

Forenede sager C-538/08 og C-33/09

X Holding BV

mod

Staatssecretaris van Financiën

og

Oracle Nederland BV

mod

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi

(anmodninger om præjudiciel afgørelse indgivet af Hoge Raad der Nederlanden og af Gerechtshof Amsterdam)

»Sjette momsdirektiv – ret til fradrag for den indgående moms – national lovgivning, som udelukker fradrag for visse kategorier af goder og tjenesteydelser – medlemsstaternes mulighed for at opretholde bestemmelser om udelukkelse af retten til fradrag, som var gældende på tidspunktet for sjette momsdirektivs ikrafttræden – ændring efter dette direktivs ikrafttræden«

Sammendrag af dom

1. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fradrag for indgående afgift – undtagelser fra retten til fradrag – medlemsstaternes mulighed for at opretholde de undtagelser, der var gældende på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden*

(Rådets direktiv 67/228, art. 11, stk. 4, og 77/388, art. 17, stk. 6)

2. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fradrag for indgående afgift – undtagelser fra retten til fradrag – medlemsstaternes mulighed for at opretholde de undtagelser, der var gældende på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden*

(Rådets direktiv 77/388, art. 17, stk. 6)

3. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fradrag for indgående afgift – undtagelser fra retten til fradrag – medlemsstaternes mulighed for at opretholde de undtagelser, der var gældende på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden*

(Rådets direktiv 77/388, art. 17, stk. 6)

1. Artikel 11, stk. 4, i andet direktiv 67/228 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter og artikel 17, stk. 6, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en medlemsstats skattelovgivning, som fandt anvendelse på tidspunktet for sjette direktivs

ikrafttræden, og som udelukker fradrag af merværdiafgift for kategorier af udgifter vedrørende dels levering af »midler til privat transport«, af »mad«, af »drikkevarer«, af en »bolig« samt af »adgang til sportsaktiviteter og adspredelse« til den afgiftspligtige persons personale, dels levering af »forretningsgaver« eller andre »gaver«, såfremt disse kategorier af udgifter, der er udelukket fra fradragsretten, er tilstrækkeligt præcist defineret i den nævnte lovgivning. Den mulighed, som medlemsstaterne tildeles ved sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, forudsætter således, at de i tilstrækkelig grad præciserer arten af eller formålet med de goder og tjenesteydelser, for hvilke fradraget er udelukket, med henblik på at sikre, at denne mulighed ikke anvendes til at fastsætte generelle undtagelser til denne ordning.

(jf. præmis 44, 45 og 57 samt domskonkl. 1)

2. Artikel 17, stk. 6, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en national lovgivning vedtaget inden dette direktivs ikrafttræden, hvorefter en afgiftspligtig person for så vidt angår merværdiafgift betalt ved erhvervelsen af visse goder og tjenesteydelser, som delvist anvendes til privat brug og delvist anvendes til erhvervsmæssig brug, ikke kan fradrage denne fuldt ud, men kun set i forhold til den erhvervsmæssige brug.

Selv om medlemsstaterne, henset til omfanget af den mulighed, som de tildeles i medfør af nævnte bestemmelse, således har ret til fuldt ud at opretholde udelukkelse af retten til fradrag for kategorier af udgifter, som er tilstrækkeligt præcise, kan de også begrænse rækkevidden af en udelukkelse af en ret til fradrag med hensyn til sådanne kategorier af udgifter, idet sådanne bestemmelser er i overensstemmelse med målet med dette direktiv, som navnlig afspejles i dets artikel 17, stk. 2.

(jf. præmis 59-61 og domskonkl. 2)

3. Artikel 17, stk. 6, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for, at en medlemsstat efter dette direktivs ikrafttræden ændrer en gældende bestemmelse om udelukkelse af fradragsretten, hvilken ændring i princippet må antages at begrænse rækkevidden af udelukkelsen, men det kan dog ikke udelukkes, at anvendelsesområdet for fradragsbegrænsningen i et konkret tilfælde i et bestemt afgiftsår udvides, på grund af den ordning med en fast beregning af fradraget, som er indført ved de ændrede regler. Muligheden for, at et sådant ufordelagtigt resultat indtræder, kan ikke i sig selv medføre, at en sådan lovændring må anses for at være i strid med dette direktivs artikel 17, stk. 6, eftersom denne ændring generelt er mere fordelagtig for de afgiftspligtige end den ordning, der var gældende før dette tidspunkt. Under sådanne betingelser påvirker eksistensen af en sådan enkeltstående eller undtagelsesvis situation nemlig ikke – heller ikke selv om den er bevist – det princip, hvorefter ændringen af den nationale lovgivning, der er vedtaget efter sjette direktivs ikrafttræden, har reduceret det område for udelukkelse, der eksisterede tidligere.

