CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL P. MENGOZZI van 28 januari 2010[1]

I — Inleiding

1. Met de in de onderhavige gevoegde zaken gestelde vragen wordt het Hof verzocht om uitlegging van artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde[2], en van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn.

2. Deze vragen zijn gesteld in gedingen waarin het hoofdzakelijk gaat om bepaalde categorieën uitgaven van btw-plichtigen voor hun personeelsleden, waarvoor de Nederlandse regeling, die vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn is vastgesteld, gedeeltelijk het recht op aftrek van de voorbelasting uitsluit.

II — Rechtskader

A — *Gemeenschapsrecht*

3. Artikel 11, lid 1, van de Tweede richtlijn luidde:

„Voor zover de goederen en diensten voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt, mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde welke hem is gefactureerd voor de hem geleverde goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte diensten;

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — PB 71, blz. 1303. De richtlijn is met ingang van 1 januari 1978 ingetrokken bij de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

[…]"

4. Artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn bepaalde:

„Van de aftrekregeling kunnen bepaalde goederen en bepaalde diensten worden uitgesloten, in het bijzonder die waarvan verwacht kan worden dat zij uitsluitend of gedeeltelijk worden gebruikt voor de privébehoeften van de belastingplichtige of van zijn personeel."

5. Artikel 2 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

2. de invoer van goederen."

6. Artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn luidt:

„Met een dienst verricht onder bezwarende titel worden gelijkgesteld:

a) het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan;

b) het om niet verrichten van diensten door de belastingplichtige voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen voor andere dan bedrijfsdoeleinden.

De lidstaten kunnen van het bepaalde in dit lid afwijken, mits deze afwijking niet tot concurrentievervalsing leidt."

7. Artikel 17, leden 2 en 6, van de Zesde richtlijn bepaalt:.

„2 Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

[…]

6. Uiterlijk binnen vier jaar te rekenen vanaf de datum van inwerkingtreding van deze richtlijn, bepaalt de Raad, op voorstel van de Commissie, met eenparigheid van stemmen, voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde bestaat. De uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, zijn in elk geval van het recht op aftrek uitgesloten.

Totdat de hierboven bedoelde voorschriften in werking treden kunnen de lidstaten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn voorzag."

B — *Nationaal recht*

8. Artikel 2 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: „Wet OB") bepaalt:

„Op de belasting, verschuldigd ter zake van leveringen van goederen en diensten, wordt in aftrek gebracht de belasting ter zake van de aan de ondernemer verrichte leveringen van goederen en verleende diensten, ter zake van de door hem verrichte intracommunautaire verwervingen van goederen en ter zake van invoer van voor hem bestemde goederen."

9. Artikel 15 van de Wet OB luidt:

„1. De in artikel 2 bedoelde belasting welke de ondernemer in aftrek brengt, is:

a) de belasting welke in het tijdvak van aangifte door andere ondernemers ter zake van door hen aan de ondernemer verrichte leveringen en verleende diensten in rekening is gebracht op een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur;

[…]"

10. Artikel 16, lid 1, van de Wet OB bepaalt:

„Bij koninklijk besluit kan de in artikel 15, eerste lid, bedoelde aftrek in bepaalde gevallen geheel of gedeeltelijk worden uitgesloten, zulks teneinde te voorkomen, dat op goederen en diensten, welke worden gebruikt voor het voeren van een zekere staat, voor het bevredigen van behoeften van anderen dan ondernemers […], de belasting geheel of gedeeltelijk niet drukt."

11. Volgens artikel 1 van het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 (hierna: „BUA"), in zijn van 1 januari 1969 tot en met 31 december 1979 geldende versie, werd de in artikel 15, eerste lid, van de Wet OB bedoelde aftrek uitgesloten in de gevallen waarin en voor zover de goederen en diensten werden gebezigd voor:

„1. […]

b) het geven van relatiegeschenken of het doen van andere giften aan degenen bij wie, indien aan hen ter zake omzetbelasting in rekening is of zou zijn gebracht, deze in het geheel niet of hoofdzakelijk niet voor aftrek in aanmerking komt of zou komen;

c) het aan het personeel van de ondernemer verstrekken van spijzen en dranken, verlenen van huisvesting, uitkeren van loon in natura, geven van gelegenheid tot

sport, ontspanning of privévervoer, dan wel voor andere persoonlijke doeleinden van dat personeel.

