



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
av den 8 december 2011¹

Mål C-594/10

T.G. van Laarhoven

(begäran om förhandsavgörande från Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna))

”Mervärdesskatt — Sjätte mervärdesskattedirektivet — Avdrag för mervärdesskatt — Begränsning — Tidigare bestämmelser som fortfarande är tillåtna under en övergångsperiod – Ändring av en befintlig begränsning som leder till en beloppsmässig utvidgning av denna – Personbil som används både yrkesmässigt och privat – Beskattning vid privat användning”

I – Inledning

1. Rätten till avdrag för mervärdesskatt kan i princip inte begränsas. Enligt sjätte mervärdesskattedirektivet² och direktiv 2006/112/EG³, vilket ersatte det förra, är dock tidigare nationella bestämmelser som begränsar rätten till avdrag för mervärdesskatt tillåtna, om bestämmelsen i fråga gällde redan när sjätte mervärdesskattedirektivet trädde i kraft. Men hur förhåller det sig med senare ändringar av en sådan bestämmelse genom vilken rätten till avdrag för mervärdesskatt begränsas ytterligare endast när det gäller beloppet? Det är i huvudsak den fråga som i förevarande mål har hänskjutits till domstolen för förhandsavgörande. Det ska i detta sammanhang emellertid också utredas huruvida den aktuella nederländska bestämmelsen faktiskt ska bedömas med ledning av unionsbestämmelserna om avdrag för mervärdesskatt, eller möjligen med ledning av bestämmelserna om beskattning av privat användning. Enligt bestämmelsen är nämligen avdrag för hela mervärdesskatten fullt möjligt både vid yrkesmässig och privat användning av bil, men endast när det gäller privat användning föreskrivs att en årlig schablonberäknad tilläggs skatt ska betalas.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – De unionsrättsliga bestämmelserna

2. I sjätte direktivets artikel 6 med rubriken ”Tillhandahållande av tjänster” föreskrivs i relevanta delar följande:

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

a) Användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar för den skattskyldiges eget eller

1 — Originalspråk: tyska.

2 — 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).

3 — Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1). Eftersom omständigheterna i målet vid den nationella domstolen avser år 2006 och detta direktiv enligt artikel 413 i detta inte trädde i kraft förrän den 1 januari 2007 ska förevarande mål bedömas med utgångspunkt i sjätte direktivet.

personalens privata bruk, eller mer generellt sådan användning för andra ändamål än hans rörelse, om mervärdesskatten på dessa varor är helt eller delvis avdragsgill.

...

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

3. I artikel 11, i avdelning VIII som har rubriken ”Beskattningsunderlaget”, föreskrivs, såvitt är av intresse i målet, följande:

”A. Inom landets territorium

1. Beskattningsunderlaget skall vara följande:

...

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

...”

4. Artikel 17 med rubriken ”Avdragsrättens inträde och räckvidd” i sjätte direktivet har i relevanta delar följande lydelse:

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

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

...

6. Inom fyra år efter det att detta direktiv har trätt i kraft skall rådet enhälligt på kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte skall berättiga till avdrag av mervärdesskatt. Mervärdesskatt skall under inga förhållanden vara avdragsgill på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, t.ex. sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller underhållning.

Till dess att ovanstående regler träder i kraft får medlemsstaterna behålla alla de undantag som föreskrivs i deras nationella lagstiftning när detta direktiv träder i kraft.

...”

5. Artikel 20 i sjätte direktivet, med rubriken ”Jämkning av avdrag” innehåller följande bestämmelser:

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

- a) när det ursprungliga avdraget var högre eller lägre än vad den skattskyldiga personen hade rätt till,
- b) när det efter det att deklARATIONEN är gjord, inträffar någon förändring i de faktorer som använts för att bestämma avdragsbeloppet, i synnerhet att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls. Jämkning skall dock inte ske i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda eller då det har visats eller bekräftats att egendom förstörts, gått förlorad eller stulits, ej heller vid uttag i

syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller att ge bort sådana varuprov som anges i artikel 5.6. Medlemsstaterna kan dock kräva jämkning i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda och vid stöld.

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

Utan hinder av föregående stycke kan medlemsstaterna grunda jämkningen på en period av fem hela år med början från den tidpunkt då varorna först används.

...”

B – Den nederländska lagstiftningen

6. Enligt den hänskjutande domstolens redogörelser behöll Nederländerna, när sjätte direktivet införlivades, en bestämmelse som begränsar rätten till avdrag för mervärdesskatt när det gäller bilar som en näringsidkare inte bara använder yrkesmässigt utan också privat.⁴ Enligt denna bestämmelse dras mervärdesskatten för innehav och anskaffning av bilen först av som om bilen endast användes yrkesmässigt. Vid slutet av varje år beräknas dock en tilläggsskatt. Skatten tas ut enligt en fast procentsats på det schablonbelopp som betraktas som uttag för privat användning i samband med uppbörden av inkomstskatt. Schablonbeloppet utgör i sin tur en bestämd procentsats av katalogpriset eller bilens värde.

7. Med tiden har olika ändringar i bestämmelsen gjorts, vilka enligt den hänskjutande domstolen i de flesta fall har lett till att det slutligen avdragsgilla beloppet blivit lägre.

