FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT P. MENGOZZI fremsat den 28. januar 2010[1]

I — Indledning

1. Med de spørgsmål, der er forelagt i disse forenede sager, bliver Domstolen spurgt om 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[2], samt af sjette direktivs artikel 17, stk. 6.

2. Disse spørgsmål er rejst i forbindelse med tvister, som i det væsentlige drejer sig om visse kategorier af udgifter, der er forbundet med den momspligtige persons personales brug, for hvilke den nederlandske lovgivning, der var vedtaget før sjette direktivs ikrafttræden, delvist udelukker fradragsretten for indgående moms.

II — Retsforskrifter

A — *Fællesskabsbestemmelser*

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

1 — Originalsprog: fransk.

2 — EFT 1967, s. 14. Dette direktiv blev ophævet med virkning pr. 1.1.1978 ved Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

[…]«

4. Andet direktivs artikel 11, stk. 4, præciserede:

»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.

2) indførsel af goder.«

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) vederlagsfrie 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. I sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 6, hedder det:

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

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

[…]

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

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

B — *Nationale bestemmelser*

8. Artikel 2 i Wet op de omzetbelasting 1968 (nederlandsk lov af 1968 om merværdiafgift, herefter »momsloven«) bestemmer:

»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 erhvervelser inden for Fællesskabet af goder samt indførslen af varer, der er tiltænkt ham.«

9. Momslovens artikel 15 bestemmer:

»1. 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. Momslovens artikel 16, stk. 1, bestemmer:

»Det i artikel 15, stk. 1, første afsnit, omhandlede fradrag kan i visse tilfælde helt eller delvis 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 delvis unddrages momsopkrævning.«

11. I henhold til artikel 1 i Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting (1968) (kongelig anordning af 1968 om udelukkelse af momsfradrag, herefter »kongelig anordning af 1968«), i den affattelse, som fandt anvendelse fra den 1. januar 1969 til den 31. december 1979, var fradraget i henhold til momslovens artikel 15, stk. 1, ikke tilladt, hvis og for så vidt goder og tjenesteydelser anvendes til:

»1. […]

a) 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

b) anskaffelse af bolig til virksomhedens personale, udbetaling af løn i naturalier, tilrådighedsstillelse af faciliteter til at drive sport, lejlighed for personalet til adspredelse, 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, eksklusiv moms.«

12. Artikel 2 i kongelig anordning af 1968 bestemmer:

»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 afdrag ikke udelukket indtil det afgiftsbeløb, som skal betales af ydelsen.«

13. Artikel 3 i kongelig anordning af 1968 præciserede i den affattelse, der var gældende indtil den 31. december 1979:

»Såfremt summen af anskaffelses- eller fremstillingsomkostningerne eller kostprisen, eksklusiv 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) og c), ikke overstiger 250 NLG, skal der efter nærværende anordning ses bort fra disse ydelser.«

14. Kongelig anordning fra 1968 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 udelukket fra artikel 1, stk. 1, litra c), i kongelig anordning af 1968. Dennes artikel 3 blev omnummereret til artikel 4, og 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) nævnte beløb blev forhøjet fra 250 NLG til 500 NLG.

drikkevarer, lægges anskaffelsesomkostningerne for råvarerne til grund for beregningen i stedet for anskaffelsesomkostningerne for mad og drikkevarer. […]

16. Som følge heraf har anordningens nye bestemmelser følgende ordlyd:

Artikel 4

»*Artikel 3*

1. Såfremt summen af anskaffelses- eller fremstillingsomkostningerne eller kostprisen, eksklusiv 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) og 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.

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. 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.«

2. Det i stk. 1 nævnte beløb består af anskaffelsesomkostningerne for mad og drikkevarer, eksklusiv moms, med tillæg af 25%. Såfremt virksomheden selv har fremstillet mad og

III — Tvisterne i hovedsagerne og de præjudicielle spørgsmål

A — *Sag C-538/08, X Holding*

17. X Holding erhvervede i løbet af perioden fra den 1. januar 1997 til den 31. december 1999 34 personbiler fra bilforhandlere. X Holding 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. X Holding betalte momsen ved dens forfald.

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 af 13. november 2002 konkluderede finansinspektionen, at størstedelen af de erhvervede biler ikke var blevet benyttet til erhvervsmæssig brug, og at X Holding således med urette havde påberåbt sig retten til fradrag af den indgående moms. Der blev følgelig fastsat en momsansættelse på 887 852 NLG (402 889 EUR).

20. X Holding påklagede denne afgørelse. I forbindelse med en 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 4 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. Gerechtshof fandt, at de 30 biler, der havde været genstand for en momsansættelse, var anvendt til både erhvervsmæssig og privat brug. Gerechtshof fastholdt derfor den nævnte momsansættelse.