2. Onder relatiegeschenken of andere giften worden verstaan alle prestaties welke de ondernemer in verband met zakelijke verhoudingen of uit vrijgevigheid ten behoeve van anderen verricht zonder vergoeding of tegen een vergoeding welke lager is dan de aanschaffings- of voortbrengingskosten dan wel, in geval van diensten, de kostprijs van die prestaties, de omzetbelasting niet daaronder begrepen."

12. Artikel 2 van het BUA bepaalt:

„Ingeval de ondernemer ter zake van een prestatie als bedoeld in artikel 1, [lid 1], letter b of c, een vergoeding in rekening heeft gebracht en deswege omzetbelasting is verschuldigd, wordt de aftrek niet uitgesloten tot het bedrag van de ter zake van die prestatie verschuldigde belasting."

13. Artikel 3 van het BUA bepaalde in de tot 31 december 1979 geldende versie:

„Indien de totale van de aanschaffings- of voortbrengingskosten dan wel de kostprijs — de omzetbelasting daaronder niet begrepen — van alle door de ondernemer in een boekjaar ten behoeve van eenzelfde belanghebbende verrichte prestaties als zijn bedoeld in artikel 1, [lid 1], letter b of c, niet meer bedraagt dan 250 NLG, blijven die prestaties voor de toepassing van dit besluit buiten aanmerking."

14. Met ingang van 1 januari 1980 is het BUA gewijzigd en is een bijzondere regeling voor het verstrekken van spijzen en dranken ingevoerd; de overige bepalingen ervan bleven ongewijzigd.

15. Zo werd vanaf 1 januari 1980 het verstrekken van spijzen en dranken uitgezonderd van artikel 1, lid 1, letter c, van het BUA. Artikel 3 van het BUA werd vernummerd tot artikel 4. In een nieuw artikel 3 werd de aftrek van btw ter zake van het verstrekken

van spijzen en dranken uitgesloten. Het in het oorspronkelijke artikel 3, vernummerd tot artikel 4, vermelde bedrag werd verhoogd van 250 NLG tot 500 NLG.

16. Bijgevolg luiden de nieuwe bepalingen van het BUA als volgt:

Artikel 3

„1. Indien goederen en diensten door de ondernemer worden gebezigd ten behoeve van de verstrekking van spijzen en dranken aan zijn personeel en hij ter zake van die verstrekking minder in rekening heeft gebracht dan het in het tweede lid omschreven bedrag, wordt de aftrek uitgesloten tot 6 percent van het verschil tussen dat bedrag en hetgeen in rekening is gebracht.

2. Het in het eerste lid bedoelde bedrag bestaat uit de aanschaffingskosten van de spijzen en dranken, de omzetbelasting niet daaronder begrepen, vermeerderd met 25 percent. Voor zover de ondernemer de spijzen en dranken zelf heeft vervaardigd, worden in plaats van de aanschaffingskosten van de spijzen en dranken de aanschaffingskosten van de grondstoffen in aanmerking genomen."

Artikel 4

„1. Indien het totaal van de aanschaffings- of voortbrengingskosten dan wel de kostprijs, omzetbelasting niet daaronder begrepen, van alle door de ondernemer in een boekjaar ten behoeve van eenzelfde belanghebbende verrichte prestaties als zijn bedoeld in artikel 1, eerste lid, letters b en c, en het op die belanghebbende betrekking hebbende deel van het in artikel 3, eerste lid, bedoelde verschil niet meer bedraagt dan 500 NLG, blijven die prestaties en dat deel van bedoeld verschil voor de toepassing van dit besluit buiten aanmerking.

2. Bij het berekenen van het in het eerste lid bedoelde totaal blijft het in artikel 3, eerste lid, bedoelde verschil buiten aanmerking, indien ter zake van het verstrekken van spijzen en dranken aan het personeel van de ondernemer uitsluiting van de aftrek heeft plaatsgevonden op de voet van artikel 3."

III — Hoofdgedingen en prejudiciële vragen

A — *Zaak C-538/08, X Holding*

17. X Holding heeft in de periode van 1 januari 1997 tot en met 31 december 1999 34 personenauto's gekocht van autodealers. Zij hield de auto's voor een beperkte periode aan en verkocht deze vervolgens.

18. X Holding heeft de ter zake van de aankoop van de auto's aan haar in rekening gebrachte btw volledig afgetrokken. Ter zake van de levering van elk van de auto's heeft zij de btw op aangifte voldaan.

