FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT PAOLO MENGOZZI

föredraget den 28 januari 2010[1]

I — Inledning

1. Genom tolkningsfrågorna i förevarande förenade mål har domstolen ombetts att tolka dels artikel 11.4 i rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: struktur och tillämpningsförfaranden,[2] dels artikel 17.6 i sjätte direktivet.

2. Dessa frågor har uppkommit till följd av oenighet rörande vissa kategorier av utgifter som de mervärdesskattskyldiga har haft för delar av personalen. Enligt den nederländska lagstiftningen, som antogs innan sjätte direktivet trädde i kraft, utesluts delvis rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt som är hänförlig till nämnda utgifter.

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *Gemenskapslagstiftningen*

3. Artikel 11.1 i andra direktivet hade följande lydelse:

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

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

1 — Originalspråk: franska.

2 — EGT L 71, s. 1303. Detta direktiv upphävdes med verkan från den 1 januari 1978 genom rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

…”

4. I artikel 11.4 i andra direktivet angavs följande:

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

5. I artikel 2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Mervärde[s]skatt ska betalas för

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

2. införsel av varor.”

6. Artikel 6.2 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Följande ska behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag:

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

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

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

7. I artiklarna 17.2 och 17.6 i sjätte direktivet anges följande:

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

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

…

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

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

B — *Den nationella lagstiftningen*

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

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

9. I artikel 15 i lagen om mervärdesskatt anges följande:

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

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

…”

10. I artikel 16.1 i lagen om mervärdesskatt föreskrivs följande:

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

11. Enligt lydelsen i artikel 1 i 1968 års kungliga förordning om undantag från avdrag för mervärdesskatt (Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968) (nedan kallad 1968 år kungliga förordning), i den version som var i kraft från den 1 januari 1969 till den 31 december 1979, medgavs inte det avdrag som avses i artikel 15.1 i lagen om mervärdesskatt i de fall och i den mån varorna och tjänsterna användes i syfte att

”1. …

a) tillhandahålla affärsgåvor eller bevilja andra förmåner till personer som, om de var skyldiga att erlägga mervärdesskatt för dessa, inte skulle kunna dra av hela eller åtminstone en betydande del av denna,

b) till näringsidkarens personal tillhandahålla måltider och drycker, bostad, betalning in natura, möjlighet att delta i idrotts- och fritidsaktiviteter eller

individuellt transportmedel, eller för annat privat bruk för denna personal.

2. Med 'affärsgåvor' eller 'andra förmåner' avses alla prestationer som näringsidkaren tillhandahåller inom ramen för sina affärsrelationer eller genom gåvor till andra, utan betalning eller mot en lägre betalning än kostnaden för förvärv eller produktion av dessa eller, vad gäller tjänster, självkostnadspriset för dessa, exklusive mervärdesskatt."

12. I artikel 2 i 1968 års kungliga förordning föreskrivs följande:

"Om näringsidkaren har fakturerat ersättning för en sådan prestation som avses i artikel 1. [1] b eller c, och mervärdesskatt ska betalas därför, medges avdrag i proportion till denna mervärdesskatt att betala för nämnda prestation."

13. I artikel 3 i 1968 års kungliga förordning, i den version som var i kraft till och med den 31 december 1979, angavs följande:

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

14. 1968 års kungliga förordning ändrades med verkan från den 1 januari 1980 i syfte att införa ett särskilt system för tillhandahållande av måltider och drycker, medan de övriga bestämmelserna i nämnda förordning lämnades oförändrade.

15. Därmed uteslöts från den 1 januari 1980 tillhandahållande av måltider och drycker från artikel 1.1 c i 1968 års kungliga förordning. Artikel 3 däri numrerades om till artikel 4 och en ny artikel 3, i vilken föreskrevs undantag från avdraget för mervärdesskatt avseende tillhandahållande av måltider och

drycker, infogades. Det belopp som angavs i den tidigare artikel 3 (nya artikel 4) ändrades från 250 floriner till 500 floriner.

16. De nya bestämmelserna i nämnda förordning har således följande lydelse:

”Artikel 3

’1. Använder näringsidkaren varorna och tjänsterna för att tillhandahålla personalen måltider och drycker och fakturerar näringsidkaren ett belopp för detta tillhandahållande som är lägre än det belopp som fastställs i punkt 2, undantas avdrag med upp till högst 6 procent av skillnaden mellan detta belopp och det fakturerade beloppet.

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

Artikel 4

1. Om den totala kostnaden för förvärv eller produktion eller självkostnadspriset exklusive mervärdesskatt för alla de prestationer som avses i artikel 1 [.1] b eller c, som näringsidkaren tillhandahåller en och samma person under ett räkenskapsår, och den del av skillnaden som avses i artikel 3.1 avseende nämnda person inte överstiger 500 floriner, ska inte de aktuella prestationerna och denna del av ovannämnda skillnad beaktas vid tillämpningen av förevarande förordning.

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

III — Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

A — *Mål C-538/08, X Holding*

17. Under perioden den 1 januari 1997–31 december 1999 köpte X Holding 34 personbilar av återförsäljare av bilar. X Holding behöll bilarna under en begränsad period och sålde dem därefter vidare.

18. Vid förvärven gjorde X Holding avdrag för hela den ingående mervärdesskatten. Företaget redovisade den på varje billeverans belöpande mervärdesskatten till staten i skattedeklarationer.

19. Den 10 juli 2001 inleddes en granskning av X Holdings mervärdesskattedeklarationer under de aktuella åren. I en promemoria av den 13 november 2002 angav skattemyndigheten att flertalet av de förvärvade bilarna inte var avsedda för företagets behov och att X Holding således felaktigt hade gjort gällande en rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Följaktligen fattades ett efterbeskattningsbeslut avseende mervärdesskatt uppgående till 887 852 NLG (402 889 EUR).