(jf. præmis 70 og 71 samt domskonkl. 3)

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

15. april 2010 (*)

»Sjette momsdirektiv – ret til fradrag for den indgående moms – national lovgivning, som udelukker fradrag for visse kategorier af goder og tjenesteydelser – medlemsstaternes mulighed for at opretholde bestemmelser om udelukkelse af retten til fradrag, som var gældende på tidspunktet for sjette momsdirektivs ikrafttræden – ændring efter dette direktivs ikrafttræden«

I de forenede sager C-538/08 og C-33/09,

angående to anmodninger om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) (sag C-538/08) og af Gerechtshof Amsterdam (Nederlandene) (sag C-33/09) ved afgørelser af henholdsvis den 14. november 2008 og den 20. januar 2009, indgået til Domstolen den 4. december 2008 og den 26. januar 2009, i sagerne:

X Holding BV

mod

Staatssecretaris van Financiën (sag C-538/08),

og

Oracle Nederland BV

mod

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

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts, og dommerne R. Silva de Lapuerta (refererende dommer), E. Juhász, T. von Danwitz og D. Šváby,

generaladvokat: P. Mengozzi

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 3. december 2009,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Oracle Nederland BV ved advocaat H. Hop, og belastingadviseur P. Schrijver
- den nederlandske regering ved C.M. Wissels, M. de Mol og Y. de Vries, som befuldmægtigede
- den græske regering ved O. Patsopoulou, S. Trekli, V. Karra og G. Konstantinos, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved D. Triantafyllou og W. Roels, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 28. januar 2010, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 11, stk. 4, i Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14, herefter »andet direktiv«) samt artikel 6, stk. 2, og artikel 17, stk. 2 og 6, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningerne er blevet fremsat i forbindelse med to tvister mellem dels X Holding BV (herefter »X Holding«) og Staatssecretaris van Financiën (statssekretæren for finansspørgsmål), dels Oracle Nederland BV (herefter »Oracle«) og Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi (afgiftsmyndigheden i Utrecht-Gooi, herefter »Inspecteur«) vedrørende retten til fradrag for merværdiafgift (herefter »moms«) for visse kategorier af udgifter.

Fællesskabsforskrifter

3 Andet direktivs artikel 11, stk. 1, bestemte:

»I det omfang ting og tjenesteydelser anvendes til virksomhedens formål, er den afgiftspligtige berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den merværdiafgift, som faktureres ham for ting, der er leveret ham, og for tjenesteydelser, der er præsteret for ham

[...]«

4 Følgende fremgik af artikel 11, stk. 4:

»Bestemte ting og bestemte tjenesteydelser kan udelukkes fra fradragsretten, og dette gælder særligt sådanne varer og tjenesteydelser, som helt eller delvis vil kunne anvendes til den afgiftspligtiges eller hans personales private brug.«

5 Sjette direktivs artikel 2 bestemmer:

»Merværdiafgift pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

[...]«

6 Sjette direktivs artikel 6, stk. 2, har følgende ordlyd:

»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;
- b) vederlagsfri tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person udføres til eget brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål.

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

7 Følgende fremgår af sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 6:

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

- a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt 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, erhvervsmæssig karakter, som for eksempel 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.«

Nationale retsforskrifter

8 Artikel 2 i lov af 1968 om omsætningsafgift (Wet op de omzetbelasting 1968, herefter »momsloven«) bestemmer som følger:

»I den afgift, der er pålagt for levering af goder og tjenesteydelser, fradrages den afgift, der skal betales for levering af goder og tjenesteydelser til den erhvervsdrivende, dennes erhvervser inden for Fællesskabet af goder samt indførslen af varer, der er tiltænkt ham.«

9 Lovens artikel 15, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Den i artikel 2 omhandlede afgift, som den afgiftspligtige person kan fradrage, er:

- a) den afgift, som andre afgiftspligtige personer i momsangivelsesperioden forskriftsmæssigt har faktureret ham for varer og tjenesteydelser, som er blevet leveret til den afgiftspligtige person

[...]«

10 Samme lovs artikel 16, stk. 1, bestemmer:

»Det i artikel 15, stk. 1, første afsnit, omhandlede fradrag kan i visse tilfælde helt eller delvist udelukkes ved kongelig anordning for at undgå, at goder og tjenesteydelser, som anvendes til opretholdelse af en vis status eller til brug for den afgiftspligtige persons personale [...] helt eller

delvist unddrages momsopkrævning.«

11 Artikel 1 i anordning af 1968 om udelukkelse af momsfradrag (Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968, herefter »momsanordningen«) i den affattelse, som fandt anvendelse fra den 1. januar 1969 til den 31. oktober 1979, bestemte som følger:

»1. Fradraget i henhold til [momslovens] artikel 15, stk. 1, er ikke tilladt, hvis og for så vidt goder og tjenesteydelser anvendes til:

[...]

b) ydelse af forretningsgaver eller andre gaver til personer, som ikke er eller ville være berettiget til at fradrage hele eller den væsentligste del af den moms, som faktureres eller ville blive faktureret dem

c) levering af mad og drikkevarer til virksomhedens personale, anskaffelse af bolig, udbetaling af løn i naturalier, tilrådighedsstillelse af faciliteter til sports- og fritidsaktiviteter, tilrådighedsstillelse af midler til privat transport eller anvendelse af goder og tjenesteydelser til anden personlig brug for personalet.