8. För det första har den nämnda fasta procentsatsen ändrats flera gånger. Medan den var 12 procent när sjätte direktivet började gälla fastställdes den successivt till 12,5 procent, 13,5 procent och 13 procent. Sedan den 1 januari 1992 är den dock åter 12 procent. För det andra höjdes under tiden det uttagsbelopp på vilket den fasta procentsatsen tillämpades. Medan det i början var minst 20 procent av bilens katalogpris höjdes det senare i vissa fall till 24 procent och sedan till 25 procent i synnerhet när den privata användningen översteg ett visst antal kilometer. Från den 1 januari 2004 och fram till den här aktuella beskattningsperioden uppgick uttagsbeloppet till minst 22 procent – utom vid privat användning understigande 500 km. Med tiden ändrades reglerna för klassificering av resor mellan hemmet och arbetsplatsen som yrkesmässig eller privat användning, vilket också kunde medföra att uttagsbeloppet blev högre under vissa perioder.

III – Bakgrund och tolkningsfrågorna

9. T.G. van Laarhoven driver ett enmansföretag med skatterådgivning i Nederländerna. År 2006 ingick i företagets tillgångar två personbilar, efter varandra, vilka han använde både yrkesmässigt och privat. I mervärdesskattedeklarationen för det fjärde kvartalet uppgav han för år 2006 ett belopp på 538 euro att betala i mervärdesskatt för privat körning som översteg 500 km. Han begärde emellertid omprövning

4 — Artikel 15.6 i 1968 års lag om omsättningskatt (Wet op de omzetbelasting 1968) i förening med artikel 15 i 1968 års tillämpningsförförordning för omsättningskatt (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1968).

av beskattningsbeslutet och ansökte om återbetalning av beloppet. Eftersom varken hans begäran om omprövning eller hans överklagande i första instans bifölls överklagade han till Hoge Raad der Nederlanden. Han gjorde bland annat gällande att de nederländska skattebestämmelser som låg till grund för beskattningen stred mot frysningssklausulen i artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet.

10. Det är mot denna bakgrund som Hoge Raad har ställt följande tolkningsfrågor till domstolen:¹⁾

- ”1) Utgör artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet ett hinder för att göra ändringar i en sådan ordning med begränsningar i rätten att göra avdrag som den som aktualiseras i det nationella målet enligt vilken en medlemsstat har använt sig av den möjlighet denna bestämmelse lämnar att utesluta (fortsätta att utesluta) en rätt att göra avdrag för vissa varor och tjänster om det belopp som inte kan dras av till följd av ändringarna oftast har blivit större men principerna bakom och uppbygganden av ordningen är oförändrade?
- 2) Om den första frågan besvaras jakande: ska nationella domstolar helt underlåta att tillämpa ordningen med begränsningar i rätten att göra avdrag eller är det tillräckligt att underlåta att tillämpa ordningen i den omfattning den innebär att tillämpningsområdet för de undantag eller begränsningar som gällde vid den tidpunkt då sjätte direktivet trädde i kraft har utvidgats?”

11. T.G. van Laarhoven, den nederländska regeringen, Förenade kungarikets regering och Europeiska kommissionen har deltagit i förfarandet vid domstolen. Förenade kungarikets regering har bara inkommit med skriftliga yttranden.

IV – Bedömning

A – Inledande anmärkningar

12. Den rätt till avdrag för mervärdesskatt som klart och tydligt uttrycks i artikel 17.2 i sjätte direktivet⁵ är enligt fast rättspraxis en väsentlig del av det gemensamma systemet för mervärdesskatt.⁶ Avdragsrätten har till syfte att säkerställa att företag inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belastas av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat.⁷ Den inträder omedelbart,⁸ och på så sätt garanteras att skatten är neutral.⁹ Rätten till avdrag för mervärdesskatt kan därför i princip inte begränsas.¹⁰

13. Rätten 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.¹¹ Enligt denna har medlemsstaterna befogenhet att behålla sin befintliga lagstiftning, i fråga om sådana undantag från

5 — Dom av den 14 juni 2001 i mål C-345/99, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-4493), punkt 18, och av den 23 april 2009 i mål C-460/07, Puffer (REG 2009, s. I-3251), punkt 82, och i mål C-74/08, PARAT Automotive Cabrio (REG 2009, s. I-3459), punkt 17.

6 — Dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz (REG 1995, s. I-1883), punkt 18, av den 22 december 2008 i mål C-414/07, Magoora sp. zo. o. (REG 2008, s. I-10921), punkt 28, och av den 28 juli 2011 i mål C-274/10, kommissionen mot Ungern (REU 2011, s. I-7289), punkt 43.

7 — Dom av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal (REG 1998, s. I-1), punkt 15, av den 1 april 2004 i mål C-90/02, Bockemühl (REG 2004, s. I-3303), punkt 39, och av den 29 oktober 2009 i mål C-174/08, NCC Construction Danmark (REG 2009, s. I-10567), punkt 27.

8 — 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 29 april 2004 i mål C-152/02, Terra Baubedarf-Handel (REG 2004, s. I-5583), punkt 35, och av den 15 juli 2010 i mål C-368/09, Pannon Gép Centrum (REU 2010, s. I-7467), punkt 37.