22. Hoge Raad der Nederlanden, der fik forelagt en kassationsanke af afgørelsen fra Gerechtshof, 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 delvis til den afgiftspligtiges eller hans personales private brug. Denne bestemmelse havde således tilladt medlemsstaterne at udelukke visse kategorier af motorkøretøjer fra fradragsordningen, men havde ikke tilladt dem at udelukke alle goder, når de anvendes til den afgiftspligtige persons private formål. Den mulighed, som medlemsstaterne gives, vedrører kun undtagelser fra fradraget hvad angår udgiftskategorier, 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 bestemmelser for denne anvendelse.

23. Hoge Raad har endvidere bemærket, at begrænsningen i fradraget, som fremgår af artikel 1, stk. 1, litra c), i kongelig anordning af 1968, ligeledes vedrører goder og tjenesteydelser til dette personales anden private brug og betaling 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. Dette gælder navnlig goder og tjenesteydeler, som anvendes til privat transport. En analyse af baggrunden for bestemmelsen viser, at den nationale lovgiver både har tilsigtet at omfatte den situation, at goder og tjenesteydelser anvendes til privat transport, og den situation, at den afgiftspligtige person til fordel for sit personale stiller biler til rådighed.

24. Hoge Raad 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?«

B — *Sag C-33/09, Oracle Nederland*

25. Oracle er leverandør på verdensplan af databaseprodukter til virksomheder.

26. I maj 2005 forsynede Oracle, mod betaling, personalet med mad og drikkevarer, for hvilke virksomheden identificerede et indgående momsbeløb på 3977 EUR, som er gengivet i dens momsangivelse. I samme periode erhvervede Oracle en disc-jockeys tjenesteydelser til en personalefest og foretog en eftersøgning af en bolig til en af virksomhedens arbejdstagere, og den betalte moms for disse udgifter androg henholdsvis 850 EUR og 380 EUR. Endelig tilbød Oracle som forretningsgave et golfarrangement til tredjemand, for hvilket virksomheden identificerede et momsbeløb på 256 EUR i sin momsangivelse i maj 2005.

27. Tvisten mellem Oracle og Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi vedrørte den skyldige indgående moms på de i det foregående punkt nævnte udgifter, idet Inspecteur fandt, at i overensstemmelse med bestemmelserne i momsloven og kongelig anordning af 1968 skal fradrag af indgående moms udelukkes for de der nævnte kategorier af udgifter.

28. Oracle har anfægtet denne vurdering ved Rechtbank Haarlem, som delvis gav Oracle medhold med hensyn til udgifterne i tilknytning til golfarrangementet, idet »forretningsgaverne« udgjorde en utilstrækkeligt fastlagt kategori til at kunne begrænse fradragsretten. Rechtbank Haarlem frifandt i øvrigt Inspecteur.

29. Såvel Oracle som den nederlandske skatteforvaltning appellerede Rechtbank Haarlems afgørelse.

30. Oracle gjorde navnlig gældende, at de relevante bestemmelser i den nederlandske lovgivning, der udelukkede eller begrænsede retten til momsfradrag på de pågældende varer og tjenesteydelser, ikke var i overensstemmelse med andet direktivs artikel 11, stk. 4, og sjette direktivs artikel 6, stk. 2 og 6. Den nederlandske skatteforvaltning gjorde gældende, at udelukkelsen af retten til fradrag af indgående moms hviler på en national bestemmelse, der var indført inden sjette direktivs ikrafttræden, men som stadig finder anvendelse, i overensstemmelse med den mulighed, der gives medlemsstaterne med sjette direktivs artikel 17, stk. 6.

31. Gerechtshof te Amsterdam har på denne baggrund udsat sagen og stillet 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 personaler«

— »lejlighed for virksomhedens personale til adspredelse«

har opfyldt betingelsen om, at kategorien af goder og tjenesteydelser skal være tilstrækkelig 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, inklusiv 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 tilstrækkelig 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?«

IV — Retsforhandlingerne for Domstolen

32. Den græske og den nederlandske regering samt Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har indgivet skriftlige indlæg i sag C-538/08 og sag C-33/09 i henhold til artikel 23 i statutten for Domstolen. Sagsøgeren i hovedsagen i sag C-33/09 har ligeledes indgivet skriftligt indlæg i den nævnte sag.

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

34. Sagsøgeren i hovedsagen i sag C-33/09, den græske og den nederlandske regering samt Kommissionen har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 3. december 2009.

V — Retlige bemærkninger

35. Da de to første spørgsmål i sag C-33/09 kun adskiller sig i ordlyd fra spørgsmålene i sag C-538/08 på grund af forskellen mellem de goder og tjenesteydelser, det drejer sig om i tvisterne i hovedsagen, mener jeg, at de skal

undersøges samlet. Kun det tredje spørgsmål i sag C-33/09 bør behandles særskilt.

A — *De to første spørgsmål i de to sager*

36. Med de første spørgsmål ønsker de forelæggende retter oplyst, om andet direktivs artikel 11, stk. 4, og sjette direktivs artikel 17, stk. 6, skal fortolkes således, at en medlemsstat kan udelukke retten til fradrag af erlagt indgående moms på forskellige kategorier af goder og tjenesteydelser, der er opregnet i den nationale lovgivning, som fandt anvendelse inden sjette direktivs ikrafttræden, henset til de nævnte kategoriers ordlyd.