2. Ved »forretningsgaver« eller »andre gaver« forstås alle ydelser, som virksomheden erlægger til andre i forbindelse med forretningsforhold eller af gavmildhed, uden vederlag eller mod et vederlag, som er mindre end anskaffelses- eller fremstillingsomkostningerne eller, hvad angår tjenesteydelser, mindre end kostprisen på ydelserne, eksklusive moms.«

12 Anordningens artikel 2 bestemte:

»Såfremt virksomheden har faktureret et vederlag for en af de ydelser, som er nævnt i artikel 1,[stk. 1,] litra b) eller c), og der derfor skyldes omsætningsafgift, er fradrag ikke udelukket indtil det afgiftsbeløb, som skal betales af ydelserne.«

13 Anordningens artikel 3 bestemte:

»Såfremt summen af anskaffelses- eller fremstillingsomkostningerne eller kostprisen, eksklusive moms, for alle de ydelser, som virksomheden har leveret inden for et regnskabsår til en og samme modtager af de ydelser, som er nævnt i artikel 1,[stk. 1,] litra b) eller c), ikke overstiger 250 NLG, skal der efter nærværende anordning ses bort fra disse ydelser.«

14 Momsanordningen blev ændret med virkning fra den 1. januar 1980 med henblik på at indføre en særlig ordning for levering af mad og drikkevarer, idet anordningens øvrige bestemmelser forblev uændrede.

15 Fra den 1. januar 1980 blev levering af mad og drikkevarer således udelukket fra momsanordningens artikel 1, stk. 1, litra c). Der blev indføjet en ny artikel 3, som indeholdt bestemmelse om udelukkelse af momsfradrag på levering af mad og drikkevarer. Det i den tidligere artikel 3 (den nye artikel 4) i anordningen nævnte beløb blev forhøjet fra 250 NLG til 500 NLG.

16 Momsanordningens artikel 3 og 4 havde derefter følgende ordlyd:

»Artikel 3

»1. Såfremt virksomheden anvender goder og tjenesteydelser til forsyning af personalet med mad og drikkevarer og herved fakturerer et lavere beløb for forsyningen end det beløb, som er

nævnt i stk. 2, udelukkes fradraget indtil 6% af forskellen mellem dette beløb og det fakturerede beløb.

2. Det i stk. 1 nævnte beløb består af anskaffelsesomkostningerne for mad og drikkevarer, eksklusive moms, med tillæg af 25%. Såfremt virksomheden selv har fremstillet mad og drikkevarer, lægges anskaffelsesomkostningerne for råvarerne til grund for beregningen i stedet for anskaffelsesomkostningerne for mad og drikkevarer.

Artikel 4

1. Såfremt summen af anskaffelses- eller fremstillingsomkostningerne eller kostprisen, eksklusive moms, for alle de ydelser, som virksomheden har erlagt inden for et regnskabsår til en og samme modtager af de ydelser, som er nævnt i artikel 1, stk. 1, litra b) eller c), på den ene side, og den del af den i artikel 3, stk. 1, nævnte forskel, som vedrører denne modtager af ydelserne, på den anden side, ikke overstiger 500 NLG, skal der efter nærværende anordning ses bort fra disse ydelser og denne del af nævnte forskel.

2. Ved beregningen af den i stk. 1 nævnte sum tages der ikke hensyn til den forskel, som er nævnt i artikel 3, stk. 1, såfremt udelukkelsen af fradraget hvad angår forsyning af virksomhedens personale med mad og drikkevarer er sket i henhold til artikel 3.«

Twisterne i hovedsagerne og de præjudicielle spørgsmål

Sag C-538/08

17 X Holding erhvervede i løbet af perioden fra den 1. januar 1997 til den 31. december 1999 34 personbiler fra bilforhandlere. Virksomheden beholdt hver bil i en begrænset periode for derefter at videresælge den.

18 X Holding foretog fradrag af hele den moms, som virksomheden var blevet faktureret ved erhvervelsen af bilerne. Den betalte momsen ved at angive denne i forbindelse med leveringen af den enkelte bil.

19 Den 10. juli 2001 blev der indledt en undersøgelse af, om X Holdings momsangivelser i løbet af de pågældende år var korrekte. I en rapport dateret den 13. november 2002 konkluderede finansinspektionen, at størstedelen af de erhvervede biler ikke var blevet benyttet til erhvervsmæssig brug for virksomheden, og at X Holding således med urette havde påberåbt sig retten til fradrag af den indgående moms. Der blev følgelig fastsat en efteropkrævning, af moms på 887 852 NLG (402 889 EUR).

20 X Holding påklagede denne afgørelse. I forbindelse med en heraf følgende fornyet undersøgelse fandt finansinspektionen, at 4 af de 34 biler var erhvervet og alene anvendt til erhvervsmæssigt formål inden for virksomhedens rammer. Under disse omstændigheder blev fradraget af den erlagte indgående moms vedrørende erhvervelsen af disse fire biler anerkendt. Momsansættelsen blev derfor nedsat, således at den moms, der skyldtes, beløb sig til 856 605 NLG (388 710 EUR).