19. Op 10 juli 2001 werd een onderzoek ingesteld naar de juistheid van de door X Holding ingediende btw-aangiften gedurende de betrokken jaren. In een rapport van 13 november 2002 heeft de Inspecteur van de Belastingdienst (hierna: „inspecteur") vastgesteld dat van de gekochte auto's verreweg het grootste gedeelte niet in het kader van de onderneming was aangeschaft en dat X Holding voor die auto's derhalve ten onrechte aanspraak had gemaakt op aftrek van voorbelasting. Derhalve werd een naheffingsaanslag in de btw opgelegd ten bedrage van 887 852 NLG (402 889 EUR).

20. X Holding heeft een bezwaarschrift ingediend tegen deze beslissing. In het kader van het hierop ingestelde heronderzoek heeft de inspecteur alsnog 4 van de 34 auto's aangemerkt als in het kader van de onderneming uitsluitend voor zakelijke doeleinden aangeschaft en gebruikt. De aftrek van de voorbelasting over de aankoop van die vier auto's werd vervolgens geaccepteerd. De naheffingsaanslag in de btw werd dus verminderd, waarna de verschuldigde belasting nog 856 605 NLG (388 710 EUR) bedroeg.

21. X Holding heeft tegen deze beslissing beroep ingesteld bij het Gerechtshof te Amsterdam. Dit oordeelde dat de 30 auto's waarvoor de naheffingsaanslag in de btw was opgelegd, zakelijk en privé waren gebruikt, en liet de naheffingsaanslag derhalve in stand.

22. De Hoge Raad der Nederlanden, bij wie tegen de uitspraak van het Gerechtshof

beroep in cassatie werd ingesteld, heeft geoordeeld dat de lidstaten op grond van artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn bepaalde goederen en diensten van de aftrekregeling konden uitsluiten, in het bijzonder die waarvan kan worden verwacht dat zij uitsluitend of gedeeltelijk worden gebruikt voor de privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel. Op grond van deze bepaling mochten de lidstaten dus wel bepaalde categorieën motorvoertuigen, maar niet al deze goederen van die regeling uitsluiten voor zover ze worden gebruikt voor de privédoeleinden van de belastingplichtige. De toegekende bevoegdheid heeft alleen betrekking op uitsluitingen van categorieën uitgaven die zijn bepaald op grond van de aard van het goed of de dienst en niet op grond van de bestemming die eraan wordt gegeven of de wijze waarop deze bestemming geschiedt.

23. De Hoge Raad heeft ook opgemerkt dat de in artikel 1, lid 1, letter c, van het BUA neergelegde aftrekbeperking mede betrekking heeft op goederen en diensten voor andere persoonlijke doeleinden van dat personeel en voor uitkeringen van loon in natura. Nu de regeling in zoverre betrekking heeft op alle goederen voor privégebruik, is deze aftrekbeperking als geheel onvoldoende bepaald en te ruim. In deze bepaling zijn echter enkele categorieën van goederen en diensten meer specifiek omschreven. Dit geldt onder meer voor goederen en diensten gebezigd voor het geven van gelegenheid tot privévervoer. Uit de ontstaansgeschiedenis van de bepaling blijkt dat de nationale wetgever met goederen en diensten gebezigd voor het geven van gelegenheid tot privévervoer in ieder geval mede het oog had op het (mede) voor privédoeleinden ter beschikking stellen van een personenauto door een belastingplichtige aan zijn personeelslid.

24. De Hoge Raad heeft daarom de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moeten artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn en artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn zo worden uitgelegd dat een lidstaat die gebruik heeft willen maken van de in die artikelen geboden mogelijkheid tot (handhaving van de) uitsluiting van aftrek met betrekking tot categorieën van uitgaven die worden omschreven als ‚het gelegenheid geven tot privévervoer' voldaan heeft aan de voorwaarde een categorie van voldoende bepaalbare goederen en diensten aan te wijzen?

2) Indien het antwoord op de eerste vraag bevestigend luidt, bieden artikel 6, lid 2, en artikel 17, leden 2 en 6, van de Zesde richtlijn ruimte voor een nationale wettelijke regeling als in het geding aan de orde is, die vóór de inwerkingtreding van die richtlijn is vastgesteld en op grond waarvan een belastingplichtige de btw

betaald bij de aanschaf van bepaalde goederen en diensten die gedeeltelijk voor bedrijfsdoeleinden en gedeeltelijk voor privédoeleinden van het personeel wordt gebruikt, niet volledig in aftrek kan brengen, te weten slechts voor zover de btw toerekenbaar is aan het gebruik voor bedrijfsdoeleinden?"