37. Det bemærkes for det første, at princippet om fradragsret for moms, sådan som det udtrykkeligt er anført og præciseret i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, ikke desto mindre begrænses af undtagelsesbestemmelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit. I medfør af denne bestemmelse kan medlemsstaterne opretholde den lovgivning vedrørende undtagelser fra fradragsretten, som var gældende på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden, indtil Rådet vedtager de i artiklen omhandlede regler[3].

38. Ingen af de forslag, som Kommissionen har forelagt Rådet i medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, første afsnit, er imidlertid blevet vedtaget af Rådet, og medlemsstaterne kan derfor opretholde deres eksisterende lovgivning med hensyn til undtagelser til fradragsretten for moms, indtil fællesskabslovgiver fastsætter en fællesskabsordning for undtagelser og således gennemfører en progressiv harmonisering af de nationale momslovgivninger. Fællesskabsretten indeholder således ingen bestemmelse, der opregner de udgifter, der er udelukket fra fradragsretten for moms[4].

39. Sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, indeholder med andre ord en »standstill-klausul«, hvorefter medlemsstaterne kan opretholde de nationale undtagelser fra

3 — Jf. i denne retning dom af 8.1.2002, sag C-409/99, Metropol og Stadler, Sml. I, s. 81, præmis 43 og 44, af 11.12.2008, sag C-371/07, Danfoss og AstraZeneca, Sml. I, s. 9549, præmis 27 og 28, af 23.4.2009, sag C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, Sml. I, s. 3459, præmis 17 og 21, og af 23.4.2009, sag C-460/07, Puffer, Sml. I, s. 3251, præmis 83.

4 — Jf. bl.a. dom af 14.6.2001, sag C-345/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4493, præmis 20, og dommen i sag C-371/07, Danfoss og AstraZeneca, præmis 29.

retten til momsfradrag, som var gældende inden sjette direktivs ikrafttræden[5].

40. Som Domstolen har præciseret, forudsætter sjette direktivs artikel 17, stk. 6, at de undtagelser, som medlemsstaterne kan opretholde i henhold til denne bestemmelse, var lovlige i medfør af andet direktiv, som blev udstedt før sjette direktivs ikrafttræden[6].

41. Mens andet direktivs artikel 11, stk. 1, fastsatte fradragsretten, bestemtes det i stk. 4, at medlemsstaterne fra fradragsordningen kunne undtage bestemte ting og bestemte tjenesteydelser, særligt dem, som helt eller delvis kunne anvendes til den afgiftspligtige persons eller hans personales private forbrug[7].

42. Det er i denne forbindelse, at de forelæggende retter har rejst spørgsmålet, om de nederlandske bestemmelser, der eksisterede før sjette direktivs ikrafttræden (dvs. før den 1.1.1978), tilstrækkelig præcist definerer bestemte goder og bestemte tjenesteydelser, for hvilke den udelukker udgifterne fra momsfradragsretten.

43. Selv om det principielt ikke tilkommer Domstolen i forbindelse med en præjudiciel forelæggelse at fortolke den nationale lovgivning for at tage stilling til, om dens indhold på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden var foreneligt med det nævnte direktiv og med andet direktiv, kan Domstolen med henblik på at give den nationale ret et hensigtsmæssigt svar som led i samarbejdet med de nationale domstole give denne alle de oplysninger, som den finder nødvendige[8].

44. I det foreliggende tilfælde drejer det sig om at præcisere, hvad der skal forstås ved *bestemte* goder og *bestemte* tjenesteydelser som omhandlet i andet direktivs artikel 11, stk. 4, og i retspraksis.

45. I Royscot-dommen anerkendte Domstolen, at Det Forenede Kongerige med føje anvendte den hjemmel, der følger af andet

5 — Jf. bl.a. i denne retning Danfoss og AstraZeneca-dommen, præmis 30, og dom af 22.12.2008, sag C-414/07, Magoora, Sml. I, s. 10921, præmis 35.

6 — Jf. dom af 5.10.1999, sag C-305/97, Royscot m.fl., Sml. I, s. 6671, præmis 21.

7 — Jf. i denne retning Royscot-dommen, præmis 22, og PARAT Automotive Cabrio-dommen, præmis 29.

8 — Jf. i denne retning Magoora-dommen, præmis 32 og 33.

direktivs artikel 11, stk. 4, ved at udelukke visse goder såsom motorkøretøjer fra fradragsretten, selv om de pågældende udgifter havde en strengt erhvervsmæssig karakter[9].

46. Domstolen har således valoriseret arten af goderne (eller tjenesteydelserne) med henblik på at identificere de udgifter, der henhører under udelukkelsen af fradragsretten i henhold til andet direktivs artikel 11, stk. 4, og ved denne undersøgelse set bort fra kriteriet om anvendelse af de pågældende goder (eller tjenesteydelser), dvs. alt efter om de kan formodes at skulle benyttes til erhvervsmæssig og/eller privat brug.