9 — Dom av den 8 januari 2002 i mål C-409/99, Metropol och Stadler (REG 2002, s. I-81), punkt 59, av den 11 december 2008 i mål C-371/07, Danfoss och AstraZeneca (REG 2008, s. I-9549), punkt 26, och domen i målet Magoora sp. zo. o. (ovan fotnot 6), punkt 28.

10 — Se domarna i målen Magoora sp. zo. o. (ovan fotnot 6), punkt 28, Pannon Gép Centrum (ovan fotnot 8), punkt 37, och kommissionen mot Ungern (ovan fotnot 6), punkt 43.

11 — Domarna i målen kommissionen mot Frankrike (ovan fotnot 5), punkt 19, och Magoora sp. zo. o. (ovan fotnot 6), punkt 29.

den rätt till avdrag för mervärdesskatt som de hade när sjätte direktivet trädde i kraft, fram till dess att rådet har utfärdat de bestämmelser som avses i denna artikel.¹² Eftersom det senare ännu inte har skett¹³ kunde medlemsstaterna behålla hela sin befintliga lagstiftning om undantag från avdragsrätten under den aktuella tidsperioden.¹⁴

14. Hoge Raad har begärt att domstolen ska tolka denna artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet mot bakgrund av den nederländska bestämmelsen om mervärdesskatt på både yrkesmässig och privat användning av bil. Hoge Raad finner att bestämmelsen, som fanns redan när direktivet började gälla, leder till att rätten till avdrag för mervärdesskatt begränsas. Hoge Raads tvivel angående huruvida bestämmelsen är förenlig med sjätte direktivet beror rent konkret på att bestämmelsen har ändrats flera gånger efter det att direktivet trädde i kraft och att möjligheten att göra avdrag för mervärdesskatt härigenom har begränsats i ännu större utsträckning.

15. Dock uppkommer frågan huruvida den nederländska bestämmelsen överhuvudtaget ska anses utgöra en begränsning av rätten till avdrag för mervärdesskatt som ska bedömas med ledning av artikel 17.6 i sjätte direktivet.

16. Den nederländska bestämmelsen ger nämligen, vilket kommissionen också har påpekat, faktiskt den skattskyldiga personen, rätt att omedelbart och i full utsträckning dra av den mervärdesskatt som i synnerhet läggs på vid köp av en personbil som används både yrkesmässigt och privat. Därmed motsvarar denna bestämmelse fast rättspraxis enligt vilken en skattskyldig person ändå kan hänföra en investeringsvara som inte bara används i den skattskyldiga personens näringsverksamhet, utan också privat, till företagets tillgångar,¹⁵ och den mervärdesskatt som ska betalas på förvärvet av föremålet enligt artiklarna 17 och 18 i direktivet är i detta fall direkt och helt avdragsgill.¹⁶

17. Den hänskjutande domstolen anser att rätten till avdrag för mervärdesskatt dock begränsas genom att det i den nederländska bestämmelsen föreskrivs en tilläggsskatt i ett senare skede för den privata användningen av bilen. Vid årets slut tas mervärdesskatt ut för den privata användningen genom att en fast procentsats tillämpas på en schablonberäknad kostnad som i sin tur utgör en procentsats av katalogpriset eller bilens värde.

18. Enligt systemet i sjätte direktivet ska en sådan tilläggsskatt för den privata användningen dock inte anses utgöra en begränsning av rätten till avdrag för mervärdesskatt i den mening som avses i artikel 17.6 i direktivet som skulle vara tillåten bara i undantagsfall och dessutom bara under en övergångsperiod. Ett sådant senare uttag av mervärdesskatt för privat användning av ett föremål som helt och hållet hänförs till rörelsen och som har medfört rätt till omedelbart avdrag för hela mervärdesskatten är i överensstämmelse med den logik som ligger till grund för det system som har skapats genom direktivet.¹⁷

19. I själva direktivet föreskrivs nämligen att i ett sådant fall står skyldigheten att betala mervärdesskatt för privat användning av företagets föremål mot rätten att omedelbart dra av hela mervärdesskatten.¹⁸ Enligt

12 — Domarna i målen kommissionen mot Frankrike (ovan fotnot 5), punkt 19, och Danfoss och AstraZeneca (ovan fotnot 9), punkt 28, samt dom av den 15 april 2010 i de förenade målen C-538/08 och C-33/09, X Holding (REU 2010, s. I-3129), punkt 38.

13 — Domarna i målen Puffer (ovan fotnot 5), punkt 83, och X Holding (ovan fotnot 12), punkt 39, samt dom av den 30 september 2010 i mål C-395/09, Oasis East (REU 2010, s. I-8811), punkt 20. I artikel 176 i direktiv 2006/112/EG finns en undantagsbestämmelse som motsvarar artikel 17.6 i sjätte direktivet.

14 — Om de undantagna föremålen och tjänsterna är tillräckligt klart definierade och det inte rör sig om allmänna undantag, se domen i målet X Holding (ovan fotnot 12), punkterna 40–45.

15 — Dom av den 21 april 2005 i mål C-25/03, HE (REG 2005, s. I-3123), punkt 46, av den 14 september 2006 i mål C-72/05, Wollny (REG 2006, s. I-8297), punkt 21, och i målet Puffer (ovan fotnot 5), punkt 39.

