga med artikel 11.4 i andra direktivet eller med artikel 6.2 i sjätte direktivet. Skattemyndigheten gjorde gällande att undantaget från rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt grundar sig på en nationell bestämmelse som infördes innan sjätte direktivet trädde i kraft men som fortfarande

tillämpas, i enlighet med den möjlighet som medlemsstaterna erbjuds genom artikel 17.6 i sjätte direktivet.

³⁴ Under dessa omständigheter vilandeförklarade Gerechtshof Amsterdam målet och ställde följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Ska artikel 11.4 i andra direktivet och artikel 17.6 i sjätte direktivet tolkas så, att en medlemsstat som önskar tillämpa den möjlighet som föreskrivs i nämnda artiklar att från avdragsrätten undanta (fortsätta att undanta) utgiftskategorier som beskrivs som

— ’näringsidkarens tillhandahållande av måltider och drycker för personalen,’

— ’affärsgåva eller andra gåvor till personer som inte har någon avdragsrätt för hela eller huvuddelen av den mervärdesskatt som de har eller skulle ha fakturerats,’

— ’näringsidkarens tillhandahållande av bostad för personalen,’

— 'näringsidkarens tillhandahållande av avkopplingsaktiviteter för personalen,'

har uppfyllt kravet på att ange en kategori av tillräckligt definierade varor och tjänster?

- 2) Om svaret på den första frågan är jakande för någon av nämnda kategorier, tillåter artiklarna 6.2, 17.2 och 17.6 i sjätte direktivet en sådan nationell lagreglering som den omtvistade bestämmelsen, som har införts före direktivets ikraftträdande och enligt vilken en skattskyldig inte tillåts göra avdrag för hela den mervärdesskatt som har betalats vid förvärvet av vissa varor och tjänster på grund av att ett mervärdesskattepliktigt vederlag har fakturerats för dessa varor och tjänster, utan endast beviljas avdrag med ett belopp motsvarande den skatt som ska betalas för nämnda prestation?

- 3) För det fall kravet att ange en kategori tillräckligt definierade varor och tjänster är uppfyllt vad avser 'tillhandahållande av måltider och drycker,' innebär då artikel 17.6 i sjätte direktivet ett förbud för lagstiftaren att ändra ett befintligt undantag från avdragssystemet, när ändringen i princip är avsedd att begränsa räckvidden av undantaget, men där det är möjligt att den, i ett enskilt fall och för ett visst beskattningsår, utvidgar räckvidden av detta undantag på grund av den ändrade ordningens schablonmässiga karaktär?"

³⁵ Genom beslut av domstolens ordförande, av den 17 juni 2009, förenades målen C-538/08 och C-33/09 med avseende på det muntliga förfarandet och domen.

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan i båda målen

- ³⁶ Genom dessa frågor önskar de nationella domstolarna i huvudsak få klarhet i huruvida artikel 11.4 i andra direktivet och artikel 17.6 i sjätte direktivet ska tolkas så, att de tillåter en medlemsstat att från rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt undanta vissa varor och tjänster som räknas upp i nationell lagstiftning, som var tillämplig innan sjätte direktivet trädde i kraft.
- ³⁷ För att besvara dessa frågor erinrar domstolen inledningsvis om att den rätt till avdrag för mervärdesskatt som avses i artikel 6.2 i sjätte direktivet, i egenskap av en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen, utgör en grundläggande princip som är inneboende i mervärdesskattesystemet, och därför i princip inte kan inskränkas (se dom av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, *Gabalfrisa m.fl.*, REG 2000, s. I-1577, punkt 43, av den 8 januari 2002 i mål C-409/99, *Metropol och Stadler*, REG 2002, s. I-81, punkt 42, och av den 26 maj 2005 i mål C-465/03, *Kretztechnik*, REG 2005, s. I-4357, punkt 33).
- ³⁸ Principen att det föreligger en rätt till avdrag för mervärdesskatt är icke desto mindre underkastad den undantagsbestämmelse som finns i artikel 17.6 i sjätte direktivet, särskilt andra stycket i densamma. Medlemsstaterna har nämligen befogenhet att behålla sin befintliga lagstiftning i fråga om undantag från avdragsrätten, som de hade när sjätte direktivet trädde i kraft, fram till dess att rådet har utfärdat de bestämmelser som avses i denna artikel (se dom av den 14 juni 2001 i mål C-345/99, *kommisionen mot Frankrike*, REG 2001, s. I-4493, punkt 19, och av den 11 december 2008 i mål C-371/07, *Danfoss och AstraZeneca*, REG 2008, s. I-9549, punkt 28).