47. Det er i øvrigt denne fortolkning af Royscot-dommen, som Domstolen i det væsentlige har anvendt i Uudenkaupungin kaupunki-dommen[10]. I den sidstnævnte dom udledte Domstolen udtrykkeligt af Royscot-dommens præmis 21-25 — som drejede sig om fortolkningen af andet direktivs artikel 11, stk. 4 — at en analyse af tilblivelseshistorien for sjette direktivs artikel 17, stk. 6, viser, at den mulighed, som medlemsstaterne gives med det andet afsnit i denne bestemmelse, kun finder anvendelse »på opretholdelse af undtagelser fra fradraget hvad angår udgiftskategorier, 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 bestemmelser for denne anvendelse«[11].

48. Spørgsmålet om, hvorvidt dette kriterium på definition for de pågældende goder og tjenesteydelser med henvisning til deres art udelukker andre kriterier, er blevet rejst i Kommissionens skriftlige indlæg og under retsmødet af den nederlandske og den græske regering. Disse parter har anført, at i PARAT Automotive Cabrio-dommen, præmis 28, anerkendte Domstolen, at udelukkelsen af fradragsretten for moms ligeledes kan være berettiget ved henvisning til formålet med de berørte goder eller tjenesteydelser, hvilket udgør en udvikling i forhold til retspraksis i Uudenkaupungin kaupunki-dommen. Ifølge de nævnte parter medfører dette bidrag fra PARAT Automotive Cabrio-dommen til hovedsag C-33/09, at udelukkelsen af fradragsretten for moms for kategorien forretningsgaver, som omhandlet i den nederlandske lovgivning, kan være berettiget.

49. Efter min opfattelse søger Kommissionen, den nederlandske og den græske

9 — Jf. Royscot-dommen, præmis 23 og 25. Jf. ligeledes dom af 14.7.2005, sag C-434/03, Charles og Charles-Tijmens, Sml. I, s. 7037, præmis 34.

10 — Dom af 30.3.2006, sag C-184/04, Sml. I, s. 3039.

11 — A.st., præmis 49, min fremhævelse.

regering af PARAT Automotive Cabrio-dommens præmis 28 at drage konsekvenser, som overskrider dommens egentlige indhold. Af de nedenfor anførte grunde mener jeg faktisk, at dommen ikke kan fortolkes i den af Kommissionen og den nederlandske og den græske regering påståede retning i de foreliggende sager.

50. Jeg erindrer om, at i PARAT Automotive Cabrio-dommens præmis 28 har Domstolen, der havde fået forelagt et spørgsmål om fortolkningen af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, udtalt, at denne bestemmelse ikke kan »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*« [12].

51. Hvad angår ovennævnte ordlyd påpeger jeg, at i modsætning til hvad Kommissionen anførte i sit skriftlige indlæg, men som den anerkendte under retsmødet efter et præcist spørgsmål fra Domstolen, henviser udtrykket »deres [...] formål« ikke til »aktiver«, men til de udgifter, der er forbundet med erhvervelse af aktiver. Dette fremgår ved læsningen af versionen af dommen på processproget samt f.eks. af den franske og den italienske version [13]. Denne fortolkning fremgår ligeledes af PARAT Automotive Cabrio-dommens præmis 27, som omhandler oversigten over de udgifter, der er opregnet i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, første afsnit, og som ifølge denne bestemmelse under alle omstændigheder skal udelukkes fra retten til fradrag af indgående moms, nemlig bl.a. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation. De to sidstnævnte udgiftstyper defineres klart ved deres formål. Dette forklarer således henvisningen til formålet med udgifterne i samme doms præmis 28.

52. Uanset denne præcisering og mere grundlæggende er det den kontekst, hvori PARAT Automotive Cabrio-dommens præmis 28 indgår, og forbindelserne mellem sjette direktivs artikel 17, stk. 6, og andet direktivs artikel 11, stk. 4, som får mig til at mene, at tilføjelsen af udtrykket »deres [...] formål« ikke kan fortolkes som tilkendegivelsen af Domstolens ønske om til kriteriet for definition af bestemte goder og bestemte tjenesteydelser som omhandlet i andet direktivs artikel 11, stk. 4, ved henvisning til deres art, at tilføje et kriterium baseret på formålet med goderne eller tjenesteydelserne, eller med udgifterne forbundet med erhvervelse af goder eller tjenesteydelser.

12 — Min fremhævelse.

13 — Den italienske version er særlig klar i denne henseende: »[…] a qualunque spesa legata all'acquisto di beni, indipendentemente dalla sua natura o dal suo oggetto«.