21 X Holding iværksatte appel til anfægtelse af denne afgørelse ved Gerechtshof Amsterdam (appelretten i Amsterdam). Gerechtshof, som fandt, at de 30 biler, der havde været genstand for en efteropkrævning af moms, var anvendt til både erhvervsmæssig og privat brug, fastholdt den nævnte momsansættelse.

22 Hoge Raad der Nederlanden (den højeste domstol i Nederlandene), der fik forelagt en kassationsanke af afgørelsen fra Gerechtshof Amsterdam, har påpeget, at andet direktivs artikel

11, stk. 4, gav medlemsstaterne mulighed for at udelukke visse goder og tjenesteydelser fra fradragsordningen, navnlig dem, der kunne anvendes helt eller delvist til den afgiftspligtiges eller hans personales private brug. Denne bestemmelse har således tilladt medlemsstaterne at udelukke visse kategorier af motorkøretøjer fra fradragsordningen, men har ikke tilladt dem at udelukke alle goder, når de anvendes til den afgiftspligtige persons private formål. Denne mulighed vedrører således kun undtagelser hvad angår kategorier af udgifter, der er defineret med henvisning til arten af det erhvervede gode eller den erhvervede tjenesteydelse og ikke med henvisning til den anvendelse, der er foretaget af godet eller tjenesteydelsen eller de nærmere omstændigheder vedrørende denne anvendelse.

23 Hoge Raad der Nederlanden har bemærket, at begrænsningen i fradraget, som fremgår af momsanordningens artikel 1, stk. 1, litra c), ligeledes vedrører goder og tjenesteydelser »til [virksomhedens] personales anden private brug« og betaling af løn i naturalier. Denne begrænsning er ikke tilstrækkeligt præcis og i øvrigt for bred, idet ordningen vedrører alle goder bestemt til personalets private brug. Ovennævnte bestemmelse indeholder imidlertid en mere specifik præcisering af visse kategorier af goder og tjenesteydelser, herunder navnlig goder og tjenesteydelser, som anvendes i forbindelse med, at der for personalet stilles transportmidler til rådighed med henblik på privat brug.

24 Hoge Raad der Nederlanden har på denne baggrund udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal andet direktivs artikel 11, stk. 4, og sjette direktivs artikel 17, stk. 6, fortolkes således, at en medlemsstat, som har ønsket at anvende muligheden indeholdt i disse bestemmelser for (fortsat) at udelukke de kategorier af udgifter, som er omfattet af udtrykket »tilrådighedsstillelse til privat transport«, fra fradragsordningen, har opfyldt betingelsen, hvorefter der skal fastlægges en kategori af goder og tjenesteydelser, som er tilstrækkeligt præcis?

2) Dersom det første spørgsmål besvares bekræftende, tillader sjette direktivs artikel 6, stk. 2, og artikel 17, stk. 2 og 6, da en national bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede, som er vedtaget inden dette direktivs ikrafttræden, og hvorefter en afgiftspligtig person ikke fuldt ud kan fradrage den moms, som er blevet betalt på tidspunktet for erhvervelsen af visse goder og tjenesteydelser, som delvist anvendes til erhvervsmæssig brug og delvist anvendes til personalets private brug, men kun i det omfang, at der er tale om moms, som kan tilskrives den erhvervsmæssige brug?»

Sag C-33/09

25 I maj 2005 forsynede Oracle, mod betaling, sit personale med mad og drikkevarer. Desuden erhvervede selskabet en discjockeys tjenesteydelser til en personalefest og formidlede en boligsøgning for en af sine ansatte. Det tilbød også som forretningsgave et golfarrangement til tredjemand. Desuden stillede det køretøjer, som tilhørte selskabet selv, eller som det leasede, til rådighed for visse af sine ansatte, delvist mod vederlag.

26 I sin momsangivelse for maj 2005 anførte Oracle et ikke-fradragsberettiget momsbeløb på 62 127 EUR, mens det samlede beløb, som det betalte i moms for denne måned, var på 9 768 326 EUR.

27 Beløbet på 62 127 EUR omfattede følgende poster:

– leasing af motorkøretøjer

- uden bidrag fra den ansatte 8 480 EUR
- med bidrag fra den ansatte 41 520 EUR
- egne motorkøretøjer 306 EUR
- mobiltelefoner 6 358 EUR
- catering 3 977 EUR
- underholdning 850 EUR
- bolig 380 EUR
- forretningsgaver 256 EUR.

28 Oracle indgav herefter en klage, idet det gjorde gældende, at det i realiteten havde ret til at fradrage momsen for disse udgifter.