B — *Zaak C-33/09, Oracle Nederland*

25. Oracle is een wereldwijde leverancier van databaseproducten voor bedrijven.

26. In mei 2005 heeft Oracle tegen vergoeding spijzen en dranken aan haar personeel verstrekt, waarvoor de onderneming in haar aangifte een bedrag aan voorbelasting van 3 977 EUR heeft opgenomen. In die periode heeft Oracle ook diensten van een diskjockey voor een personeelsfeest ingekocht en een zoekopdracht voor woonruimte ten behoeve van een van haar werknemers verleend; de ter zake betaalde btw bedroeg respectievelijk 850 EUR en 380 EUR. Ten slotte heeft Oracle aan derden een golfarrangement als relatiegeschenk aangeboden, waarvoor zij een bedrag aan btw van 256 EUR in haar belastingaangifte voor mei 2005 heeft opgevoerd.

27. Het geding tussen Oracle en de inspecteur van de belastingdienst Utrecht-Gooi betreft de voorbelasting over de in het vorige punt genoemde uitgaven, waarbij laatstgenoemde zich op grond van de bepalingen van de wet OB en het BUA op het standpunt stelde dat de aftrek van voorbelasting voor de daarin genoemde categorieën uitgaven moest worden uitgesloten.

28. Dit standpunt is door Oracle betwist voor de Rechtbank Haarlem, die het beroep gedeeltelijk heeft toegewezen, namelijk wat de uitgaven voor het golfarrangement betreft, aangezien „relatiegeschenken" als categorie onvoldoende bepaald zijn om het recht op aftrek te kunnen beperken. De Rechtbank Haarlem heeft het beroep voor het overige verworpen.

29. Zowel Oracle als de inspecteur heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank Haarlem hoger beroep ingesteld.

30. In dit verband heeft Oracle met name aangevoerd dat de relevante bepalingen van de Nederlandse regeling die het recht op aftrek van de btw waarmee de betrokken goederen en diensten zijn belast, uitsluiten of beperken, in strijd zijn met artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn en artikel 6, leden 2 en 6, van de Zesde richtlijn. De inspecteur was daarentegen van mening dat de uitsluiting van het recht op aftrek van voorbelasting berust op een bepaling die in Nederland van toepassing was vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn en is gehandhaafd in overeenstemming met de daartoe door artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn aan de lidstaten geboden mogelijkheid.

31. In die omstandigheden heeft het Gerechtshof te Amsterdam de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moeten artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn en artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn zo worden uitgelegd, dat een lidstaat, die gebruik heeft willen maken van de in die artikelen geboden mogelijkheid tot (handhaving van de) uitsluiting van aftrek met betrekking tot categorieën uitgaven die worden omschreven als:

— ‚het verstrekken van spijzen en dranken aan het personeel van de ondernemer';

— ‚het geven van relatiegeschenken of het doen van andere giften aan degenen bij wie, indien aan hen ter zake omzetbelasting in rekening is of zou zijn gebracht, deze in het geheel niet of hoofdzakelijk niet voor aftrek in aanmerking komt of zou komen';

— ‚het aan het personeel van de ondernemer verlenen van huisvesting';

— ‚het aan het personeel van de ondernemer geven van gelegenheid tot ontspanning',

voldaan heeft aan de voorwaarde een categorie van voldoende bepaalde goederen en diensten aan te wijzen?

2) Indien het antwoord op de eerste vraag bevestigend luidt voor één der genoemde categorieën, bieden artikel 6, lid 2, en artikel 17, leden 2 en 6, van de Zesde richtlijn ruimte voor een nationale wettelijke regeling als in het geding aan de orde is, die vóór de inwerkingtreding van die richtlijn is vastgesteld en op grond waarvan een belastingplichtige de

omzetbelasting betaald bij de aanschaf van bepaalde goederen en diensten, omdat ter zake daarvan een vergoeding in rekening is gebracht met omzetbelasting, niet volledig in aftrek kan brengen, te weten slechts tot het bedrag van de ter zake van die prestatie verschuldigde belasting?