- 39 Eftersom rådet inte har antagit något av de förslag som kommissionen har lagt fram med stöd av artikel 17.6 första stycket i sjätte direktivet, har medlemsstaterna rätt att behålla undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt i den nationella lagstiftningen, fram till dess att unionslagstiftaren inför gemensamma regler i fråga om sådana undantag och, på så sätt, successivt åstadkommer en harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande mervärdesskatt. Unionsrätten innehåller således för närvarande ingen uppräknning av kostnader som är undantagna från rätten att dra av mervärdesskatt (se dom av den 8 december 2005 i mål C-280/04, Jyske Finans, REG 2005, s. I-10683, punkt 23, och domen i det ovannämnda målet Danfoss och AstraZeneca, punkt 29).
- 40 Domstolen har emellertid redan fastställt att det i artikel 17.6 i sjätte direktivet förutsätts att de undantag som medlemsstaterna kan behålla enligt denna bestämmelse var tillåtna enligt andra direktivet, som föregick sjätte direktivet (se dom av den 5 oktober 1999 i mål C-305/97, Royscot m.fl., REG 1999, s. I-6671, punkt 21).
- 41 Domstolen konstaterar härvid att medan det i artikel 11.1 i andra direktivet fastställs en rätt till avdrag, föreskrivs det i artikel 11.4 att vissa varor och tjänster får undantas från avdragssystemet, i synnerhet de som helt eller delvis kan komma att användas för den skattskyldiga personens eller dennes personals privata bruk.
- 42 Den sistnämnda bestämmelsen ger således inte medlemsstaterna behörighet att helt efter eget skön undanta alla eller nästan alla varor och tjänster från avdragssystemet och på så sätt urholka det system som införts genom artikel 11.1 i andra direktivet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Royscot m.fl., punkt 24).

- 43 Med hänsyn till att artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet i egenskap av undantagsbestämmelse ska tolkas strikt, kan den inte heller anses medföra någon rätt för en medlemsstat att bibehålla en begränsning av rätten till avdrag för mervärdesskatt som är generellt tillämplig på samtliga utgifter hänförliga till förvärv av varor, oberoende av deras art eller föremål (se dom av den 23 april 2009 i mål C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, REG 2009, s. I-3459, punkt 28).
- 44 Av ovanstående följer att den möjlighet som medlemsstaterna ges i artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet förutsätter att de i tillräcklig utsträckning preciserar arten av och föremålet för de varor och tjänster som ska undantas från avdragssystemet och på så sätt garanterar att denna möjlighet inte utnyttjas till att införa generella undantag från detta system (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet PARAT Automotive Cabrio, punkt 29).
- 45 Domstolen ska följaktligen undersöka huruvida de utgiftskategorier som har undantagits från avdragsrätten genom de omtvistade nationella bestämmelserna i målen vid de nationella domstolarna har definierats tillräckligt tydligt.
- 46 För det första, vad avser sådana utgifter som de som utgör föremål för den första frågan i mål C-538/08, det vill säga utgifter som är kopplade till en av de transaktioner som avses i artikel 1.1 c i förordningen om mervärdesskatt, i förevarande fall varor och tjänster som näringsidkaren använder för att förse sin personal med "individuella transportmedel", ska det noteras att denna speciella kategori av transaktioner gäller varor och tjänster som används för att tillhandahålla den skattskyldiges personal individuella transportmedel och fordon för resorna mellan hemmet och arbetsplatsen.