20. X Holding begärde omprövning av detta beslut. Inom ramen för den omprövning som gjordes med anledning av överklagandet, konstaterade skattemyndigheten att 4 av de 34 bilarna hade förvärvats och använts inom företaget enbart för rörelsen. Under dessa omständigheter godkändes avdraget för ingående mervärdesskatt avseende förvärvet av dessa fyra bilar. Det i efterbeskattningsbeslutet avseende mervärdesskatten fastställda beloppet sänktes således och uppgick härefter till 856 605 NLG (388 710 EUR).

21. X Holding överklagade detta beslut till Gerechtshof Amsterdam, som fann att de 30 bilar som hade varit föremål för ett efterbeskattningsbeslut avseende mervärdesskatt användes såväl i rörelsen som för privat bruk. Gerechtshof ändrade således inte nämnda efterbeskattningsbeslut.

22. Hoge Raad der Nederlanden, till vilken överklagande av Gerechtshofs avgörande har ingetts, har påpekat att artikel 11.4 i andra

direktivet tillät medlemsstaterna att undanta vissa varor och tjänster från avdragssystemet, i synnerhet de som helt eller delvis kunde användas för den skattskyldiga personens eller dennes personals privata bruk. Denna bestämmelse medgav således att medlemsstaterna från nämnda system undantog vissa kategorier av bilar, men inte att de undantog alla dessa varor i den mån de använts för den skattskyldiges eget bruk. Denna möjlighet gällde nämligen endast undantag från avdrag vad avsåg utgiftskategorier som definierats med utgångspunkt från vilken typ av vara eller tjänst som förvärvats och inte med utgångspunkt från hur den använts eller hur denna användning bestämts.

23. Hoge Raad påpekade även att den begränsning av avdragsrätten som föreskrivs i artikel 1.1 c i 1968 års kungliga förordning även avser varor och tjänster för annat privat bruk av personalen och för utbetalning av lön i natura. Eftersom bestämmelsen såtillvida avser samtliga varor för personalens privata bruk, är denna avdragsbegränsning sedd som helhet inte tillräckligt bestämd och alltför vid. I denna bestämmelse beskrivs emellertid några kategorier av varor och tjänster mer specifikt. Detta gäller bland annat för varor och tjänster som används för att tillhandahålla medel för privattransport. Det framgår av förarbetena till denna bestämmelse att den nationella lagstiftaren avsåg såväl varor och tjänster som används för att tillhandahålla medel för privattransport som den situationen att en skattskyldig ställer en personbil till sin personals förfogande.

24. Hoge Raad har således vilandeförklarat målet och ställt följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Ska artikel 11.4 i andra direktivet och artikel 17.6 i sjätte direktivet tolkas så, att en medlemsstat som har önskat tillämpa den möjlighet att från den i nämnda artiklar föreskrivna avdragsrätten undanta (fortsätta att undanta) de utgiftskategorier som beskrivs som ’tillhandahållande av medel för privattransport’ har uppfyllt kravet på att ange en kategori av tillräckligt definierade varor och tjänster?

2) Om svaret på den första frågan är jakande, tillåter artiklarna 6.2, 17.2 och 17.6 i sjätte direktivet en sådan nationell lagreglering som den som är i fråga i målet, som har införts före direktivets ikraftträdande och enligt vilken en skattskyldig inte tillåts göra avdrag för hela

den mervärdesskatt som har betalats vid förvärvet av vissa varor och tjänster som används dels för rörelsen, dels för personalens privata bruk, utan endast beviljas avdrag såvitt mervärdesskatten är hänförlig till användningen för rörelsen?"

B — *Mål C-33/09, Oracle Nederland*

25. Oracle är en leverantör på internationell nivå av databasprodukter för företag.

26. I maj år 2005 tillhandahöll Oracle mot betalning måltider och drycker till sin personal för vilken företaget fastställde ett belopp avseende ingående mervärdesskatt på 3 977 euro, vilket angavs i dess skattedeklaration. Oracle anlitade under samma period en diskjockeys tjänster för en personalfest och genomförde ett uppdrag att hitta bostad åt en av sina anställda. För dessa utgifter betalade företaget in mervärdesskatt med belopp på 850 euro respektive 380 euro. Slutligen gav Oracle även, som affärsgåva, ett golfarrangemang till personer som i förhållande till företaget utgjorde tredje män, för vilket företaget fastställde ett mervärdesskattebelopp på 256 euro i sin skattedeklaration för maj månad år 2005.

27. Målet mellan Oracle och Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi rör ingående mervärdesskatt för de i föregående punkt uppräknade utgifterna, då den senare anser att undantag från avdragsrätten för ingående mervärdesskatt i enlighet med bestämmelserna i lagen om mervärdesskatt och 1968 års kungliga förordning ska gälla för de där angivna utgiftskategorierna.

28. Oracle bestred denna bedömning vid rechtbank dHaarlem, vilken delvis biföll överklagandet i den del det gällde utgifter knutna till golfarrangemanget, eftersom "affärsgåvor" utgör en kategori som inte är tillräckligt avgränsad för att kunna medföra begränsningar av rätten till avdrag. Rechtbank d'Haarlem ogillade överklagandet i övrigt.

29. Såväl Oracle som den nederländska skattemyndigheten överklagade Rechtbank d'Haarlems dom.

30. Oracle gjorde i sitt överklagande gällande att de relevanta bestämmelserna i den nederländska lagstiftningen inte är förenliga med artikel 11.4 i andra direktivet samt artiklarna 6.2 och 6.6 i sjätte direktivet, eftersom de utesluter eller begränsar rätten till avdrag för mervärdesskatt avseende de aktuella varorna och tjänsterna. Den nederländska skattemyndigheten gjorde gällande att undantaget från rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt grundar sig på en nationell bestämmelse som infördes innan sjätte direktivet trädde i kraft men som fortfarande tillämpas, i enlighet med den möjlighet som medlemsstaterna erbjuds genom artikel 17.6 i sjätte direktivet.