53. Det bemærkes for det første, at i PARAT Automotive Cabrio-dommen havde Domstolen bl.a. fået forelagt spørgsmålet, om en national foranstaltning af generel karakter, som var vedtaget inden Republikken Ungarns tiltrædelse af Den Europæiske Union, og som udelukkede retten til fuldt fradrag af indgående moms, der vedrørte erhvervelse af aktiver finansieret ved offentlig støtte, var forenelig med sjette direktivs artikel 17. Henset til den nationale foranstaltnings generelle karakter, som omhandlede alle typer aktiver, blev spørgsmålet om, hvorvidt — som det er tilfældet i sagerne i hovedsagen — den af den nationale lovgivning omhandlede kategori af goder eller tjenesteydelser var tilstrækkelig defineret, logisk nok ikke rejst.

54. Dernæst skal det præciseres, at PARAT Automotive Cabrio-dommens præmis 28 udelukkende fortolker sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, uden at berøre spørgsmålet om fortolkning af udtrykket »bestemte goder eller bestemte tjenesteydelser« som omhandlet i andet direktivs artikel 11, stk. 4.

55. Denne vurdering bekræftes efter min mening ved samme doms præmis 29, som påpeger, at set i lyset af den historiske baggrund er der en fortsat vilje hos »fællesskabslovgiver til kun at udelukke visse goder eller visse tjenesteydelser fra fradragsordningen og ikke til at fastsætte generelle undtagelser til denne ordning«.

56. Som jeg allerede har påpeget i punkt 40 og 41 i dette forslag til afgørelse, skal national lovgivning som den, der er tale om i hovedsagerne, og som fastsætter udelukkelse af retten til momsfradrag og er vedtaget før sjette direktivs ikrafttræden, for at være tilladt, ikke alene henhøre under sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, men tillige være forenelig med andet direktiv, navnlig med dets artikel 11, stk. 4, der fandt anvendelse på tidspunktet for vedtagelsen af den omhandlede lovgivning.

57. Heraf følger efter min mening, at PARAT Automotive Cabrio-dommens præmis 28 og 29 blot betyder, at selv om sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, tillader medlemsstaterne at udelukke udgifter defineret i forhold til deres art eller deres formål fra retten til fradrag af indgående moms, kan den ikke fritage dem for den forpligtelse, der direkte eller indirekte følger af andet direktivs artikel 11, stk. 4, til i tilstrækkelig grad at præcisere arten af de goder eller tjenesteydelser, der er berørt af disse udgifter, idet

omfanget af en undtagelsesbestemmelse til fradragsrettens ordning ellers kan blive udvidet uforholdsmæssigt[14].

58. I henhold til retspraksis i Uudenkaupungin kaupunki-dommen drejer det sig således om i hovedsagerne at efterprøve, om de udgiftskategorier, der af den pågældende lovgivning er udelukket fra fradrag af indgående moms, er blevet defineret tilstrækkelig præcist, dvs. om de er blevet afgrænset under henvisning til arten af de erhvervede goder eller tjenesteydelser.

59. Generelt mener jeg, at kongelig anordning af 1968, foruden de specifikke kategorier, den udelukker fra fradragsretten, ligeledes omhandler goder og tjenesteydelser, der er brugt til virksomhedspersonalets private formål. Med denne ordlyd synes en sådan udelukkelse at være baseret på privat anvendelse af goderne eller tjenesteydelserne snarere end på deres art, og opfylder dermed ikke kravene i andet direktivs artikel 11, stk. 4, som fortolket af Domstolen.

60. Som den græske regering har bemærket i sit skriftlige indlæg, drejer tvisterne i hovedsagen sig imidlertid ikke om goder og tjenesteydelser, der hører til denne generiske kategori, men om goder og tjenesteydelser, der af den afgiftspligtige person bruges til personalets mere afgrænsede behov, som er præciseret i de andre kategorier, der er opregnet i kongelig anordning af 1968.

61. Det skal derfor undersøges, om disse kategorier har en tilstrækkelig præcis karakter i forhold til kravene i andet direktivs artikel 11, stk. 4.

62. Med hensyn til sag C-538/08 er den omhandlede kategori den, der er omhandlet i artikel 1, stk. 1, litra c), i kongelig anordning af 1968, og vedrører goder eller tjenesteydelser, som arbejdsgiveren har brugt til at levere personalet »midler til privat transport«.

14 — For de medlemsstater, der grundlagde Det Europæiske Fællesskab, og for dem, der tiltrådte før den 1.1.1978 og vedtog en national lovgivning, der udelukker retten til momsfradrag, da andet direktiv stadig var gældende, er dettes artikel 11, stk. 4, stadig direkte relevant. For de medlemsstater, der er tiltrådt efter sjette direktivs ophævelse af andet direktiv, er anvendelsen af kriteriet »visse goder eller visse tjenesteydelser« kun indirekte, eller med andre ord inkorporeret i gennemførelsesbetingelserne for sjette direktivs artikel 17, stk. 6.

63. Ifølge den forelæggende ret viser en analyse af denne bestemmelses tilblivelseshistorie klart, at den nationale lovgiver på samme tid ville inkludere goder og tjenesteydelser, som en afgiftspligtig person havde brugt til at stille et middel til privat transport til rådighed og til at stille en bil til rådighed for en ansat.