16 — Dom av den 14 juli 2005 i mål C-434/03, Charles och Charles-Tijmens (REG 2005, s. I-7037), punkt 24, och domarna i målen Wollny (ovan fotnot 15), punkt 22, och Puffer (ovan fotnot 5), punkt 40.

17 — Domen i målet Wollny (ovan fotnot 15), punkt 33.

18 — Domarna i målen Charles och Charles-Tijmens (ovan fotnot 16), punkt 30, och Wollny (ovan fotnot 15), punkterna 24, 31 och 33.

artikel 6.2 första stycket a i direktivet ska privat användning behandlas som en tjänst mot vederlag, varför den skattskyldiga personen ska betala mervärdesskatt på utgifterna för denna användning.¹⁹

20. Artikel 20 i sjätte direktivet har samma syfte. Den innehåller regler för jämkning av det ursprungliga avdraget för mervärdesskatt, och även om dess tillämpningsområde inte är helt identiskt kan den liksom artikel 6.2 första stycket a i direktivet tillämpas i de fall där ett föremål samtidigt används yrkesmässigt och privat.²⁰

21. Båda bestämmelserna i direktivet ska för det första förhindra att en skattskyldig person som också privat använder ett föremål som hör till rörelsen erhåller en oberättigad ekonomisk fördel i förhållande till en slutkonsument genom det avdrag för hela mervärdesskatten som först har beviljats. För det andra ska de båda bestämmelserna säkerställa att det finns ett samband mellan avdraget för mervärdesskatt och uttaget av mervärdesskatt.²¹

22. I beslutet om förhandsavgörande påpekade Hoge Raad visserligen att det i de nederländska bestämmelserna om privat användning av föremål som hör till företagets tillgångar fram till den 1 januari 2007 inte angavs att någon skatt skulle betalas för privat användning enligt artikel 6.2 a i sjätte direktivet. Det kan emellertid oberoende av detta fastslås att den ifrågavarande nederländska bestämmelsen reglerar beskattningen av personbilar som används både yrkesmässigt och privat och har medfört omedelbar rätt till avdrag för hela mervärdesskatten. För att ge den hänskjutande domstolen användbara anvisningar om hur denna bestämmelse förenlighet med sjätte direktivet ska bedömas ska därför artikel 6.2 första stycket a och artikel 20 i sjätte direktivet tolkas, och inte artikel 17.6 i detta direktiv.

23. För den händelse att EU-domstolen inte delar min uppfattning ska jag dock längre ned i andra hand ta upp den tolkning av artikel 17.6 i direktivet som Hoge Raad har begärt.

B – Tolkingen av artikel 6.2 första stycket a och artikel 20 i sjätte direktivet

24. Såsom nämnts ovan kan tillämpningsområdena för artikel 6.2 första stycket a och artikel 20 i sjätte direktivet överlappa varandra enligt rättspraxis. Det är i synnerhet fallet när det föremål som hänförs till rörelsen har medfört rätt till omedelbart avdrag för hela mervärdesskatten och i fortsättningen inte bara används yrkesmässigt, utan också privat.²² Frågan huruvida och under vilka omständigheter den ena av dessa båda bestämmelser i direktivet i första hand ska undersökas i en sådan situation framgår såvitt det går att se inte av hittillsvarande rättspraxis.

25. Systematiskt sett tycks artikel 6.2 första stycket a i direktivet vara den mer specifika bestämmelsen, eftersom den bara avser privat användning och användning för andra ändamål än rörelsen, men inte till exempel användning för verksamhet som är undantagen från skatt.²³ När denna bestämmelse tillämpas leder detta dessutom till att den privata användningen utgör en skattepliktig transaktion i den mening som avses i artikel 17.2 i direktivet.²⁴ Denna fiktiva situation får till följd att den skattskyldiga personen har och fortsätter att ha rätt att dra av mervärdesskatten på det föremål som helt hänförs till hans

19 — Se dom av den 8 maj 2003 i mål C-269/00, Seeling (REG 2003, s. I-4101), punkterna 42 och 43, och domarna i målen Charles och Charles-Tijmens (ovan fotnot 16), punkt 25, och Puffer (ovan fotnot 5), punkterna 41 och 42.

20 — Domen i målet Wollny (ovan fotnot 15), punkt 34.

21 — Domen i målet Wollny (ovan fotnot 15), punkterna 35 och 36.

22 — Se ovan punkt 20.

23 — Se dom av den 30 mars 2006 i mål C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki (REG 2006, s. I-3039), punkt 33.

24 — Domen i målet Puffer (ovan fotnot 5), punkt 41.

rörelse,²⁵ varför det inte behövs någon jämkning enligt artikel 20 i direktivet och villkoren för att tillämpa denna dessutom inte tycks vara uppfyllda. Om artikel 6.2 första stycket a i direktivet tillämpas är tillämpningen dessutom mera flexibel än om artikel 20.2 i direktivet tillämpas, i vilken bara en årlig jämkning föreskrivs.

26. Eftersom en årlig tilläggsskatt föreskrivs i den nederländska bestämmelsen finns det visserligen paralleller mellan den nederländska bestämmelsen om beskattning av privat användning av bilar som används både yrkesmässigt och privat och artikel 20.2 i sjätte direktivet, i vilket en årlig jämkning av avdraget av mervärdesskatt också föreskrivs, men medlemsstaterna kan enligt den ovannämnda domen i målet Wollny²⁶ också vid beskattningen av privat användning enligt artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet på grundval av sitt utrymme för skönmässig bedömning föreskriva att reglerna i artikel 20 om jämkning av den avdragna mervärdesskatten ska tillämpas för att fastställa beskattningsunderlaget.