3) Zo met betrekking tot ‚het verstrekken van spijzen en dranken' is voldaan aan de voorwaarde een categorie voldoende bepaalde goederen en diensten aan te wijzen, verzet artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn zich dan tegen een wijziging in een bestaande uitsluiting van de aftrek van welke wijziging aannemelijk is dat in beginsel de draagwijdte van die uitsluiting wordt beperkt, doch waarbij niet kan worden uitgesloten dat in een individueel geval in enig jaar, met name door het forfaitaire karakter van de gewijzigde regeling, de werkingssfeer van de beperking van de aftrek wordt uitgebreid?"

IV — Procesverloop voor het Hof

32. Overeenkomstig artikel 23 van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie hebben de regering van de Helleense Republiek, de regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Commissie van de Europese Gemeenschappen schriftelijke opmerkingen ingediend in de zaken C-538/08 en C-33/09. Verzoekster in het hoofdgeding in zaak C-33/09 heeft eveneens schriftelijke opmerkingen in die zaak ingediend.

33. Bij beschikking van de president van het Hof van 17 juni 2009 zijn de zaken C-538/08 en C-33/09 gevoegd voor de mondelinge behandeling en voor het arrest.

34. Verzoekster in het hoofdgeding in zaak C-33/09, de Griekse en de Nederlandse regering en de Commissie zijn ter terechtzitting van 3 december 2009 in hun pleidooien gehoord.

V — Juridische analyse

35. Omdat de eerste twee vragen in zaak C-33/09 wat hun formulering betreft enkel verschillen van de eerste twee vragen in zaak C-538/08 vanwege het feit dat de hoofdgedingen betrekking hebben op andere goederen en diensten, kunnen zij mijns inziens samen worden onderzocht. Alleen de

in zaak C-33/09 gestelde derde vraag verlangt een aparte behandeling.

A — *De eerste in de twee zaken gestelde vraag*

36. Met hun eerste vraag wensen de verwijzende rechters te vernemen of artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn en artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij een lidstaat toestaan, het recht op aftrek van voorbelasting uit te sluiten voor verschillende categorieën goederen of diensten genoemd in zijn nationale regeling, die vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn van toepassing was, gelet op de omschrijving van die categorieën.

37. Om te beginnen merk ik op dat het beginsel van het recht op btw-aftrek, zoals dat expliciet en nauwkeurig is geregeld in artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn, wordt afgezwakt door de afwijking in artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn, met name de tweede alinea daarvan. Op grond hiervan mogen de lidstaten namelijk hun bij de inwerkingtreding van die richtlijn bestaande regelingen inzake uitsluiting van het recht op btw-aftrek handhaven totdat de Raad de bij dit artikel bedoelde voorschriften vaststelt. [3]

38. Omdat de Raad evenwel geen van de door de Commissie krachtens artikel 17, lid 6, eerste alinea, van de Zesde richtlijn bij hem ingediende voorstellen heeft goedgekeurd, kunnen de lidstaten hun bestaande uitsluitingen van het recht op btw-aftrek handhaven totdat de gemeenschapswetgever een gemeenschappelijke regeling voor de uitsluitingen vaststelt en aldus de geleidelijke harmonisatie van de nationale btw-wetgevingen tot stand brengt. Het gemeenschapsrecht kent dus tot op heden geen bepaling waarin de uitgaven die van het recht op btw-aftrek zijn uitgesloten, worden opgesomd. [4]

39. Anders gezegd, artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn bevat een standstillclausule, op grond waarvan de nationale uitsluitingen van het recht op btw-aftrek die

3 — Zie in die zin arresten van 8 januari 2002, Metropol en Stadler (C-409/99, Jurispr. blz. I-81, punten 43 en 44); 11 december 2008, Danfoss en AstraZeneca (C-371/07, Jurispr. blz. I-9549, punten 27 en 28), en 23 april 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, Jurispr. blz. I-3459, punten 17 en 21), en Puffer (C-460/07, Jurispr. blz. I-3251, punt 83).

4 — Zie met name het arrest van 14 juni 2001, Commissie/Frankrijk (C-345/99, Jurispr. blz. I-4493, punt 20), en arrest Danfoss en AstraZeneca, reeds aangehaald (punt 29).

reeds golden vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn, mogen worden gehandhaafd. [5]

40. Zoals het Hof echter ook heeft gepreciseerd, onderstelt artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn dat de uitsluitingen die de lidstaten krachtens deze bepaling mogen handhaven, rechtmatig waren volgens de Tweede richtlijn, die aan de Zesde richtlijn voorafging. [6]

41. Artikel 11 van de Tweede richtlijn, dat in lid 1 het aftrekrecht invoerde, machtigde in lid 4 de lidstaten om bepaalde goederen en bepaalde diensten van de aftrekregeling uit te sluiten, in het bijzonder die waarvan kan worden verwacht dat zij uitsluitend of gedeeltelijk worden gebruikt voor de privébehoeften van de belastingplichtige of van zijn personeel. [7]

42. In die context vragen de verwijzende rechters zich af of de Nederlandse regeling, die reeds gold vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn (namelijk vóór 1 januari 1978), de goederen en diensten ter zake van de aanschaf waarvan zij de btw-aftrek uitsluit, voldoende nauwkeurig bepaalt.