31. Mot denna bakgrund har Gerechtshof Amsterdam vilandeförklarat målet och ställt följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1. Ska artikel 11.4 i andra direktivet och artikel 17.6 i sjätte direktivet tolkas så, att en medlemsstat som har önskat tillämpa den i nämnda artiklar föreskrivna möjligheten att från avdragsrätten undanta (fortsätta att undanta) utgiftskategorier som beskrivs som

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

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

— ’näringsidkarens tillhandahållande av bostad för personalen’,

— ’näringsidkarens tillhandahållande av avkopplingsaktiviteter för personalen’,

ska anses ha uppfyllt kravet på att ange en kategori av tillräckligt definierade varor och tjänster?

2. Om den första frågan ska besvaras jakande för någon av nämnda kategorier, är då en sådan nationell bestämmelse som den omtvistade bestämmelsen, vilken antogs före direktivets ikraftträdande, enligt vilken en skattskyldig person inte får göra fullt avdrag för den mervärdesskatt som

betalats vid tidpunkten för förvärvet av vissa varor och tjänster på grund av att ett mervärdesskattepliktigt vederlag har fakturerats för dessa varor och tjänster, utan avdrag enbart för ett belopp som är proportionellt i förhållande till den skatt som utgår för denna prestation, tillåten enligt artiklarna 6.2, 17.2 och 17.6 i sjätte direktivet?

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

IV — Förfarandet vid domstolen

32. I enlighet med artikel 23 i Europeiska unionens domstols stadga har de grekiska och nederländska regeringarna samt Europeiska gemenskapernas kommission inkommit med skriftliga yttranden i målen C-538/08 och C-33/09. Klaganden i målet vid den nationella domstolen i mål C-33/09 har även inkommit med skriftligt yttrande i nämnda mål.

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

34. Klaganden i målet vid den nationella domstolen i mål C-33/09, den grekiska och den nederländska regeringen samt kommissionen har yttrat sig vid den muntliga förhandlingen den 3 december 2009.

V — Rättslig bedömning

35. Eftersom var och en av de två första frågorna som ställts i målet C-33/99 inte till lydelsen skiljer sig från lydelsen av de frågor som ställts i mål C-538/08, annat än i fråga om de varor och tjänster som är aktuella i målen vid de nationella domstolarna, anser jag att de bör undersökas tillsammans. Endast

den tredje tolkningsfrågan i mål C-33/09 ska behandlas separat.

A — *De första tolkningsfrågorna i respektive mål*

36. Genom sina första tolkningsfrågor har de hänskjutande domstolarna önskat få klarhet i huruvida artikel 11.4 i andra direktivet och artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet ska tolkas så, att de tillåter en medlemsstat att från rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt undanta de olika kategorier av varor och tjänster som uppräknas i den nationella lagstiftning som var tillämplig innan sjätte direktivet trädde i kraft med hänsyn till hur nämnda kategorier benämns.

37. Det ska inledningsvis erinras om att principen om avdrag för mervärdesskatt, såsom den uttryckligen och i precisa ordalag framgår av artikel 17.2 i sjätte direktivet, modifieras genom rätten i artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet att undanta vissa utgifter från avdragsrätt. Med stöd av denna bestämmelse får medlemsstaterna behålla sin befintliga lagstiftning när det gäller undantag från rätten till avdrag för mervärdesskatt, som de hade när nämnda direktiv trädde i kraft, fram till dess att rådet har utfärdat de bestämmelser som avses i denna artikel.[3]

38. Eftersom rådet emellertid inte har antagit något av de förslag som kommissionen med stöd av artikel 17.6 första stycket i sjätte direktivet har lämnat, får medlemsstaterna behålla sin befintliga lagstiftning när det gäller att undanta vissa utgifter från rätten till avdrag för mervärdesskatt till dess att gemenskapslagstiftaren fastställer en gemenskapsordning beträffande sådant undantag och på så sätt successivt åstadkommer en harmonisering av medlemsstaternas lagstiftningar rörande mervärdesskatt. Gemenskapsrätten innehåller således för närvarande ingen bestämmelse med uppräkning av utgifter som är undantagna från rätten till avdrag för mervärdesskatten.[4]

39. Med andra ord innehåller artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet en ”standstillklausul”, enligt vilken undantag på nationell nivå av rätt till avdrag för mervärdesskatt som

3 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 januari 2002 i mål C-409/99, Metropol och Stadler (REG 2002, s. I-81), punkterna 43 och 44, av den 11 december 2008 i mål C-371/07, Danfoss och AstraZeneca (REG 2008, s. I-9549), punkterna 27 och 28, samt av den 23 april 2009 i målen C-74/08, PARAT Automotive Cabrio (REG 2009, s. I-3459), punkterna 17 och 21, och i mål C-460/07, Puffer (REG 2009, s. I-3251), punkt 83.

4 — Se bland annat dom av den 14 juni 2001 i mål C-345/99, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-4493), punkt 20, och domen i målet Danfoss och AstraZeneca (ovan fotnot 3), punkt 29.

gällde innan sjätte direktivet trädde i kraft får behållas.[5]

40. Som domstolen har slagit fast fordras dock enligt artikel 17.6 i sjätte direktivet att de undantag som medlemsstaterna kan behålla enligt denna bestämmelse var tillåtna enligt andra direktivet, vilket föregick sjätte direktivet.[6]

41. Samtidigt som avdragsrätten infördes i artikel 11.1 i andra direktivet föreskrevs emellertid i artikel 11.4 i detta direktiv att medlemsstaterna kunde undanta vissa varor och tjänster, i synnerhet dem som helt eller delvis kan användas för den skattskyldiga personens eller dennes personals privata bruk.[7]

42. Det är mot denna bakgrund som de hänskjutande domstolarna har frågat huruvida det i den nederländska lagstiftning som fanns innan sjätte direktivet trädde i kraft (det vill säga före den 1 januari 1978) i tillräckligt precisa ordalag anges för vilka varor och tjänster som utgifterna ska undantas från rätten till avdrag för mervärdesskatt.