64. Hertil kommer, at denne kategori i to henseender er større end den, Domstolen undersøgte i den sag, der gav anledning til Royscot-dommen, hvori det blev fastslået, at det var foreneligt med sjette direktivs artikel 17, stk. 6, at udelukke retten til fradrag af moms på køb af biler. På den ene side indeholder den kategori, der er omhandlet i artikel 1, stk. 1, litra c), i kongelig anordning af 1968, goder og tjenesteydelser, der er brugt til at stille midler til privat transport til rådighed. På den anden side er denne kategori ikke begrænset til de såkaldte personbiler, men kan ligeledes, som den forelæggende ret har bemærket, omfatte tilrådighedsstillelse af en bil til befordring af den afgiftspligtiges personale fra deres bopæl til arbejdsstedet.

65. Dette betyder dog ikke, at den pågældende kategori er defineret for generelt.

66. For det første kan der ikke være tvivl om, at denne kategori kan føre til at udelukke alle eller næsten alle goder og tjenesteydelser fra ordningen med fradragsret og til at gøre denne ordning, som er indført med sjette direktivs artikel 17, stk. 2, indholdsløs[15].

67. For det andet udgør den omhandlede kategori, ved at inkludere tilrådighedsstillelse af et middel til privat transport til den afgiftspligtiges ansatte, utvivlsomt en tilstrækkelig præcis angivelse af de goder, der er forbundet med de omtvistede udgifter i hovedsagen, der som tidligere nævnt vedrører udelukkelse af retten til fradrag af den moms, der er erlagt ved den afgiftspligtiges køb af biler, der for en dels vedkommende er anvendt til hans personales private brug.

68. Med hensyn til de kategorier, der er omhandlet i sag C-33/09, mener jeg ligeledes, at kategorien »forsyning af virksomhedens personale med mad og drikkevarer« samt kategorien »anskaffelse af bolig til den afgiftspligtiges personale« i tilstrækkelig grad opfylder kravene i andet direktivs artikel 11, stk. 4.

15 — Jf. i denne henseende bl.a. Royscot-dommen, præmis 24, og Charles og Charles-Tijmens-dommen, præmis 33.

69. På den ene side og i modsætning til, hvad sagsøgeren i hovedsagen har anført om kategorien forsyning med mad og drikkevarer, mener jeg ikke, at de af denne kategori berørte goder og tjenesteydelser skal individualiseres og/eller opregnes udtømmende. Henset til oplysningerne fra den forelæggende ret er det klart, at denne kategori omfatter fødevarer samt goder og tjenesteydelser i forbindelse med tilberedning af mad og drikkevarer. Denne kategori af goder og tjenesteydelser forekommer mig dermed indirekte tilstrækkelig identificerbar og defineret efter deres art.

70. Jeg bemærker endvidere, at Domstolen i Danfoss og AstraZeneca-dommen ikke har givet udtryk for en principiel hindring for, at udelukkelsen af retten til momsfradrag på indkøb mv., som vedrører »kost til virksomhedens indehaver og personale«, henhører under anvendelsesområdet for undtagelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6.

71. På den anden side tilslutter jeg mig den forelæggende rets bedømmelse vedrørende kategorien »anskaffelse af bolig til den afgiftspligtiges personale«, der, som den forelæggende ret har anført, omfatter tilrådighedsstillelse af bolig til virksomhedens personale som sådant, men ligeledes udgifter som følge af anvendelsen af ejendomsformidlinger eller ejendomsmæglere, der muliggør en sådan tilrådighedsstillelse. Efter min mening drejer det sig også her om en indirekte tilstrækkelig defineret kategori under henvisning til arten af de berørte goder og tjenesteydelser.

72. Jeg er derimod stærkt i tvivl med hensyn til de to andre omtvistede kategoriers tilstrækkelig definerede karakter, nemlig kategorien »lejlighed for [den afgiftspligtiges] personale til adspredelse«, nævnt i artikel 1, stk. 1, litra c), i kongelig anordning af 1968, samt kategorien »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 faktureres eller ville blive faktureret dem«, som omhandlet i den kongelige anordnings artikel 1, stk.1, litra b).

73. Disse kategorier er faktisk defineret efter deres formål, uden at arten af de berørte goder og tjenesteydelser er eller kan være objektivt afgrænset, heller ikke generelt. I modsætning til, hvad den nederlandske regering har forfægtet i dens skriftlige indlæg, er der navnlig ingen holdepunkter for at hævde, at

kategorien forretningsgaver er begrænset til luksusartikler. Dette anbringende synes derimod gendrevet ved artikel 1, stk. 2, i kongelig anordning af 1968, som præciserer, at der ved »forretningsgaver« eller »andre gaver« skal forstås »alle ydelser, som virksomheden erlægger til andre i forbindelse med forretningsforhold eller af gavmildhed«.