43. In beginsel is het niet de taak van het Hof in het kader van de prejudiciële verwijzing om de nationale wetgeving uit te leggen teneinde te bepalen of de inhoud ervan bij de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn verenigbaar was met die richtlijn en met de Tweede richtlijn. Het kan echter wel, in een geest van samenwerking met de nationale rechters, de verwijzende rechter alle aanwijzingen geven die het noodzakelijk acht om hem een nuttig antwoord te geven. [8]

44. In casu gaat het erom te bepalen wat is te verstaan onder *bepaalde* goederen of *bepaalde* diensten in de zin van artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn en van de rechtspraak.

45. In dit verband heeft het Hof in het eerdergenoemde arrest Royscot erkend dat het

5 — Zie met name in die zin arrest Danfoss en AstraZeneca, reeds aangehaald (punt 30), en arrest van 22 december 2008, Magoora (C-414/07, Jurispr. blz. I-10921, punt 35).

6 — Zie arrest van 5 oktober 1999, Royscot e.a. (C-305/97, Jurispr. blz. I-6671, punt 21).

7 — Zie in die zin reeds aangehaalde arresten Royscot (punt 22) en PARAT Automotive Cabrio (punt 29).

8 — Zie in die zin arrest Magoora, reeds aangehaald (punten 32 en 33).

Verenigd Koninkrijk terecht gebruik had gemaakt van de uit artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn voortvloeiende machtiging door bepaalde goederen zoals motorvoertuigen van het aftrekrecht uit te sluiten, ook al hadden de betrokken uitgaven een strikt zakelijk karakter. [9]

46. Het Hof heeft aldus de aard van de goederen (of van de diensten) aangewezen als relevant voor de bepaling van de uitgaven die onder de in artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn bedoelde uitsluiting van het aftrekrecht vallen, en de bestemming van die goederen (of diensten), dat wil zeggen of ze zakelijk en/of privé kunnen worden gebruikt, als criterium afgewezen.

47. Deze uitlegging van het arrest Royscot heeft het Hof in wezen overigens ook toegepast in het arrest Uudenkaupungin kaupunki. [10] Daarin heeft het Hof namelijk uitdrukkelijk uit de punten 21 tot en met 25 van het arrest Royscot — die zoals gezegd de uitlegging van artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn betroffen — afgeleid dat uit de analyse van de ontstaansgeschiedenis van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn blijkt dat de door de tweede alinea van deze bepaling aan de lidstaten geboden mogelijkheid enkel van toepassing is „op de handhaving van de uitsluitingen van de aftrek met betrekking tot categorieën van uitgaven die worden bepaald op grond van *de aard van het ontvangen goed of de ontvangen dienst* en niet op grond van de bestemming die eraan wordt gegeven of de wijze waarop deze bestemming geschiedt". [11]

48. De vraag of dit criterium, bepaling van de betrokken goederen of diensten op grond van hun aard, andere criteria uitsluit is opgeworpen in de schriftelijke opmerkingen van de Commissie en ter terechtzitting door de Nederlandse en de Griekse regering. Zij hebben namelijk aangegeven dat het Hof in punt 28 van het reeds aangehaalde arrest PARAT Automotive Cabrio heeft erkend dat de uitsluiting van de btw-aftrek ook kan worden gerechtvaardigd door het doel van de betrokken goederen of diensten, een vaststelling die naar hun mening een nieuwe ontwikkeling ten opzichte van het arrest Uudenkaupungin kaupunki vormt. Huns inziens betekent die uitspraak in het arrest PARAT Automotive Cabrio voor het hoofdgeding in zaak C-33/09 dat de in de Nederlandse regeling voor de categorie relatiegeschenken voorziene uitsluiting van de btw-aftrek kan zijn gerechtvaardigd.