43. Även om det i princip inte ingår i domstolens behörighet att inom ramen för ett förhandsavgörande tolka den nationella lagstiftningen för att bestämma huruvida dess innehåll när sjätte direktivet trädde i kraft var förenligt med nämnda direktiv och andra direktivet, får domstolen, i syfte att ge ett användbart svar och i en anda av samarbete med de nationella domstolarna, till dessa lämna samtliga uppgifter som den anser är nödvändiga.[8]

44. Det rör sig i förevarande fall om att precisera vad som avses med *vissa* varor eller tjänster, i den mening som avses i artikel 11.4 i andra direktivet och i rättspraxis.

45. I detta hänseende fastställde domstolen i sin dom i det ovannämnda målet Royscot att Förenade kungariket på goda grunder hade utnyttjat den befogenhet som följer av

5 — Se, bland annat, för ett liknande resonemang domen i målet Danfoss och AstraZeneca (ovan fotnot 3), punkt 30, och dom av den 22 december 2008 i mål C-414/07, Magoora (REG 2008, s. I-10921), punkt 35.

6 — Se dom av den 5 oktober 1999 i mål C-305/97, Royscot m.fl. (REG 1999, s. I-6671), punkt 21.

7 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Royscot (ovan fotnot 6), punkt 22, och domen i målet PARAT Automotive Cabrio (ovan fotnot 3), punkt 29.

8 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Magoora (ovan fotnot 5), punkterna 32 och 33.

artikel 11.4 i andra direktivet genom att från avdragsrätten undanta vissa varor såsom bilar, även om de aktuella utgifterna var strikt rörelsebetingade.[9]

46. Domstolen utvärderade således vilken typ av varor (eller tjänster) som förvärvas för att på så sätt identifiera vilka utgifter som omfattas av den uteslutna avdragsrätt som föreskrivs i artikel 11.4 i andra direktivet genom att vid denna kontroll bortse från kriteriet avseende användningen av varorna (eller tjänsterna), det vill säga huruvida de används i rörelsen och/eller för privat bruk.

47. Det var för övrigt denna tolkning i domen i det ovannämnda målet Royscot som domstolen i huvudsak bekräftade i sin dom i målet Uudenkaupungin kaupunki.[10] Domstolen drog nämligen i sin dom i det sistnämnda målet uttryckligen av punkterna 21–25 i domen i det ovannämnda målet Royscot, vilket alltså rörde tolkningen av artikel 11.4 i andra direktivet, slutsatsen att en analys av bakgrunden till artikel 17.6 i sjätte direktivet visade att den möjlighet som medlemsstaterna ges i andra stycket i denna bestämmelse endast gällde ”bibehållande av undantag från avdrag vad avser utgiftskategorier som definieras med utgångspunkt *från vilken typ av vara eller tjänst som förvärvas* och inte med utgångspunkt från hur den används eller hur denna användning bestäms”[11].

48. Frågan huruvida detta kriterium för definition av de aktuella varorna eller tjänsterna med utgångspunkt från deras typ utesluter andra kriterier har tagits upp i kommissionens skriftliga yttrande samt, vid förhandlingen, av de nederländska och grekiska regeringarna. Dessa parter har angett att domstolen, i punkt 28 i domen i det ovannämnda målet PARAT Automotive Cabrio, har konstaterat att undantag från rätten till avdrag för mervärdesskatt även kan vara berättigat med utgångspunkt från föremålet för, det vill säga ändamålet med, de berörda varorna eller tjänsterna, ett konstaterande som skulle utgöra en utveckling jämfört med domen i det ovannämnda målet Uudenkaupungin kaupunki. Enligt dessa parter skulle detta innehåll i domen i det ovannämnda målet PARAT Automotive när det gäller målet vid den nationella domstolen i målet C-33/09 medföra att det undantag från rätten till avdrag för mervärdesskatt som gäller för den i den nederländska lagstiftningen avsedda kategorin av affärsgåvor kunna vara berättigat.

49. För min del anser jag att såväl kommissionen som den nederländska och den grekiska

9 — Se domen i målet Royscot (ovan fotnot 6), punkterna 23 och 25. Se även dom av den 14 juli 2005 i mål C-434/03, Charles och Charles-Tijmens (REG 2005, s. I-7037), punkt 34.

10 — Dom av den 30 mars 2006 i mål C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki (REG 2006, s. I-3039).

11 — Ibidem, punkt 49 (min kursivering).

regeringen av punkt 28 i domen i målet PARAT Automotive Cabrio försöker dra slutsatser som överskrider det faktiska innehållet i nämnda dom. Av de ovan angivna skälen anser jag inte att den domen kan tolkas på det sätt som kommissionen samt den nederländska och den grekiska regeringen har gjort gällande i förevarande mål.