29 Inspecteur afviste klagen.

30 Oracle anfægtede denne afgørelse ved Rechtbank te Haarlem (retten i Haarlem).

31 Sidstnævnte fandt, at Inspecteur med urette havde afvist fradrag for indgående moms med hensyn til udgifter til mobiltelefoner, udgifter til ejendomsmægler og betaling af golfarrangementer, idet de ikke udgjorde tilstrækkeligt fastlagte fradragsbegrænsninger. Derimod fandt denne ret, at de andre kategorier af ikke-fradragsberettigede udgifter var tilstrækkeligt fastlagt, og at Inspecteur derfor med rette havde afvist fradrag for indgående moms betalt vedrørende disse poster.

32 Såvel Oracle som Inspecteur appellerede Rechtbank te Haarlems afgørelse til Gerechtshof Amsterdam.

33 For denne ret gjorde Oracle navnlig gældende, at de relevante bestemmelser i den omtvistede nationale lovgivning, der udelukkede eller begrænsede retten til fradrag af den moms, der var afholdt med henblik på levering de i hovedsagen omhandlede varer og tjenesteydelser, ikke var i overensstemmelse med andet direktivs artikel 11, stk. 4, og sjette direktivs artikel 6, stk. 2. Inspecteur gjorde gældende, at udelukkelsen af retten til fradrag af indgående moms hviler på en national bestemmelse, der var indført i Nederlandene inden sjette direktivs ikrafttræden, men som stadig finder anvendelse i overensstemmelse med den mulighed, der gives medlemsstaterne med sjette direktivs artikel 17, stk. 6.

34 Gerechtshof Amsterdam har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og har forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal andet direktivs artikel 11, stk. 4, og sjette direktivs artikel 17, stk. 6, fortolkes således, at en medlemsstat, som har gjort brug af muligheden efter disse bestemmelser for (fortsat) at udelukke de kategorier af udgifter fra fradrag, der betegnes som

- »forsyning af virksomhedens personale med mad og drikkevarer«
- »ydelse af forretningsgaver eller andre gaver til personer, som ikke er eller ville være berettiget til at fradrage hele eller den væsentligste del af den moms herfor, som er eller ville blive faktureret dem«

- »anskaffelse af bolig til virksomhedens personale«
- »lejlighed for virksomhedens personale til adspredelse«

har opfyldt betingelsen om, at kategorien af goder og tjenesteydelser skal være tilstrækkeligt præcist defineret?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende for en af de nævnte kategorier, er det da muligt ifølge sjette direktivs artikel 6, stk. 2, og artikel 17, stk. 2 og 6, at opretholde en national retsforskrift som den i hovedsagen omhandlede, der er vedtaget inden direktivets ikrafttræden, og hvorefter en afgiftspligtig person ikke fuldt ud kan fradrage moms, som er erlagt ved erhvervelsen af visse goder og tjenesteydelser, fordi der er faktureret et vederlag, inklusive moms, men kun indtil beløbet for den moms, der skal erlægges for ydelsen?

3) Såfremt udtrykket »forsyning med mad og drikkevarer« opfylder betingelsen om, at en kategori af goder og tjenesteydelser skal være tilstrækkeligt præcist defineret, er sjette direktivs artikel 17, stk. 6, da til hinder for at ændre en gældende bestemmelse om udelukkelse af fradragsretten, hvilken ændring i princippet må antages at begrænse rækkevidden af udelukkelsen, men det dog ikke kan udelukkes, at anvendelsesområdet for fradragsbegrænsningen i et konkret tilfælde i et bestemt afgiftsår udvides, navnlig på grund af den ordning med en fast beregning af fradraget, som er indført ved de ændrede regler?»

35 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 17. juni 2009 er sagerne C-538/08 og C-33/09 blevet forenet med henblik på den mundtlige forhandling og dommen.

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål i de to sager

36 Med spørgsmålene ønsker de forelæggende retter nærmere bestemt oplyst, om andet direktivs artikel 11, stk. 4, og sjette direktivs artikel 17, stk. 6, tillader en medlemsstat at udelukke et vist antal goder og tjenesteydelser, som er opregnet i en national bestemmelse, fra retten til fradrag for indgående moms, idet den nævnte bestemmelse fandt anvendelse på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden.

37 Med henblik på besvarelsen af disse spørgsmål bemærkes indledningsvis, at retten til fradrag af moms i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, som en integrerende del af momsordningen udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem og som udgangspunkt ikke kan begrænses (jf. dom af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 – C-147/98, Gabalfrija m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 43, af 8.1.2002, sag C-409/99, Metropol og Stadler, Sml. I, s. 81, præmis 42, og af 26.5.2005, sag C-465/03, Kretztechnik, Sml. I, s. 4357, præmis 33).

38 Princippet om retten til fradrag er ikke desto mindre begrænset af undtagelsesbestemmelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, og særligt stk. 6, andet afsnit. Medlemsstaterne kan således 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 regler (jf. dom af 14.6.2001, sag C-345/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4493, præmis 19, og af 11.12.2008, sag C-371/07, Danfoss og AstraZeneca, Sml. I, s. 9549, præmis 28).