49. Mijns inziens trekken de Commissie en de Nederlandse en de Griekse regering uit

9 — Zie arrest Royscot, reeds aangehaald (punten 23 en 25). Zie ook arrest van 14 juli 2005, Charles en Charles-Tijmens (C-434/03, Jurispr. blz. I-7037, punt 34).

10 — Arrest van 30 maart 2006 (C-184/04, Jurispr. blz. I-3039).

11 — Idem (punt 49) (cursivering van mij).

punt 28 van het arrest PARAT Automotive Cabrio conclusies die geen steun vinden in de daadwerkelijke inhoud van dit arrest. Om de hieronder uiteengezette redenen ben ik namelijk van mening dat dit arrest in de onderhavige zaken niet kan worden uitgelegd in de door de Commissie en de Nederlandse en de Griekse regering voorgestane zin.

50. Ik breng in herinnering dat het Hof in punt 28 van het arrest PARAT Automotive Cabio naar aanleiding van een vraag over de uitlegging van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, heeft verklaard dat „niet [kan] worden geoordeeld dat deze bepaling een lidstaat toestaat om een beperking van het recht op aftrek van de btw te handhaven die algemeen van toepassing is op elke uitgave voor de aanschaf van goederen ongeacht de aard *of het doel daarvan*". [12]

51. Wat de formulering ervan betreft, merk ik meteen op dat, anders dan de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen heeft aangegeven maar ter terechtzitting naar aanleiding van een vraag van het Hof hierover heeft erkend, de woorden „het doel daarvan" niet verwijzen naar „het goed", maar naar de uitgave voor de aanschaf van een goed. Dit blijkt uit lezing van de versie van het arrest in de procestaal en bijvoorbeeld van die in de Franse en de Italiaanse taal. [13] Die uitlegging is ook begrijpelijk, gelet op punt 27 van het arrest PARAT Automotive Cabrio, dat de lijst van in artikel 17, lid 6, eerste alinea, van de Zesde richtlijn genoemde uitgaven vermeldt die volgens die bepaling in elk geval moeten worden uitgesloten van het recht op aftrek van de voorbelasting, namelijk in het bijzonder weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie. Deze laatste twee soorten uitgaven worden immers duidelijk bepaald door hun doel. Dit verklaart derhalve de verwijzing naar het doel van de uitgave in punt 28 van hetzelfde arrest.

52. Los van deze precisering en meer fundamenteel ben ik op grond van de context van punt 28 van het arrest PARAT Automotive Cabrio en de relatie tussen artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn en artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn van mening dat de toevoeging van de woorden „het doel daarvan" niet zo kan worden uitgelegd dat het Hof daarmee aan de aard van de goederen of diensten, bedoeld in artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn, als criterium ter bepaling daarvan, een criterium heeft willen toevoegen, dat gebaseerd is op het doel van de goederen of diensten, of zelfs het doel van de uitgaven voor de aanschaf daarvan.

12 — Cursivering van mij.

13 — De Italiaanse versie is bijzonder duidelijk: „[…] a qualunque spesa legata all'acquisto di beni, indipendentemente dalla sua natura o dal suo oggetto". De Engelse versie van deze passage in punt 28, de enige afwijkende, is klaarblijkelijk onjuist, want daarin verwijst „de aard of het doel daarvan" niet naar de uitgave maar naar de beperking van het aftrekrecht („in respective of the nature or purpose of that restriction").

53. Om te beginnen werd het Hof in het arrest PARAT Automotive Cabrio namelijk met name gevraagd of een nationale maatregel van algemene aard die was vastgesteld vóór de toetreding van de Republiek Hongarije tot de Europese Unie en die het recht op volledige aftrek van de voorbelasting met betrekking tot uit overheidsmiddelen gesubsidieerde aanschaf van goederen uitsloot, verenigbaar was met artikel 17 van de Zesde richtlijn. Gelet op de algemene aard van de nationale maatregel, die betrekking had op elke soort goederen, ging het logischerwijze evenwel niet om de vraag, zoals het geval is in de hoofdgedingen, of de in de nationale regeling bedoelde categorie goederen of diensten voldoende bepaald was.

54. Vervolgens legt punt 28 van het arrest PARAT Automotive Cabrio enkel artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn uit, zonder in te gaan op de vraag van de uitlegging van de woorden „bepaalde goederen of bepaalde diensten" in de zin van artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn.