27. För denna bedömning måste frågan om det exakta förhållandet mellan artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet och artikel 20 i detta direktiv dock inte klarläggas definitivt. Med hänsyn till bestämmelsernas gemensamma syfte²⁷ och eftersom de skulle ha samma ekonomiska effekt²⁸ är det tillräckligt att fastställa att båda bestämmelserna och själva rätten till avdrag för mervärdesskatt slutligen ska säkerställa skatteneutraliteten.²⁹ Denna tillvaratas dock bara om den jämkning som görs i enlighet med någon av dessa båda bestämmelser varken tar hänsyn till mindre än eller går utöver vad som motsvarar den faktiska privata användningen. Uttaget av mervärdesskatt i efterhand ska ske i den omfattning den skattskyldiga personen annars skulle få en obehörig vinst genom den privata användningen av det föremål för vilket han har kunnat dra av hela mervärdesskatten.³⁰

28. Beträffande artikel 6.2 första stycket a i förening med artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet har domstolen visserligen klargjort att medlemsstaterna, även om begreppet ”den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna” i och för sig är ett unionsrättsligt begrepp, har ett visst utrymme för skönmässig bedömning när det gäller principerna för hur kostnaden ska beräknas. Även enligt artikel 20.1 och 20.4 i sjätte direktivet har medlemsstaterna ett visst utrymme för skönmässig bedömning genom att det där föreskrivs att ”[d]et ursprungliga avdraget skall jämkas enligt de förfaranden som fastställs av medlemsstaterna” och medlemsstaterna bland annat för att genomföra artikel 20.2 får ange det belopp som ska beaktas vid jämkningen och genom att de kan tillåta administrativa förenklingar.

29. Även om detta utrymme för skönmässig bedömning i viss utsträckning tillåter metoder med schablonberäkning måste det ändå vara säkerställt att schablonberäkningen i princip uppfyller kraven i sjätte direktivet på den jämkning som ska göras i efterhand. Schablonberäkningen måste därför stå i proportion till den privata användningens faktiska omfattning.

30. När det gäller den ifrågavarande nederländska bestämmelsen tycks detta åtminstone vara tveksamt. Det aktuella beskattningsåret 2006 beräknades nämligen tilläggsskatten enligt följande: Om den privata användningen uppgick till minst 500 km om året fastställdes ett belopp på minst 22 procent av bilens värde som uttagsbelopp. Den skattesats som tillämpades på uttagsbeloppet var 12 procent. Kommissionen anser att en sådan schablonberäkning inte är förenlig med direktivet, eftersom det varken är uteslutet att den skattskyldiga personen, i avsaknad av ytterligare differentiering vid privat användning som överstiger 500 km om året, får en obehörig vinst, eller att den skattskyldiga personen påförs för hög skatt på grund av att hänsyn inte tas till eventuell värdeminskning.

25 — Se domen i målet Puffer (ovan fotnot 5), punkt 42.

26 — Ovan fotnot 15, punkt 37.

27 — Domen i målet Wollny (ovan fotnot 15), punkt 37.

28 — Domen i målet Uudenkaupungin kaupunki (ovan fotnot 23), punkt 30.

29 — Se domen i målet Uudenkaupungin kaupunki (ovan fotnot 23), punkt 26, beträffande artikel 20 i direktivet.

30 — Domen i målet Wollny (ovan fotnot 15), punkterna 32–36.

31. Jag anser att det åligger den hänskjutande domstolen att bedöma detta. Det framgår nämligen inte helt klart av beslutet om förhandsavgörande huruvida uttagsbeloppet år 2006 beräknades utifrån katalogpriset eller utifrån bilens faktiska värde. Dessutom talar beslutet om förhandsavgörande för att uttagsbeloppet år 2006 ska vara *minst* 22 procent, varför det inte kan uteslutas att det sker en ytterligare differentiering beroende på den privata användningens omfattning.

32. Om Hoge Raad i målet vid den nationella domstolen kommer fram till att de ifrågavarande nederländska bestämmelserna har lett till för högt³¹ uttag av tilläggsskatt för den faktiska privata användningen av bilen ska den, mot bakgrund av unionsrättens företräde och sin skyldighet att skydda de rättigheter som den enskilde har enligt unionsrätten, inte tillämpa den nationella bestämmelsen i den omfattning den går utöver vad som är en lämplig beskattning av den privata användningen.³²

33. Svaret till Hoge Rad är därför att artikel 6.2 första stycket a och artikel 20 i sjätte direktivet utgör hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken det för både yrkesmässig och privat användning av bil visserligen är tillåtet att omedelbart dra av hela mervärdesskatten, men enligt vilken en schablonberäknad tilläggsskatt ska tas ut som inte står i proportion till den privata användningens faktiska omfattning. Om den nationella domstolen har att ta ställning till en sådan bestämmelse och om bestämmelsen har lett till för hög tilläggsskatt för den faktiska privata användningen av bilen ska den inte tillämpa denna bestämmelse i den omfattning den går utöver vad som är en lämplig beskattning av den privata användningen.