39 Imidlertid er ingen af de forslag, som Kommissionen har forelagt Rådet i medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, første afsnit, blevet vedtaget af Rådet, og medlemsstaterne kan derfor opretholde deres eksisterende lovgivning med hensyn til undtagelser fra fradragsretten for moms,

indtil unionslovgiver fastsætter en fælles ordning for undtagelser og således gennemfører en progressiv harmonisering af de nationale momslovgivninger. EU-retten indeholder således endnu ikke nogen bestemmelse, der opregner de udgifter, der er udelukket fra fradragsretten for moms (jf. dom af 8.12.2005, sag C-280/04, Jyske Finans, Sml. I, s. 10683, præmis 23, og Danfoss og AstraZeneca-dommen, præmis 29).

40 Domstolen har imidlertid fastslået, at sjette direktivs artikel 17, stk. 6, forudsætter, at de undtagelser, som medlemsstaterne kan opretholde i henhold til denne bestemmelse, var lovlige i medfør af andet direktiv, som blev udstedt før sjette direktiv (jf. dom af 5.10.1999, sag C-305/97, Royscot m.fl., Sml. I, s. 6671, præmis 21).

41 Det bemærkes herved, at andet direktivs artikel 11, der i stk. 1 indførte fradragsretten, dog i stk. 4 bestemte, at medlemsstaterne kunne undtage bestemte ting og bestemte tjenesteydelser fra fradragsordningen, og særligt sådanne, som helt eller delvist vil kunne anvendes til den afgiftspligtiges eller hans personales private brug.

42 Sidstnævnte bestemmelse tildelte således ikke medlemsstaterne en ubegrænset skønsmæssig beføjelse til at undtage alle eller næsten alle goder og tjenesteydelser fra fradragsretten og således fratage denne ordning, som er indført med andet direktivs artikel 11, stk. 1, sit indhold (jf. dommen i sagen Royscot m.fl., præmis 24).

43 Når desuden henses til den strenge fortolkning, som skal anlægges af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, i dens egenskab af undtagelsesbestemmelse, kan den ikke anses for at tillade en medlemsstat at opretholde en begrænsning af retten til momsfradrag, som finder anvendelse generelt, på alle former for udgifter forbundet med erhvervelse af aktiver, uanset deres art eller formål (jf. dom af 23.4.2009, sag C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 28).

44 Det følger af det ovenstående, at den mulighed, som medlemsstaterne tildeles ved sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, forudsætter, at de i tilstrækkelig grad præciserer arten af eller formålet med de goder og tjenesteydelser, for hvilke fradraget er udelukket, med henblik på at sikre, at denne mulighed ikke anvendes til at fastsætte generelle undtagelser til denne ordning (jf. i denne retning PARAT Automotive Cabrio-dommen, præmis 29).

45 Det må derfor undersøges, om kategorier af udgifter, der er udelukket fra fradragsretten, som dem, der er omhandlet i de omtvistede nationale bestemmelser i hovedsagerne, er tilstrækkeligt præcist defineret.

46 Hvad for det første angår udgifter som dem, der er omhandlet i det første spørgsmål i sag C-538/08, nemlig udgifter, som er omfattet af en af de transaktioner, der er nævnt i momsanordningens artikel 1, stk. 1, litra c), i den foreliggende sag goder eller tjenesteydelser, som anvendes af virksomheden med henblik på tilrådighedsstillelse af »midler til privat transport«, bemærkes, at denne særlige kategori af transaktioner vedrører goder og tjenesteydelser, der anvendes til privat transport samt tilrådighedsstillelse af et køretøj til brug for transport af den afgiftspligtiges personale fra deres hjem til deres arbejdsplads.

47 De særlige karakteristika ved sådanne transaktioner må anses for en tilstrækkeligt præcis fastlæggelse af arten af eller formålet med de goder og tjenesteydelser, som de vedrører, henset til de krav, som er fastsat i retspraksis vedrørende den undtagelsesordning, der er indført ved sjette direktivs artikel 17, stk. 6.

48 For det andet må det undersøges, om udgifter som dem, der er omfattet af det første spørgsmål i sag C-33/09, også kan anses for at opfylde nævnte krav.

49 I den foreliggende sag er der tale om levering af »mad« og »drikkevarer« til virksomhedens personale, anskaffelse af en »bolig« til fordel for medlemmer af dette personale, ydelse under visse betingelser af »forretningsgaver« eller »andre gaver« samt »tilrådighedsstillelse af faciliteter til at drive sport og lejlighed for personalet til adspredelse«.

50 Hvad angår kategorier af udgifter som dem, der vedrører levering af mad og drikkevarer samt bolig, må de anses for tilstrækkeligt afgrænset, henset til de krav, som følger af ovennævnte retspraksis.

51 Som Gerechtshof Amsterdam har præciseret, vedrører kategorien »mad og drikkevarer« således fødevarer og produkter og tjenesteydelser, som anvendes med henblik på fremstilling og tilberedning heraf. Den anden kategori af udgifter, nemlig den, som vedrører tilrådighedsstillelse af en bolig, omfatter – som den nævnte ret har anført – tilrådighedsstillelse af en bolig til fordel for medlemmer af virksomhedens personale og udgifter i forbindelse med anvendelse af ejendomsformidlinger eller ejendomsmæglere med henblik på en sådan tilrådighedsstillelse.