50. Jag vill erinra om att domstolen i punkt 28 i domen i det ovannämnda målet PARAT Automotive Cabrio, då den hade att avgöra en fråga angående tolkningen av artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet, angav att denna bestämmelse ”inte anses medföra någon rätt för en medlemsstat att bibehålla en begränsning av rätten till avdrag för mervärdesskatt som är generellt tillämplig på samtliga utgifter hänförliga till förvärv av varor, oberoende av deras art *eller föremål*”.[12]

51. Det ska vad gäller uttrycket ”deras ... föremål” först och främst påpekas att detta, i motsats till vad kommissionen har angett i sitt skriftliga yttrande men som den erkände vid förfarandet efter en precis fråga från domstolen angående detta, inte avser ”varor” utan den utgift som är knuten till förvärvet av en vara. Detta framgår vid en läsning av domen på rättegångsspråket och exempelvis de franska och italienska språkversionerna.[13] Denna tolkning ska även förstås mot bakgrund av punkt 27 i domen i målet PARAT Automotive Cabrio, i vilken det hänvisas till de utgifter som uppräknas i artikel 17.6 första stycket i sjätte direktivet och på vilka ingående mervärdesskatt, enligt denna bestämmelse, under inga förhållanden ska vara avdragsgill, till exempel utgifter som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller underhållning. Dessa två sistnämnda typer av utgifter definieras tydligt genom sina föremål. Följaktligen förklarar detta hänvisningen till utgiftens föremål i punkt 28 i samma dom.

52. Oberoende av denna precisering och mer grundläggande är det sammanhanget i vilket artikel 28 i domen i det ovannämnda målet PARAT Automotive Cabrio ingår och förhållandet mellan artikel 17.6 i sjätte direktivet och artikel 11.4 i andra direktivet som gör mig benägen att anse att tillägget av begreppet ”deras ... föremål” inte kan tolkas som ett uttryck för en vilja av domstolen att utöver kriteriet för definition av vissa varor och tjänster i artikel 11.4 i andra direktivet avseende deras typ lägga till ett kriterium som grundar sig på föremålet för (i meningen ändamålet med) varorna eller tjänsterna, eller till och med de utgifter som är knutna till förvärvet av varorna eller tjänsterna.

12 — Min kursivering.

13 — Den italienska versionen är särskilt tydlig i detta avseende: ”qualunque spesa legata all'acquisto di beni, indipendentemente dalla sua natura o dal suo oggetto”.

53. Det ska nämligen för det första erinras om att domstolen i det ovannämnda målet PARAT Automotive Cabrio bland annat hade att avgöra frågan huruvida en nationell åtgärd, av allmän karaktär, som hade antagits före Republiken Ungerns anslutning till Europeiska unionen och i vilken föreskrevs ett undantag från rätten till fullt avdrag för ingående mervärdesskatt avseende varje förvärv av varor som finansierats genom subventioner av offentliga medel, var förenlig med artikel 17 i sjätte direktivet. Med hänsyn till den allmänna karaktären hos den nationella åtgärden, vilken avsåg alla slags varor, uppkom emellertid logiskt sett inte frågan huruvida, såsom är fallet i förevarande mål vid de nationella domstolarna, den kategori av varor och tjänster som avsågs i den nationella lagstiftningen var tillräcklig definierad.

54. Det ska vidare preciseras att domstolen i punkt 28 i domen i det ovannämnda målet PARAT Automotive Cabrio endast tolkade artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet utan att gå in på tolkningen av uttrycket ”vissa varor och tjänster” i den mening som avses i artikel 11.4 i andra direktivet.

55. Denna tolkning bekräftas enligt min uppfattning av punkt 29 i domen i det ovannämnda målet PARAT Automotive Cabrio, där domstolen erinrade om att historiskt har ”gemenskapslagstiftaren [velat] att endast vissa varor eller tjänster ska få undantas från avdragssystemet, medan generella undantag från detta system inte ska vara tillåtna”.

56. Som jag redan har påpekat i punkterna 40 och 41 i detta förslag till avgörande ska en nationell lagstiftning, såsom den som är i fråga i målen vid de nationella domstolarna, i vilken föreskrivs ett undantag från rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt och som antogs innan sjätte direktivet trädde i kraft, för att vara tillåten inte bara omfattas av artikel 17.6 andra stycket i detta, utan även vara förenlig med andra direktivet, i synnerhet med artikel 11.4 i detta, vilken gällde när nämnda lagstiftning antogs.

57. Härav följer enligt min uppfattning att punkterna 28 och 29 i domen i det ovannämnda målet PARAT Automotive Cabrio helt enkelt innebär att även om artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet tillåter medlemsstaterna att göra undantag från rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt avseende utgifter som definieras med hänsyn till deras typ eller deras föremål, kan den inte befria medlemsstaterna från den skyldighet som direkt eller indirekt följer av artikel 11.4 i andra direktivet att tillräckligt precisera vilken typ av varor eller tjänster som utgifterna avser

utan att tillämpningsområdet för bestämmelsen om undantag från avdragsrättssystemet utvidgas alltför mycket.[14]

58. I enlighet med domen i målet Uudenkaupungin kaupunki rör det sig sålunda om att i målen vid de nationella domstolarna kontrollera huruvida de kategorier av utgifter som enligt den aktuella lagstiftningen inte ger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt har definierats tillräckligt precist, det vill säga att de har avgränsats med hänsyn till vilken typ av varor eller tjänster som har förvärvats.

59. Det ska allmänt påpekas att 1968 års kungliga förordning, utöver de specifika kategorier som genom denna är undantagna från rätten till avdrag, även avser varor och tjänster som används för allt annat privat bruk av företagets personal. Med dessa benämningar förefaller ett sådant undantag grunda sig på den privata användningen av varorna eller tjänsterna snarare än på deras typ och uppfyller av detta skäl inte kraven i artikel 11.4 i andra direktivet såsom domstolen har tolkat den.

60. Som den grekiska regeringen har påpekat i sitt skriftliga yttrande, rör dock målen vid de nationella domstolarna inte varor eller tjänster som ingår i denna generiska kategori, utan varor eller tjänster som den skattskyldige använder för mer avgränsade behov hos personalen, vilka anges i de övriga kategorier som uppräknas i 1968 års kungliga förordning.

61. Det bör således prövas huruvida dessa kategorier är tillräckligt precisa med hänsyn till kraven i artikel 11.4 i andra direktivet.