C – I andra hand: den första tolkningsfrågan

34. Om EU-domstolen, trots att hela mervärdesskatten omedelbart får dras av enligt den ifrågavarande nederländska bestämmelsen och i denna bara anges att mervärdesskatt ska tas ut i efterhand för den privata användningen, i enlighet med formuleringen i tolkningsfrågan finner att artikel 17.6 i sjätte direktivet behöver tolkas ska jag i andra hand behandla denna bestämmelse i det följande. För detta utgår jag liksom den hänskjutande domstolen från den – enligt min mening felaktiga – premissen att den nederländska bestämmelsen begränsar rätten till avdrag för mervärdesskatt.

35. Såsom förklarats ovan fick medlemsstaterna enligt artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet behålla sin lagstiftning i fråga om undantag från avdragsrätten till dess att direktivet trädde i kraft.³³

36. Domstolen har i detta avseende förtydligat att enbart den omständigheten att den konkreta nationella bestämmelsen som begränsar avdragsrätten antogs efter det att sjätte direktivet trädde i kraft inte innebär att den inte kan omfattas av undantagsbestämmelsen i artikel 17.6 i direktivet. När det gäller en bestämmelse som väsentligen överensstämmer med den tidigare bestämmelsen eller gör denna mindre ingripande kan man utgå från att den omfattas av undantaget i artikel 17.6 i sjätte direktivet.³⁴

37. Däremot utgör en nationell bestämmelse inte en sådan begränsning av rätten till avdrag för mervärdesskatt som är tillåten enligt artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet, och den strider mot artikel 17.2 i direktivet om den får till följd att de befintliga undantagen utvidgas efter det att sjätte

31 — En eventuell för låg tilläggsskatt är visserligen i och för sig lika problematisk, men den torde sakna betydelse i målet vid den nationella domstolen, eftersom det bara avser den skattskyldiga personens överklagande av besluten om tilläggsskatt för att få den fastställda skatten upphävd eller åtminstone sänkt.

32 — Se punkt 72 i mitt förslag till avgörande av den 13 december 2007 beträffande domen av den 10 april 2008 i mål C-309/06, Marks & Spencer (REG 2008, s. I-2283). I domen i målet Magoora sp. zo. o. (ovan fotnot 6), punkt 44, valde domstolen däremot en tolkning av sjätte direktivet i överensstämmelse med unionslagstiftningen.

33 — Se ovan punkt 13.

34 — Domen i målet Puffer (ovan fotnot 5), punkterna 85 och 87. Se, beträffande frysningsklausulen i artikel 57.1 EG och artikel 64.1 FEUF avseende kapitalrörelser till eller från tredjeland, dom av den 24 maj 2007 i mål C-157/05, Holböck (REG 2007, s. I-4051), punkt 41, och av den 11 februari 2010 i mål C-541/08, Fokus Invest (REU 2010, s. I-1025), punkt 42.

direktivet har trätt i kraft, eftersom lagstiftningen därigenom avlägsnar sig från det mål som uppställts i detta direktiv.³⁵

38. I detta sammanhang fastställde domstolen i domen i målet Puffer³⁶ att en lagstiftning som grundar sig på andra tankegångar än dem som låg till grund för de äldre bestämmelserna och som innebär att nya förfaranden införs inte kan jämföras med den befintliga lagstiftningen vid den tidpunkt då sjätte direktivet trädde i kraft.

39. Till skillnad från den uppfattning som den nederländska regeringen tydligen har kan jag inte se att domen i målet Puffer ska tolkas så, att en ändring som inte längre omfattas av undantagsbestämmelsen i artikel 17.6 andra stycket alltid föreligger först när den nya bestämmelsen grundar sig på andra tankegångar och andra förfaranden införs. Det är i stället fråga om en av de möjliga situationer där en nationell bestämmelse utvidgar de befintliga undantagen och därmed avlägsnar sig från direktivets syfte.

40. Detta framgår i synnerhet av den ovannämnda domen i målet kommissionen mot Frankrike³⁷, genom vilken rättspraxis beträffande otillåten utvidgning tog sin början, och av den ovannämnda domen i målet X Holding³⁸, som meddelades efter domen i målet Puffer. Kriterierna ”andra tankegångar och andra förfaranden” spelade inte någon roll i något av de båda domsluten. De visar snarare att redan den helt och hållet beloppsmässiga utvidgningen av en befintlig begränsning av avdraget för mervärdesskatt i princip får till följd att bestämmelsen inte längre omfattas av artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet.

41. Vad beträffar den ifrågavarande nederländska bestämmelsen kan det konstateras att det redan när sjätte direktivet trädde i kraft angavs i denna att *definitivt* avdrag för mervärdesskatt vid yrkesmässig och privat användning av bil är uteslutet när det gäller privat användning. En sådan tidigare bestämmelse kan i princip omfattas av undantagsbestämmelsen i artikel 17.6 i direktivet, om man anser att den utgör en begränsning av den rätt till avdrag för mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 17.2 i sjätte direktivet. Det enda som är tveksamt är om en annan bedömning ska göras på grundval av de ändringar som har gjorts under tiden. Att ändringar överhuvudtaget har gjorts utgör inte hinder för tillämpning av artikel 17.6 i direktivet. Det som är avgörande är i stället ändringarnas räckvidd.