52 Hvad angår kategorier som den, der omhandler »tilrådighedsstillelse af faciliteter til at drive sport og lejlighed for personalet til adspredelse«, og den, der omhandler »forretningsgaver« eller »andre gaver«, må disse også anses for at være tilstrækkeligt afgrænset, henset til ovennævnte krav.

53 Kategorien »forretningsgaver« er præciseret i momsanordningens artikel 1, stk. 2, hvorefter der ved »forretningsgaver« eller »andre gaver« forstås alle ydelser, som virksomheden erlægger »til andre i forbindelse med forretningsforhold eller af gavmildhed«.

54 Ligeledes er kategorien »lejlighed for virksomhedens personale til adspredelse« begrænset til visse goder og tjenesteydelser. Disse kan således fastlægges ud fra virksomhedernes sædvanlige praksis hvad angår foranstaltninger til motivering af personalet.

55 Denne fortolkning understøttes desuden af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, første afsnit, andet punktum, hvorefter der i forbindelse med Rådets fastsættelse af bestemmelser på området under alle omstændigheder ikke gives adgang til fradrag af udgifter, der ikke er af strengt erhvervsmæssig karakter, som for eksempel udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation.

56 Samtlige kategorier af udgifter gennemgået ovenfor skal derfor anses for at være i overensstemmelse med undtagelsesordningen fastsat ved sjette direktivs artikel 17, stk. 6.

57 Henset til de foregående betragtninger skal det første spørgsmål i hver af de to sager besvares med, at andet direktivs artikel 11, stk. 4, og sjette direktivs artikel 17, stk. 6, skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en medlemsstats skattelovgivning, som udelukker fradrag af moms for kategorier af udgifter vedrørende dels levering af »midler til privat transport«, af »mad«, af »drikkevarer«, af en »bolig« samt af »adgang til sportsaktiviteter og adspredelse« til virksomhedens personale, dels levering af »forretningsgaver« eller andre »gaver«.

Det andet spørgsmål, der er forelagt i hver af de to sager

58 Eftersom det første forelagte spørgsmål i hver af de to sager er blevet besvaret bekræftende, må det på samme måde i de to sager undersøges, om sjette direktivs artikel 6, stk. 2, og artikel 17, stk. 2 og 6, er til hinder for en national lovgivning vedtaget inden dette direktivs

ikrafttræden, hvorefter en afgiftspligtig person for så vidt angår moms betalt ved erhvervelse af goder eller tjenesteydelser, der er omfattet af en af de i hovedsagerne omhandlede kategorier, og som delvist anvendes til privat brug, delvist anvendes til erhvervsmæssig brug, ikke kan fradrage denne fuldt ud, men kun set i forhold til den erhvervsmæssige brug.

59 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål bemærkes, at selv om medlemsstaterne, henset til omfanget af den mulighed, som de tildeles i medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, har ret til fuldt ud at opretholde udelukkelse fra retten til fradrag for kategorier af udgifter, som er tilstrækkeligt præcise, kan de også begrænse rækkevidden af en udelukkelse af en ret til fradrag med hensyn til sådanne kategorier af udgifter.

60 Sådanne bestemmelser er således i overensstemmelse med målet med sjette direktiv, som navnlig afspejles i dets artikel 17, stk. 2.

61 Det andet spørgsmål forelagt i hver af de to sager skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 17, stk. 6, skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en national lovgivning vedtaget inden dette direktivs ikrafttræden, hvorefter en afgiftspligtig person for så vidt angår moms betalt ved erhvervelsen af visse goder og tjenesteydelser, som delvist anvendes til privat brug og delvist anvendes til erhvervsmæssig brug, ikke kan fradrage denne fuldt ud, men kun set i forhold til den erhvervsmæssige brug.

Det tredje spørgsmål forelagt i sag C-33/09

62 Eftersom det første spørgsmål rejst i sag C-33/09 er blevet besvaret bekræftende hvad angår kategorien af goder og tjenesteydelser vedrørende »levering af mad og drikkevarer«, må det tredje præjudicielle spørgsmål forelagt i denne sag undersøges.

63 Med dette spørgsmål ønsker Gerechtshof Amsterdam oplyst, om sjette direktivs artikel 17, stk. 6, er til hinder for, at en medlemsstat efter det nævnte direktivs ikrafttræden ændrer en gældende bestemmelse om udelukkelse af fradragsretten, hvilken ændring i princippet må antages at begrænse rækkevidden af udelukkelsen, men det dog ikke kan udelukkes, at anvendelsesområdet for fradragsbegrænsningen i et konkret tilfælde i et bestemt afgiftsår udvides, navnlig på grund af den ordning med en fast beregning af fradraget, som er indført ved de ændrede regler.

64 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål bemærkes indledningsvis, at det kun vedrører den særlige situation, hvor der sker en delvis udelukkelse fra retten til fradrag for kategorien af udgifter vedrørende »levering af mad og drikkevarer [til virksomhedens personale]« som omhandlet i momsanordningens artikel 1, stk. 1, litra c).