62. Vad gäller målet C-538/08 är den aktuella kategorin den som avses i artikel 1.1 c i 1968 års kungliga förordning, vilken gäller varor eller tjänster som arbetsgivaren använder i syfte att erbjuda sin personal ”en möjlighet till privattransport”.

14 — För de medlemsstater som grundade Europeiska gemenskapen och för dem som anslöt sig till denna före den 1 januari 1978, vilka antog sin lagstiftning om undantag från rätten till avdrag för mervärdesskatt när andra direktivet fortfarande var i kraft, förblir artikel 11.4 i det direktivet direkt relevant. För de medlemsstater som anslöt sig efter det att andra direktivet hade ersatts av sjätte direktivet är tillämpningen av kriteriet ”vissa varor eller tjänster” däremot endast indirekt eller, med andra ord, inneboende i villkoren för tillämpning av artikel 17.6 i sjätte direktivet.

63. Enligt den hänskjutande domstolen framgår det tydligt av förarbetena till denna bestämmelse att den nationella lagstiftaren med uttrycket varor och tjänster som används för att tillhandahålla medel för privattransport avsåg såväl varor och tjänster som används för att erbjuda möjlighet till privattransport som den situationen att en skattskyldig ställer en personbil till sin personals förfogande.

64. Det bör påpekas att denna kategori i dubbel bemärkelse är bredare än den som domstolen undersökte i sin dom i det ovannämnda målet Royscot, i vilken den slog fast att undantag från rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt avseende förvärv av bilar var förenligt med artikel 17.6 i sjätte direktivet. Dels omfattar nämligen den kategori som anges i artikel 1.1 c i 1968 års kungliga förordning de varor och tjänster som används för att erbjuda möjlighet till privattransport, dels är denna kategori inte begränsad till så kallade personbilar, utan kan, som den hänskjutande domstolen har påpekat, även omfatta tillhandahållande av ett fordon för transport av den skattskyldiges personal från deras bostad till deras arbetsplats.

65. Detta betyder inte för den sakens skull att den aktuella kategorin är alltför allmänt definierad.

66. För det första föreligger det ringa tvivel om att denna kategori kan leda till undantag från avdragsrätten för alla eller nästan alla varor eller tjänster och urholka den allmänna ordning som föreskrivs i artikel 17.2 i sjätte direktivet.[15]

67. För det andra utgör den aktuella kategorin utan tvivel en tillräckligt precis beteckning för de berörda varor som utgifterna i målet vid den nationella domstolen avser, eftersom den omfattar själva ställandet till förfogande av ett medel för persontransport. Nämnda kategori avser som bekant undantag från rätten av dra av mervärdesskatt som erlagts vid den skattskyldiges inköp av personbilar som delvis används för personalens privata bruk.

68. När det gäller de kategorier som är aktuella i mål C-33/09, anser jag även att den som avser ”tillhandahållande av måltider och drycker för [den skattskyldiges] personal” samt den som hänför sig till ”[den skattskyldiges] tillhandahållande av bostad för personalen” tillräckligt uppfyller kraven i artikel 11.4 i andra direktivet.

15 — Se, för ett liknande resonemang, bland annat domarna i målen Royscot (ovan fotnot 6), punkt 24, och Charles och Charles-Tijmens (ovan fotnot 9), punkt 33.

69. För det första anser jag, och i motsats till vad klaganden i målet vid den nationella domstolen i samma mål har gjort gällande avseende den kategori som avser tillhandahållande av måltider och drycker, inte att de varor och tjänster som avses i denna kategori måste individualiseras och/eller anges genom en uttömmande uppräkning. Mot bakgrund av de upplysningar som den hänskjutande domstolen har lämnat är det tydligt att denna kategori omfattar livsmedelsvaror och de övriga varor och tjänster som används vid tillagningen av måltider och drycker. Denna kategori av varor och tjänster är således enligt min mening implicit tillräckligt identifierbar och definierad alltefter deras typ.

70. Jag kan vidare konstatera att domstolen i sin dom i målet Danfoss och AstraZeneca inte påtalade något principiellt hinder mot att undantaget från rätten till avdrag för mervärdesskatt avseende förvärv och liknande transaktioner avseende ”måltider och drycker för näringsidkarens personal” omfattas av rätten att föreskriva undantag enligt artikel 17.6 i sjätte direktivet.

71. För det andra instämmer jag i den hänskjutande domstolens bedömning beträffande kategorin ”näringsidkarens tillhandahållande av bostad för personalen”, vilken, som den hänskjutande domstolen har påpekat, omfattar tillhandahållande av en bostad för arbetsgivarens personal i sig, men även utgifter som denne ådrar sig genom att anlita mäklartjänster för detta ändamål. Även denna kategori är enligt min uppfattning implicit tillräckligt definierad med hänsyn till de berörda varorna och tjänsterna.

72. Däremot hyser jag starka tvivel avseende huruvida de övriga två omtvistade kategorierna är tillräckligt definierade, det vill säga den som benämns ”tillhandahålla avkopplingsaktiviteter för [den skattskyldiges] personal” och som anges i artikel 1.1 c i 1968 års kungliga förordning samt den som hänför sig till ”affärsgåva eller andra gåvor till personer som inte har någon avdragsrätt för hela eller huvuddelen av den mervärdesskatt som de har eller skulle ha fakturerats” och som anges i artikel 1.1 b i nämnda kungliga förordning.

73. Dessa kategorier definieras nämligen i förhållande till sina föremål, det vill säga deras ändamål, utan att det därutöver objektivt är avgränsat eller kan avgränsas, ens i allmän bemärkelse, vilken typ av varor eller tjänster som avses. I synnerhet, och i motsats till vad den nederländska regeringen har hävdat, finns det inget indicium som gör det möjligt att hävda att kategorin affärsgåvor skulle

vara begränsad till lyxvaror. Tvärtom förefaller detta påstående ha dementerats genom artikel 1.2 i 1968 års kungliga förordning, i vilken preciseras att med ”affärsgåvor” eller ”andra förmåner” avses alla prestationer som näringsidkaren tillhandahåller inom ramen för sina affärsrelationer eller genom gåvor till andra””.

74. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att artikel 11.4 i andra direktivet och artikel 17.6 i sjätte direktivet ska tolkas så, att en medlemsstat som har utnyttjat möjligheten enligt dessa artiklar att göra undantag från avdragsrätten för de utgiftskategorier som beskrivs som

— ”arbetsgivarens tillhandahållande av medel för privattransport för personalen”,

— ”arbetsgivarens tillhandahållande av måltider och drycker för personalen” och

— ”arbetsgivarens tillhandahållande av bostad för personalen”

har uppfyllt det krav som åvilar staten i fråga att ange en tillräckligt definierad kategori av varor och/eller tjänster med hänvisning, om än implicit, till nämnda varors och/eller tjänsters typ.

Detta krav är däremot inte uppfyllt när en medlemsstat föreskriver undantag från rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt avseende utgiftskategorier som beskrivs som

— ”arbetsgivarens tillhandahållande av avkopplingsaktiviteter för personalen” och

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

B — *Andra tolkningsfrågan i de båda målen*

75. Genom den andra tolkningsfrågan i respektive mål, som har identisk lydelse, har de hänskjutande domstolarna önskat få klarhet

i huruvida bestämmelserna i sjätte direktivet ska tolkas så, att de utgör hinder för ett partiellt undantag från rätten till avdrag för mervärdesskatt som följer av en nationell lagstiftning som antogs innan nämnda direktiv trädde i kraft, för det fall ett totalt undantag från rätten till avdrag för mervärdesskatt ska anses tillåtet för en eller flera av de utgiftskategorier som undersökts inom ramen för svaret på de första tolkningsfrågorna.

76. Mot bakgrund av dels den allmänna karaktär som präglar den möjlighet som medlemsstaterna har genom artikel 17.6 i sjätte direktivet, vilken tillåter dem att behålla alla de undantag från avdragsrätten som föreskrivs i deras nationella lagstiftning som gällde innan det sjätte direktivet trädde i kraft, dels den utbredda uppfattningen enligt vilken ”det större omfattar det mindre”, kan jag inte se något hinder mot att en medlemsstat kan begränsa räckvidden av ett undantag från rätten till avdrag för mervärdesskatt, från och med antagandet av ett sådant undantag.

77. En sådan möjlighet är enligt min uppfattning förenlig med andan i sjätte direktivet. Även om domstolen har slagit fast att artikel 17 i sjätte direktivet inte utgör hinder för att en medlemsstat begränsar räckvidden av eller tillämpningsområdet för existerande undantag *efter det att sjätte direktivet trädde i kraft*, eftersom artikel 28.4 i nämnda direktiv syftar till att de ska upphävas,[16] är det logiskt att härav dra slutsatsen att bestämmelserna i sjätte direktivet, och i synnerhet dess artikel 17.2, inte heller utgör hinder för att, *innan detta direktiv trädde i kraft*, anta en nationell lagstiftning om partiellt undantag från rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt.

78. Jag anser således att artikel 17.6 i sjätte direktivet ska tolkas så, att den tillåter en medlemsstat att behålla ett partiellt undantag från rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt för utgifter avseende vissa varor eller tjänster, som infördes genom en nationell lagstiftning som hade antagits innan sjätte direktivet trädde i kraft.

C — *Den tredje tolkningsfrågan i mål C-33/09*

79. Den tredje tolkningsfråga som den hänskjutande domstolen har ställt i mål C-33/09 rör endast den specifika situation som avser

16 — Se domen i målet kommissionen mot Frankrike (ovan fotnot 4), punkterna 21 och 22, dom av den 8 januari 2002 i mål C-409/99, Metropol och Stadler (REG 2002, s. I-81), punkt 45, och domarna i målen Danfoss och AstraZeneca (ovan fotnot 3), punkt 32, och Magoora (fotnot 5), punkt 36.

ett partiellt undantag från rätten till avdrag för mervärdesskatt för utgiftskategorin ”tillhandahållande av måltider och drycker” för den skattskyldiges personal, vilken avses i artikel 1.1 c i 1968 års kungliga förordning.

80. Jag vill erinra om att den hänskjutande domstolen med denna tolkningsfråga önskar få klarhet i huruvida artikel 17.6 i sjätte direktivet ska tolkas så, att den innebär ett förbud för en medlemsstat att göra en ändring av det partiella undantaget från rätten till avdrag för mervärdesskatt avseende utgiftskategorin ”tillhandahållande av måltider och drycker” som i princip är avsedd att begränsa räckvidden av undantaget, men där det inte är uteslutet att den, i ett enskilt fall och för ett visst beskattningsår, utvidgar räckvidden av detta undantag på grund av den ändrade ordningens schablonmässiga karaktär.

81. Det är när det gäller nämnda kategori, vilken enligt min uppfattning och som jag har angett ovan vid undersökningen av de första tolkningsfrågorna är tillräckligt definierad, ostridigt att 1968 års kungliga förordning ändrades efter det att sjätte direktivet hade trätt i kraft.

82. Det är, som framgår av beslutet om hänskjutande och som klaganden i målet vid den nationella domstolen erkände inför domstolen vid förhandlingen, lika ostridigt att de ändringar som skett beträffande undantaget från rätten till avdrag för mervärdesskatt avseende tillhandahållande av måltider och drycker allmänt sett har begränsat räckvidden för nämnda undantag.