42. Eftersom principen bakom och systematiken i den nederländska bestämmelsen enligt vad som har fastställts av den hänskjutande domstolen har varit oförändrade sedan sjätte direktivet trädde i kraft och det inte finns något som skulle kunna ge stöd för en annan bedömning ska prövningen inriktas på att ändringarna i de flesta fall dessutom har inneburit en beloppsmässig begränsning av det definitiva avdraget för mervärdesskatt.

43. Såsom förklarats ovan är en ytterligare beloppsmässig begränsning som inte bara avser undantagsfall i princip tillräcklig för att man ska utgå från att de befintliga undantagen har utvidgats.³⁹

44. Det skulle ändå vara överilrat att av detta automatiskt dra slutsatsen att den nederländska bestämmelsen därmed har avlägsnat sig ytterligare från de mål som har uppställts i sjätte direktivet.

35 — Dom av den 14 juni 2001 i mål C-40/00, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-4539), punkt 17, domen i målet Metropal och Stadler (ovan fotnot 9), punkt 46, dom av den 11 september 2003 i mål C-155/01, Cookies World (REG 2003, s. I-8785), punkt 66, samt domarna i målen Magoora sp. zo. o. (ovan fotnot 6), punkt 37, Danfoss och AstraZeneca (ovan fotnot 9), punkt 28, och Puffer (ovan fotnot 5), punkt 86.

36 — Ovan fotnot 5, punkt 87. Se även domen i målet Cookies World (ovan fotnot 35), punkt 63, och, beträffande frysningsklausulen i artikel 57.1 EG och artikel 64.1 FEUF avseende kapitalrörelser till eller från tredjeländ, domarna i målen Holböck (ovan fotnot 34), punkt 41, och Fokus Invest (ovan fotnot 34), punkt 42.

37 — Ovan fotnot 35, punkt 17.

38 — Ovan fotnot 12, punkt 62 och följande punkter.

39 — Se ovan punkt 39.

45. Hänsyn ska i stället tas till det som kännetecknar den omtvistade begränsningsmekanismen. Den består, vilket vi har sett, i att det är tillåtet att först omedelbart dra av hela mervärdesskatten när en bil används både yrkesmässigt och privat, men att mervärdesskatt tas ut i efterhand för den privata användningen, varför avdraget för mervärdesskatt, om man vill se det så, inte var definitivt.

46. En sådan mekanism är visst, vilket har förklarats ovan, i överensstämmelse med direktivets syfte, om det ursprungligen beviljade avdraget för mervärdesskatt härigenom senare jämkas i den omfattning bilen faktiskt har använts privat. Om den ursprungliga begränsningsregeln inte uppfyllde detta krav på att ta ut en lämplig mervärdesskatt för privat användning uppfylls kravet emellertid bättre genom de senare ändringarna, och så närmar sig bestämmelsen sjätte direktivets syfte även om det definitivt tillåtna avdraget för mervärdesskatt begränsas ytterligare jämfört med tidigare.

47. Bara om syftet med den ytterligare begränsningen är att i efterhand ta ut mervärdesskatt i erforderlig omfattning på privat bilanvändning som först har varit möjlig utan att mervärdesskatt togs ut, för att i synnerhet undvika att den skattskyldiga personen får en obehörig vinst, kan det fastställas att den avlägsnar sig ytterligare från direktivets syfte och därför inte längre omfattas av undantagsbestämmelsen i artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet. Det åligger den hänskjutande domstolen att bedöma hur det förhåller sig med den omtvistade nederländska bestämmelsen.

48. I andra hand föreslår jag att domstolen besvarar den första frågan på följande sätt: För ändringar av en nationell bestämmelse som gällde redan när direktivet trädde i kraft och

- som begränsar avdraget för mervärdesskatt med avseende på vissa till rörelsen hörande föremål som används både yrkesmässigt och privat genom att bestämmelsen visserligen först medger ett omedelbart avdrag för hela mervärdesskatten, men bara medger att en del av avdraget blir definitivt, eftersom mervärdesskatt tas ut i efterhand för den privata användningen,
- varvid det belopp som är undantaget från definitivt avdrag, till följd av ändringarna av lagstiftningen i de flesta fall har ökat, men principen bakom och systematiken i bestämmelsen har förblivit oförändrade,

utgör artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet bara hinder när (och i den mån) den ytterligare begränsningen går utöver vad som är nödvändigt för ett lämpligt uttag av mervärdesskatt för den privata användningen.

D – Också i andra hand: den andra frågan

49. Om domstolen besvarar den första tolkningsfrågan som en sådan ska jag i det följande i andra hand dessutom behandla den andra frågan.

50. Med den andra frågan vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida den nationella domstolen, för den händelse att den nationella bestämmelsen på grund av ändringarna inte längre omfattas av artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet och därför strider mot artikel 17.2 i detta, helt ska underlåta att tillämpa ordningen eller bara i den omfattning den innebär att tillämpningsområdet för de undantag eller begränsningar som gällde vid den tidpunkt då sjätte direktivet trädde i kraft har utvidgats?