- 47 De specifika egenskaperna hos dessa transaktioner måste, med beaktande av de krav som ställs i rättspraxis vad avser undantagsbestämmelsen i artikel 17.6 i sjätte direktivet, betraktas som en tillräcklig precisering av arten av eller föremålet för de varor och tjänster som transaktionerna avser.
- 48 För det andra ska domstolen pröva huruvida de utgifter som avses i första frågan i mål C-33/09 också kan anses uppfylla nämnda krav.
- 49 I förevarande fall rör det sig om tillhandahållande av "måltider" och "drycker" för näringsidkarens personal, tillhandahållande av "bostad" för viss personal, under vissa förhållanden givande av "affärs gåvor" eller "andra gåvor", och en möjlighet för nämnda personal att delta i "avkopplingsaktiviteter".
- 50 Vad avser de utgiftskategorier som gäller tillhandahållande av måltider och drycker samt bostad ska de anses vara tillräckligt avgränsade med beaktande av de krav som ställs i ovannämnda rättspraxis.
- 51 Såsom *Gerechthof Amsterdam* har angett omfattar kategorin "måltider och drycker" nämligen livsmedelsvaror och de varor och tjänster som används vid tillagningen och beredningen härav. Den andra kategorin utgifter, det vill säga kategorin som avser tillhandahållande av bostäder, omfattar, såsom nämnda domstol har uppgett, tillhandahållande av en bostad för arbetsgivarens personal, men även utgifter som arbetsgivaren ådrar sig genom att anlita mäklartjänster för detta ändamål.

- 52 Vad avser de kategorier som gäller "möjligheten för nämnda personal att delta i avkopplingsaktiviteter" och "affärsgåvor" eller "andra gåvor" ska de också, med beaktande av ovannämnda krav, anses vara tillräckligt avgränsade.
- 53 Kategorin "affärsgåvor" definieras nämligen i artikel 1.2 i förordningen om mervärdesskatt: "Med 'affärsgåvor' eller 'andra förmåner' avses alla prestationer som näringsidkaren tillhandahåller" inom ramen för sina affärsrelationer eller genom gåvor till andra.
- 54 På samma sätt begränsas kategorin "tillhandahållande av avkopplingsaktiviteter för personalen" till vissa varor och tjänster. Dessa kan nämligen identifieras med hjälp av de åtgärder som företag normalt vidtar för att motivera sin personal.
- 55 Denna tolkning finner dessutom stöd i artikel 17.6 första stycket andra meningen, enligt vilken mervärdesskatt, inom ramen för ett rådsbeslut på området, under inga förhållanden ska vara avdragsgill på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, till exempel sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller underhållning.
- 56 Samtliga utgiftskategorier som har undersökts ovan ska följaktligen anses vara förenliga med undantagsbestämmelsen i artikel 17.6 i sjätte direktivet.

- 57 Mot bakgrund av ovanstående överväganden ska den första frågan i båda målen besvaras så, att artikel 11.4 i andra direktivet och artikel 17.6 i sjätte direktivet ska tolkas så att de inte utgör hinder för att en medlemsstat i sin skattelagstiftning utesluter avdrag för mervärdesskatt som är hänförlig till utgiftskategorier som avser dels tillhandahållande av "individuella transportmedel", "måltider", "drycker" och "bostäder" samt av "möjligheten att delta i avkopplingsaktiviteter", dels "affärsgåvor" eller "andra gåvor".