83. Enligt rättspraxis omfattas emellertid en sådan begränsning av räckvidden för ett undantag från avdragsrätten av tillämpningsområdet för det undantag som föreskrivs i artikel 17.6 i sjätte direktivet, även om den har antagits efter det att sjätte direktivet trädde i kraft.[17] Som jag har angett ovan är nämligen en begränsning av räckvidden av ett sådant undantag från den principen om rätt till avdrag för mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 17.2 i sjätte direktivet förenlig med syftet med den sistnämnda.

84. Enligt min mening vederläggs inte denna allmänna bedömning av den av den hänskjutande domstolen påtalade men i målet vid den nationella domstolen irrelevanta möjligheten att den nya ordningen med schabloniserade partiella undantag som införts efter det att

17 — Se domarna i målen kommissionen mot Frankrike (ovan fotnot 17), punkt 22, Danfoss och AstraZeneca (ovan fotnot 3), punkt 32, Magoora (ovan fotnot 5), punkt 36, och Puffer (ovan fotnot 3), punkt 85.

sjätte direktivet trädde i kraft i ett undantagsfall kan medföra ett ofördelaktigare ekonomiskt resultat än det som existerade enligt den gamla ordningen, på grund av hur denna nya ordning tillämpas.

85. Det ska i detta hänseende erinras om att en sådan situation, enligt den hänskjutande domstolen och enligt den nederländska regeringens skriftliga yttrande, endast kan uppkomma för det fall den skattskyldige erbjuder måltider och drycker till sin personal utan att medverka varken i tillagningen eller till att möjliggöra förtäringen av densamma, samtidigt som den överskrider takbeloppet på 500 NLG (cirka 227 euro) per anställd under ett och samma räkenskapsår.

86. Emellertid skulle själva möjligheten att en sådan situation skulle kunna uppkomma enligt min uppfattning inte kunna medföra ett uteslutande av tillämpningen av undantaget i artikel 17.6 i sjätte direktivet eftersom, som den hänskjutande domstolen har påpekat, den ändring som skett efter det att nämnda direktiv trädde i kraft allmänt sett är mer förmånlig för de skattskyldiga än den ordning som gällde före denna dag. Förekomsten, även om den är bekräftad, av ett sådant isolerat eller exceptionellt fall skulle inte påverka den princip enligt vilken en ändring av en nationell lagstiftning som antagits efter det att sjätte direktivet trädde i kraft har begränsat tillämpningsområdet för de tidigare existerande undantagen.

87. Däremot anser jag, i likhet med vad kommissionen med rätta har påpekat, att en domstol som har att avgöra ett sådant exceptionellt och i nuläget hypotetiskt fall som det som den hänskjutande domstolen konfronterats med, i möjligaste mån ska tolka den nationella rätten mot bakgrund av sjätte direktivets ordalydelse och ändamål så att de resultat som avses med direktivet uppnås.[18]

88. Jag anser följaktligen att artikel 17.6 i sjätte direktivet ska tolkas så, att den tillåter att en medlemsstat, efter det att nämnda direktiv har trätt i kraft, ändrar ett befintligt undantag från rätten till avdrag för mervärdesskatt avseende en utgiftskategori, såsom den som, i målet vid den nationella domstolen, avser den skattskyldiges tillhandahållande av måltider och drycker till personalen, när ändringen i princip är avsedd att begränsa räckvidden av undantaget, men där det inte är uteslutet att den, i ett enskilt fall och för ett visst beskattningsår som saknar betydelse i målet vid den nationella domstolen, utvidgar räckvidden av detta undantag på grund av den ändrade ordningens schablonmässiga karaktär.

18 — Se bland annat angående denna skyldighet domen i målet Magoora (ovan fotnot 5), punkt 44 och där angiven rättspraxis.

VI — Förslag till avgörande

89. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar de tolkningsfrågor som Hoge Raad der Nederlanden och Gerechtshof Amsterdam har ställt på följande sätt:

”1. Artikel 11.4 i rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: struktur och tillämpningsförfaranden och artikel 17.6 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund ska tolkas så, att en medlemsstat, som har utnyttjat den möjlighet till undantag från avdragssystemet som ges i nämnda artiklar när det gäller utgiftskategorier som beskrivs som

— ’arbetsgivarens tillhandahållande av medel för privattransport för personalen’,

— ’arbetsgivarens tillhandahållande av måltider och drycker för personalen’ och

— ’arbetsgivarens tillhandahållande av bostad för personalen’,

har uppfyllt kravet som åvilar staten i fråga att ange en tillräckligt definierad kategori av varor och/eller tjänster med hänvisning, om än implicit, till nämnda varors och/eller tjänsters typ.

Detta krav är däremot inte uppfyllt när en medlemsstat föreskriver undantag från rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt avseende utgiftskategorier som beskrivs som

— ’arbetsgivarens tillhandahållande av avkopplingsaktiviteter för personalen’ och

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

2. Artikel 17.6 i sjätte direktivet ska tolkas så, att den tillåter en medlemsstat att behålla ett partiellt undantag från rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt för utgifter avseende vissa varor eller tjänster, som har införts genom en nationell lagstiftning som antogs innan sjätte direktivet trädde i kraft.

3. Artikel 17.6 i sjätte direktivet ska tolkas så, att den tillåter att en medlemsstat, efter det att nämnda direktiv har trätt i kraft, ändrar ett befintligt undantag från

rätten till avdrag för mervärdesskatt avseende en utgiftskategori, såsom den som, i målet vid den nationella domstolen i mål C-33/09, avser den skattskyldiges tillhandahållande av måltider och drycker till personalen, när ändringen i princip är avsedd att begränsa räckvidden av undantaget, men där det inte är uteslutet att den, i ett enskilt fall och för ett visst beskattningsår som saknar betydelse i målet vid den nationella domstolen, utvidgar räckvidden av detta undantag på grund av den ändrade ordningens schablonmässiga karaktär."