74. Under hensyn til det ovenfor anførte mener jeg, at andet direktivs artikel 11, stk. 4, og sjette direktivs artikel 17, stk. 6, skal fortolkes således, at en medlemsstat, der har gjort brug af muligheden efter disse bestemmelser for at udelukke de kategorier af udgifter fra fradrag, der betegnes som:

— »tilrådighedsstillelse af midler til privat transport til virksomhedens personale«

— »forsyning af virksomhedens personale med mad og drikkevarer«

— »anskaffelse af bolig til virksomhedens personale«

har opfyldt betingelsen om, at en kategori af goder og/eller tjenesteydelser skal være tilstrækkelig præcist defineret, med henvisning, endog indirekte, til arten af de nævnte goder og/eller tjenesteydelser.

Derimod opfyldes denne betingelse ikke ved en medlemsstats udelukkelse af retten til fradrag af indgående moms vedrørende de kategorier af udgifter, der betegnes som:

— »lejlighed for virksomhedens personale til adspredelse«

— »[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«.

B — *Det andet spørgsmål i de to sager*

75. Med deres andet spørgsmål, der har ens ordlyd, spørger de forelæggende

retter nærmere bestemt, om sjette direktivs bestemmelser skal fortolkes således, at de er til hinder for en delvis udelukkelse af retten til momsfradrag, sådan som den følger af en national retsforskrift, som er vedtaget før sjette direktivs ikrafttræden, såfremt en hel udelukkelse af retten til momsfradrag er tilladt for en eller flere af de udgiftskategorier, der er undersøgt i forbindelse med svaret på de første præjudicielle spørgsmål.

76. Under hensyn til dels den generelle karakter af den mulighed, der gives medlemsstaterne ved sjette direktivs artikel 17, stk. 6, som giver dem mulighed for at opretholde alle de udelukkelser af fradragsretten, der er fastsat i den nationale lovgivning, der har fundet anvendelse før sjette direktivs ikrafttræden, dels princippet om »det mindre i det mere«, ser jeg ingen hindring for, at en medlemsstat kan begrænse omfanget af en udelukkelse af retten til momsfradrag, efter vedtagelsen af en sådan udelukkelse.

77. En sådan mulighed er efter min mening i overensstemmelse med sjette direktivs ånd. Når Domstolen har anerkendt, at sjette direktivs artikel 17 ikke var til hinder for, at en medlemsstat kan begrænse omfanget eller anvendelsesområdet for eksisterende undtagelser *efter tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden,* idet deres ophævelse omhandles i sjette direktivs artikel 28, stk. 4[16], er det nærliggende at udlede, at sjette direktivs bestemmelser, navnlig dets artikel 17, stk. 2, heller ikke er til hinder for vedtagelsen, *inden dette direktivs ikrafttræden,* af en national bestemmelse om delvis udelukkelse af retten til fradrag af indgående moms.

78. Jeg mener derfor, at sjette direktivs artikel 17, stk. 6, skal fortolkes således, at den tillader en medlemsstat at opretholde en delvis udelukkelse af fradragsretten for indgående moms af udgifter vedrørende bestemte goder eller bestemte tjenesteydelser, der er indført ved en national retsforskrift, der er vedtaget før sjette direktivs ikrafttræden.

C — *Det tredje spørgsmål i sag C-33/09*

79. Det tredje spørgsmål, der er stillet af den forelæggende ret i sag C-33/09, vedrører kun

16 — Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 21 og 22, dom af 8.1.2002, sag C-409/99, Metropol og Stadler, Sml. I, s. 81, præmis 45, samt Danfoss og AstraZeneca-dommen, præmis 32, og Magoora-dommen, præmis 36.

den særlige situation med delvis udelukkelse af fradragsretten for kategorien »forsyning af virksomhedens personale med mad og drikkevarer«, som omhandlet i artikel 1, stk. 1, litra c), i kongelig anordning af 1968.

80. Jeg erindrer om, at den forelæggende ret med dette spørgsmål ønsker oplyst, om sjette direktivs artikel 17, stk. 6, skal fortolkes således, at bestemmelsen forbyder en medlemsstat at foretage en ændring i en delvis udelukkelse af fradragsretten vedrørende kategorien af udgifter til »forsyning med mad og drikkevarer« principielt med sigte på at begrænse rækkevidden af udelukkelsen, men at det dog ikke kan udelukkes, at rækkevidden af udelukkelsen i et konkret tilfælde og i et bestemt afgiftsår udvides, henset til den ændrede ordning med en fast beregning af fradraget.

81. Det er ubestridt, at med hensyn til den nævnte kategori — der, som jeg har anført i forbindelse med undersøgelsen ovenfor af de første præjudicielle spørgsmål, er tilstrækkelig defineret — blev kongelig anordning af 1968 ændret efter sjette direktivs ikrafttræden.

82. Det er også ubestridt, som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, og som sagsøgeren ligeledes har anerkendt i hovedsagen under den mundtlige forhandling ved Domstolen, at de ændringer, som er blevet foretaget vedrørende udelukkelse af fradragsretten for moms af udgifterne til forsyning med mad og drikkevarer, generelt har reduceret rækkevidden af den nævnte udelukkelse.