Den andra frågan i båda målen

- 58 Eftersom den första frågan i båda målen har besvarats jakande ska domstolen pröva huruvida artiklarna 6.2, 17.2 och 17.6 i sjätte direktivet utgör hinder för en nationell lagreglering som har införts före direktivets ikraftträdande, enligt vilken en skattskyldig inte tillåts göra avdrag för hela den mervärdesskatt som har betalats vid förvärvet av varor och tjänster som tillhör en av de kategorier som är aktuella i målen vid de nationella domstolarna och som används dels för privat bruk, dels för rörelsen, utan endast i proportion till användningen av desamma för rörelsen.
- 59 Det ska noteras att medlemsstaterna, med beaktande av omfattningen av den möjlighet som de ges i artikel 17.6 i sjätte direktivet, har rätt att behålla undantag från rätten till avdrag i sin helhet, vad avser tillräckligt avgränsade utgiftskategorier. Medlemsstaterna har emellertid också rätt att begränsa omfattningen av undantag från rätten till avdrag vad avser dessa utgiftskategorier.

- 60 En sådan lagstiftning är nämligen förenlig med det ändamål som eftersträvas med sjätte direktivet, vilket bland annat återspeglas i direktivets artikel 17.2.
- 61 Den andra frågan i båda målen ska följaktligen besvaras så, att artikel 17.6 i sjätte direktivet ska tolkas så att den inte utgör hinder för en nationell lagreglering som har införts före direktivets ikraftträdande enligt vilken en skattskyldig inte tillåts göra avdrag för hela den mervärdesskatt som har betalats vid förvärvet av vissa varor och tjänster som används dels för privat bruk, dels för rörelsen utan endast i proportion till användningen av desamma för rörelsen.

Den tredje frågan i mål C-33/09

- 62 Eftersom den första frågan i mål C-33/09 har besvarats jakande vad avser kategorin varor och tjänster med koppling till "tillhandahållandet av måltider och drycker", ska domstolen pröva den tredje tolkningsfrågan i detta mål.
- 63 Genom den sistnämnda frågan önskar Gerechtshof Amsterdam få klarhet i huruvida artikel 17.6 i sjätte direktivet utgör hinder för att en medlemsstat, efter det att nämnda direktiv har trätt i kraft, ändrar ett befintligt undantag från avdragssystemet, när ändringen i princip är avsedd att begränsa räckvidden av undantaget, men där det är möjligt att den, i ett enskilt fall och för ett visst beskattningsår, utvidgar räckvidden av detta undantag på grund av den ändrade ordningens schablonmässiga karaktär.

- 64 Det ska inledningsvis noteras att denna fråga uteslutande avser den särskilda situation i vilken rätten till avdrag delvis har uteslutits för den utgiftskategori som rör ”tillhandahållande av måltider och drycker till näringsidkarens personal”, enligt artikel 1.1 c i förordningen om mervärdesskatt.
- 65 Det ska i detta hänseende erinras om att förordningen om mervärdesskatt har ändrats vad avser denna utgiftskategori efter det att sjätte direktivet trädde i kraft.
- 66 Såsom *Gerechthof Amsterdam* har uppgett innebar denna ändring en inskränkning av omfattningen av undantaget från rätten till avdrag för den berörda utgiftskategorin.
- 67 Vad avser frågan huruvida en sådan ändring av en lagbestämmelse är förenlig med artikel 17.6 i sjätte direktivet har domstolen fastställt att om en medlemsstat, efter det att detta direktiv har trätt i kraft, ändrar sin lagstiftning genom att inskränka tillämpningsområdet för redan befintliga undantag från avdragsrätten, och därigenom närmar sig de mål som uppställts i direktivet, ska det anses att denna lagstiftning omfattas av den undantagsbestämmelse som finns i artikel 17.6 andra stycket i nämnda direktiv och att den inte strider mot artikel 17.2 i detsamma (se domarna i de ovannämnda målen *kommissionen mot Frankrike*, punkt 22, *Metropol och Stadler*, punkt 45, och *Danfoss och AstraZeneca*, punkt 32).
- 68 Vad avser den möjlighet som har tagits upp av *Gerechthof Amsterdam*, vilken har fastställts sakna relevans för det mål som den domstolen har att avgöra – nämligen att det ändrade system för delvist schablonmässigt undantag från avdragsrätten som