65 Det bemærkes herved, at momsanordningen er blevet ændret hvad angår denne kategori af udgifter efter sjette direktivs ikrafttræden.

66 Som Gerechtshof Amsterdam har anført, har denne lovændring bevirket en indskrænkning af rækkevidden af udelukkelsen af fradragsretten for kategorien af de omhandlede udgifter.

67 Hvad angår spørgsmålet, om en sådan lovændring er i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 17, stk. 6, har Domstolen fastslået, at for så vidt som en medlemsstats retsforskrifter ændrer anvendelsesområdet for de gældende undtagelser ved at reducere dette efter tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden, og samtidig hermed nærmer sig sjette direktivs formål, bør disse bestemmelser anses for dækket af undtagelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, og de strider ikke mod direktivets artikel 17, stk. 2 (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 22, Metropol og Stadler-dommen, præmis 45, samt Danfoss og

AstraZeneca-dommen, præmis 32).

68 Hvad angår den af Gerechtshof Amsterdam nævnte mulighed, som dog ubestridt kun er relevant i hovedsagen i undtagelsestilfælde, hvor den nye ordning med delvis udelukkelse med en fast beregning af fradraget, der blev indført efter sjette direktivs ikrafttræden, kan føre til et mere ufordelagtigt økonomisk resultat end det, der eksisterede under den tidligere ordning, på grund af de nærmere bestemmelser for anvendelsen af den nye ordning, bemærkes, at en sådan situation ikke anfægter det fortolkningsprincip, som er fastslået i ovennævnte retspraksis.

69 Som Gerechtshof Amsterdam har præciseret, kan en sådan situation i nærværende sag kun opstå, såfremt den afgiftspligtige person forsyner sit personale med mad og drikkevarer uden at bidrage til tilberedningen eller muliggøre indtagelsen heraf og samtidigt overstiger en vis tærskel pr. ansat inden for samme regnskabsår.

70 Som generaladvokaten har anført i punkt 86 i forslaget til afgørelse kan muligheden for, at et sådant ufordelagtigt resultat indtræder, ikke i sig selv medføre, at en lovændring, der er gennemført efter sjette direktivs ikrafttræden, må anses for at være i strid med dette direktivs artikel 17, stk. 6, eftersom denne ændring generelt er mere fordelagtig for de afgiftspligtige end den ordning, der var gældende før dette tidspunkt. Under sådanne betingelser påvirker eksistensen af en sådan enkeltstående eller undtagelsesvis situation nemlig ikke – heller ikke selv om den er bevist – det princip, hvorefter ændringen af den nationale lovgivning, der er vedtaget efter sjette direktivs ikrafttræden, har reduceret det område for udelukkelser, der eksisterede tidligere.

71 Sjette direktivs artikel 17, stk. 6, skal derfor fortolkes således, at den ikke er til hinder for, at en medlemsstat efter dette direktivs ikrafttræden ændrer en gældende bestemmelse om udelukkelse af fradragsretten, hvilken ændring i princippet må antages at begrænse rækkevidden af udelukkelsen, men det dog ikke kan udelukkes, at anvendelsesområdet for fradragsbegrænsningen i et konkret tilfælde i et bestemt afgiftsår udvides, navnlig på grund af den ordning med en fast beregning af fradraget, som er indført ved de ændrede regler.

Sagsomkostningerne

72 Da sagernes behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for de forelæggende retter, tilkommer det disse at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

1) **Artikel 11, stk. 4, i Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystemets struktur og de nærmere regler for dets anvendelse og artikel 17, stk. 6, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en medlemsstats skattelovgivning, som udelukker fradrag af merværdiafgift for kategorier af udgifter vedrørende dels levering af »midler til privat transport«, af »mad«, af »drikkevarer«, af en »bolig« samt af »adgang til sportsaktiviteter og adspredelse« til virksomhedens personale, dels levering af »forretningsgaver« eller andre »gaver«.**

2) **Artikel 17, stk. 6, i sjette direktiv 77/388 skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en national lovgivning vedtaget inden dette direktivs ikrafttræden, hvorefter en afgiftspligtig person for så vidt angår merværdiafgift betalt ved erhvervelsen af visse goder og tjenesteydelser, som delvist anvendes til privat brug og delvist anvendes til**

erhvervsmæssig brug, ikke kan fradrage denne fuldt ud, men kun set i forhold til den erhvervsmæssige brug.

3) Artikel 17, stk. 6, i sjette direktiv 77/388 skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for, at en medlemsstat efter dette direktivs ikrafttræden ændrer en gældende bestemmelse om udelukkelse af fradragsretten, hvilken ændring i princippet må antages at begrænse rækkevidden af udelukkelsen, men det dog ikke kan udelukkes, at anvendelsesområdet for fradragsbegrænsningen i et konkret tilfælde i et bestemt afgiftsår udvides, navnlig på grund af den ordning med en fast beregning af fradraget, som er indført ved de ændrede regler.

Underskrifter

* Processprog: nederlandsk.