83. Det fremgår af retspraksis, at en sådan reduktion af rækkevidden af en udelukkelse af fradragsretten henhører under anvendelsesområdet for den i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, omhandlede undtagelse, også selv om den er vedtaget efter sjette direktivs ikrafttræden[17]. Som jeg allerede har anført, er reduktionen af rækkevidden af en sådan undtagelse til princippet om ret til momsfradrag i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, i overensstemmelse med direktivets målsætning.

84. Denne generelle vurdering afkræftes efter min mening ikke af den af den forelæggende ret 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

17 — Dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 22, Danfoss og AstraZeneca-dommen, præmis 32, Magoora-dommen, præmis 36, og Puffer-dommen, præmis 85.

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.

85. Jeg bemærker, at ifølge den forelæggende ret og den nederlandske regerings skriftlige indlæg kan en sådan situation kun opstå, såfremt den afgiftspligtige person forsyner sit personale med mad og drikkevarer uden at bidrage til tilberedningen eller muliggøre til forbruget heraf og overstiger tærsklen på 500 NLG (ca. 227 EUR) pr. ansat inden for samme regnskabsår.

86. Muligheden for, at et sådant tilfælde konkretiseres, kan efter min mening ikke medføre udelukkelse af anvendelsen af undtagelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, såfremt, som den forelæggende ret har anført, den ændring, der er foretaget efter sjette direktivs ikrafttræden, generelt er fordelagtigere for de afgiftspligtige end den ordning, der var gældende før dette tidspunkt. Eksistensen af en sådan enkeltstående eller undtagelsesvis situation påvirker 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.

87. Jeg mener derimod, som Kommissionen med føje har bemærket, at en ret, der er konfronteret med det undtagelsesvise og for tiden hypotetiske tilfælde, som den forelæggende ret har nævnt, i overensstemmelse med den forpligtelse, der påhviler den i medfør af fællesskabsretten, i videst muligt omfang bør fortolke bestemmelserne i den nationale ret i lyset af sjette direktivs bogstav og formål med henblik på at nå de resultater, der forfølges af dette direktiv[18].

88. Jeg mener derfor, at sjette direktivs artikel 17, stk. 6, skal fortolkes således, at den tillader, at en medlemsstat efter direktivets ikrafttræden foretager en ændring af udelukkelsen af fradragsretten for moms af en udgifterskategori, som den, der i hovedsagen vedrører den afgiftspligtiges forsyning af sit personale med mad og drikkevarer, hvilken ændring i princippet tilsigter på at begrænse rækkevidden af udelukkelsen, men at det dog ikke kan udelukkes, at anvendelsesområdet for fradragsbegrænsningen i et konkret tilfælde i et bestemt afgiftsår, som ikke er relevant i hovedsagen, udvides, under hensyn til den ordning med en fast beregning af fradraget, som er indført ved de ændrede regler.

18 — Jf. bl.a. om denne forpligtelse Magoora-dommen, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis.

VI — Forslag til afgørelse

89. Henset til ovenstående betragtninger foreslår jeg, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål fra henholdsvis Hoge Raad der Nederlanden og Gerechtshof Amsterdam således:

»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 merværdiafgiftssystems 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 en medlemsstat, som har gjort brug af muligheden efter disse bestemmelser for at udelukke de kategorier af udgifter fra fradrag, der betegnes som:

— »tilrådighedsstillelse af midler til privat transport for virksomhedens personale«

— »forsyning af virksomhedens personale med mad og drikkevarer«

— »anskaffelse af bolig til virksomhedens personale«

har opfyldt betingelsen om, at en kategori af goder og/eller tjenesteydelser skal være tilstrækkelig præcist defineret, med henvisning, endog indirekte, til arten af de nævnte goder og/eller tjenesteydelser.

Derimod opfyldes denne betingelse ikke ved en medlemsstats udelukkelse af retten til fradrag for indgående moms vedrørende de kategorier af udgifter, der betegnes som:

— »lejlighed for virksomhedens personale til adspredelse«

— »[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«.

2) Sjette direktivs artikel 17, stk. 6, skal fortolkes således, at bestemmelsen tillader en medlemsstat at opretholde en delvis udelukkelse af fradragsretten for indgående moms af udgifter vedrørende bestemte goder eller bestemte tjenesteydelser, der er indført ved en national retsforskrift, der er vedtaget før sjette direktivs ikrafttræden.

3) Sjette direktivs artikel 17, stk. 6, skal fortolkes således, at den tillader, at en medlemsstat efter direktivets ikrafttræden foretager en ændring af udelukkelsen af

fradragsretten for moms af en udgiftskategori, som den, der i sag C-33/09 vedrører den afgiftspligtiges forsyning af sit personale med mad og drikkevarer, hvilken ændring i princippet tilsigter at begrænse rækkevidden af udelukkelsen, men at det dog ikke kan udelukkes, at anvendelsesområdet for fradragsbegrænsningen i et konkret tilfælde i et bestemt afgiftsår, som ikke er relevant i hovedsagen, udvides, under hensyn til den ordning med en fast beregning af fradraget, som er indført ved de ændrede regler.«