51. Såsom den nederländska regeringen helt riktigt har påpekat skulle fullständig underlåtenhet att tillämpa den nederländska bestämmelsen i den mån den utesluter definitivt avdrag för mervärdesskatt när en bil används både yrkesmässigt och privat ge ett resultat som inte är förenligt med sjätte direktivet, eftersom den privata användningen då skulle vara befriad från mervärdesskatt. Att helt underlåta att tillämpa bestämmelsen kommer därför inte i fråga enligt unionsrätten.

52. Eftersom den ändrade nationella bestämmelsen ändå inte längre skulle omfattas av artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet, då den ytterligare begränsning som har införts genom denna går utöver vad som är nödvändigt för ett lämpligt uttag av mervärdesskatt för privat användning, ska den nationella domstolen enligt unionsrätten bara tillämpa den nya bestämmelsen i den utsträckning som är nödvändig för beskattningen. En tidigare bestämmelse behöver inte tillämpas i dessa fall.

53. Om den ytterligare begränsningen av det definitiva avdraget för mervärdesskatt som har införts genom ändringen sammantaget går utöver vad som är nödvändigt för att beskatta den privata användningen och om den således leder till en totalt sett otillåten utvidgning av begränsningen åligger det den nationella domstolen att i enlighet med de möjligheter den har enligt den nationella rätten avgöra huruvida den kan tillämpa den ändrade bestämmelsen i den utsträckning som denna omfattar den tidigare begränsningsregeln, eller om den ska underlåta att tillämpa den⁴⁰ och tillämpa den tidigare bestämmelsen som sådan.

54. Det bör i detta avseende generellt beaktas att den omfattning av begränsningen som föreskrevs i den nationella rätten när sjätte direktivet trädde i kraft inte nödvändigtvis ska gälla. Om begränsningen har gjorts mindre genomgripande efter det att direktivet trädde i kraft, men innan den ändring gjordes som faktiskt ska bedömas, kan en medlemsstat i princip inte återgå till en tidigare version av den nationella rätten.⁴¹

55. I andra hand föreslår jag därför att domstolen besvarar den andra frågan på följande sätt: Om den ytterligare begränsningen av avdraget för mervärdesskatt som har införts genom ändringarna i den nationella bestämmelsen går utöver vad som är nödvändigt för ett lämpligt uttag av mervärdesskatt för privat användning, vilket får till följd att den ändrade bestämmelsen inte längre omfattas av artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet, ska den nationella domstolen bara tillämpa bestämmelsen i den utsträckning som krävs för denna beskattning. Att helt underlåta att tillämpa den nya och/eller den tidigare bestämmelsen med resultatet att den privata användningen förblir befriad från mervärdesskatt är inte förenligt med sjätte direktivet.

V – Förslag till avgörande

56. Mot denna bakgrund föreslår jag att domstolen besvarar de frågor som har ställts av Hoge Raad enligt följande:

Artikel 6.2 första stycket a och artikel 20 i sjätte direktivet utgör hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken för både yrkesmässig och privat användning av en personbil hela mervärdesskatten visserligen omedelbart får dras av, men enligt vilken en schablonberäknad tilläggsskatt ska tas ut för den privata användningen som inte står i proportion till den privata användningens faktiska omfattning. Om den nationella domstolen har att ta ställning till en sådan bestämmelse och om bestämmelsen har lett till för hög tilläggsskatt för den faktiska privata användningen av bilen ska nämnda domstol inte tillämpa denna bestämmelse i den omfattning den går utöver vad som är en lämplig beskattning av den privata användningen.

57. I andra hand föreslår jag att domstolen ska besvara Hoge Raads frågor enligt följande:

1. Artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet utgör hinder för ändringar av en nationell bestämmelse som gällde redan när direktivet trädde i kraft

40 — Se domen i målet *Magoora sp. zo. o.* (ovan fotnot 6), punkt 44. Se även Kokott/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, särskilt s. 290.

41 — Domen i målet *kommissionen mot Frankrike* (ovan fotnot 35), punkterna 17, 18 och 24.

- som begränsar avdraget för mervärdesskatt med avseende på vissa till rörelsen hörande föremål som används både yrkesmässigt och privat genom att bestämmelsen visserligen först medger ett omedelbart avdrag för hela mervärdesskatten, men bara medger att en del av avdraget blir definitivt, eftersom mervärdesskatt tas ut i efterhand för den privata användningen,
- varvid det belopp som är undantaget från definitivt avdrag, till följd av ändringarna av lagstiftningen i de flesta fall har ökat, men principen bakom och systematiken i bestämmelsen har förblivit oförändrade,

bara när (och i den mån) den ytterligare begränsningen går utöver vad som är nödvändigt för ett lämpligt uttag av mervärdesskatt för den privata användningen.

2. Om den ytterligare begränsningen av avdraget för mervärdesskatt som har införts genom ändringarna i den nationella bestämmelsen går utöver vad som är nödvändigt för ett lämpligt uttag av mervärdesskatt för privat användning, vilket får till följd att den ändrade bestämmelsen inte längre omfattas av artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet, ska den nationella domstolen bara tillämpa bestämmelsen i den utsträckning som krävs för denna beskattning. Att helt underlåta att tillämpa den nya och/eller den tidigare bestämmelsen med resultatet att den privata användningen förblir befriad från mervärdesskatt är inte förenligt med sjätte direktivet.