infördes efter det att sjätte direktivet hade trätt i kraft i exceptionella fall kan leda till en mindre förmånlig situation än den som existerade under det tidigare systemet, till följd av det nya systemets speciella tillämpning – konstaterar domstolen att denna omständighet inte omkullkastar den tolkningsprincip som ovan nämnda rättspraxis ger uttryck för.

69 Såsom Gerechtshof Amsterdam har preciserat kan en sådan situation nämligen endast uppkomma för det fall den skattskyldige erbjuder måltider och drycker till sin personal utan att medverka vare sig i tillagningen, eller till att möjliggöra förtäringen, av desamma, samtidigt som den överskrider takbeloppet per anställd under ett och samma räkenskapsår.

70 Såsom generaladvokaten har anfört i punkt 86 i sitt förslag till avgörande kan själva möjligheten att en sådan situation kan uppkomma inte medföra att en sådan lagändring, vilken gjordes efter ikraftträdandet av sjätte direktivet, anses strida mot artikel 17.6 i sjätte direktivet, eftersom denna ändring allmänt sett är mer förmånlig för de skattskyldiga än den ordning som gällde före denna dag. Under dessa omständigheter påverkar inte förekomsten, även om den är bekräftad, av ett sådant isolerat eller exceptionellt fall den princip enligt vilken en ändring av en nationell lagstiftning som antagits efter det att sjätte direktivet trädde i kraft har inskränkt tillämpningsområdet för de tidigare existerande undantagen.

71 Artikel 17.6 i sjätte direktivet ska följaktligen tolkas så, att den tillåter att en medlemsstat, efter det att nämnda direktiv har trätt i kraft, ändrar ett befintligt undantag från rätten till avdrag för mervärdesskatt, när ändringen i princip är avsedd att begränsa räckvidden av undantaget, men där det inte är uteslutet att den, i ett enskilt fall och

för ett visst beskattningsår, utvidgar räckvidden av detta undantag på grund av den ändrade ordningens schablonmässiga karaktär.

Rättegångskostnader

- ⁷² Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målen vid de nationella domstolarna utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på de nationella domstolarna 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 (tredje avdelningen) följande:

- 1) Artikel 11.4 i rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: struktur och tillämpningsförfaranden och artikel 17.6 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund ska tolkas så, att de inte utgör hinder för att en medlemsstat i sin skattelagstiftning inför ett undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt som är hänförlig till utgiftskategorier som dels avser tillhandahållande av "individuella transportmedel", "måltider", "drycker" och "bostäder" samt av "möjligheten att delta i avkopplingsaktiviteter", dels "affärsgåvor" eller "andra gåvor".

- 2) Artikel 17.6 i sjätte direktivet 77/388 ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en nationell lagreglering som har införts före direktivets ikraftträdande, enligt vilken en skattskyldig inte tillåts göra avdrag för hela den mervärdeskatt som har betalats vid förvärvet av vissa varor och tjänster som används dels för privat bruk, dels för rörelsen, utan endast i proportion till användningen av desamma för rörelsen.

- 3) Artikel 17.6 i sjätte direktivet 77/388 ska tolkas så, att den tillåter att en medlemsstat, efter det att nämnda direktiv har trätt i kraft, ändrar ett befintligt undantag från rätten till avdrag för mervärdesskatt, när ändringen i princip är avsedd att begränsa räckvidden av undantaget, men där det inte är uteslutet att den, i ett enskilt fall och för ett visst beskattningsår, utvidgar räckvidden av detta undantag på grund av den ändrade ordningens schablonmässiga karaktär.

Underskrifter