55. Deze uitlegging wordt mijns inziens bevestigd door punt 29 van hetzelfde arrest, waarin erop wordt gewezen dat volgens de ontstaansgeschiedenis „de gemeenschapsrechter de bedoeling heeft gehad, slechts bepaalde goederen of diensten van de aftrekregeling uit te sluiten, en niet algemene uitsluitingen van deze regeling toe te staan".

56. Om een nationale regeling als die welke in de hoofdgedingen aan de orde is, die voorziet in de uitsluiting van het recht op btw-aftrek en vóór de Zesde richtlijn is vastgesteld, te kunnen handhaven, moet deze namelijk, zoals ik in de punten 41 en 42 van deze conclusie heb uiteengezet, niet alleen vallen onder artikel 17, lid 6, tweede alinea, daarvan, maar ook verenigbaar zijn met de Tweede richtlijn, met name met artikel 11, lid 4 ervan, die van toepassing was ten tijde van de vaststelling van die regeling.

57. Daaruit volgt mijns inziens dat de punten 28 en 29 van het arrest PARAT Automotive Cabrio eenvoudig betekenen dat artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, hoewel het de lidstaten toestaat het recht op aftrek van de voorbelasting uit te sluiten voor uitgaven die zijn bepaald op grond van de aard of het doel daarvan, hen niet kan ontslaan van de verplichting die direct of indirect volgt uit artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn, om de aard van de goederen of diensten waarop die uitgaven

betrekking hebben voldoende te preciseren, omdat de draagwijdte van een bepaling die afwijkt van de aftrekregeling dan te zeer zou worden verruimd. [14]

58. Derhalve en conform het arrest Uudenkaupungin kaupunki moet in de hoofdgedingen worden nagegaan of de categorieën uitgaven waarvoor de aftrek van voorbelasting is uitgesloten door de betrokken regeling, voldoende nauwkeurig zijn bepaald, dat wil zeggen of zij zijn afgebakend op grond van de aard van de verkregen goederen of diensten.

59. In zijn algemeenheid merk ik op dat het BUA naast de specifieke categorieën die het uitsluit van het recht op aftrek, ook betrekking heeft op de goederen en diensten die voor elk ander privégebruik door het personeel van de onderneming worden gebruikt. Zo geformuleerd lijkt een dergelijke uitsluiting eerder gebaseerd te zijn op de privébestemming van de goederen of diensten dan op hun aard, en voldoet zij om die reden niet aan de eisen van artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn zoals uitgelegd door het Hof.

60. Zoals de Griekse regering in haar schriftelijke opmerkingen stelt, hebben de zaken in het hoofdgeding evenwel geen betrekking op goederen of diensten die tot deze algemene categorie behoren, maar op goederen of diensten die door de belastingplichtige worden gebruikt voor meer afgebakende behoeften van zijn personeel, die zijn genoemd in de andere in het BUA opgenomen categorieën.

61. Onderzocht moet dus worden of deze categorieën voldoende nauwkeurig zijn bepaald, gelet op de eisen van artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn.

62. Wat zaak C-538/08 betreft, gaat het om de categorie bedoeld in artikel 1, lid 1, letter c, van het BUA, te weten goederen of diensten door de werkgever gebezigd voor het geven van „gelegenheid tot privévervoer" aan zijn personeel.

14 — Voor de staten die de Europese Gemeenschap hebben opgericht en voor de staten die vóór 1 januari 1978 zijn toegetreden, die hun regeling over de uitsluiting van het recht op btw-aftrek hebben vastgesteld toen de Tweede richtlijn nog van kracht was, is artikel 11, lid 4, ervan nog altijd rechtstreeks relevant. Voor de staten die na de intrekking van de Tweede richtlijn door de Zesde richtlijn zijn toegetreden, geldt het criterium „bepaalde goederen of bepaalde diensten" daarentegen slechts indirect of is het, anders gezegd, geïntegreerd in de toepassingsvoorwaarden van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn.

63. Volgens de verwijzende rechter blijkt uit de ontstaansgeschiedenis van deze bepaling duidelijk dat de nationale wetgever met „goederen en diensten gebezigd voor het geven van gelegenheid tot privévervoer" in ieder geval mede het oog had op het (mede) voor privédoeleinden ter beschikking stellen van een personenauto door een belastingplichtige aan zijn personeelslid.

64. Deze categorie is om twee redenen ruimer dan die welke het Hof heeft onderzocht in het arrest Royscot, waarin het de uitsluiting van het recht op aftrek van de btw over de aankoop van motorvoertuigen verenigbaar achtte met artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn. Ten eerste omvat de in artikel 1, lid 1, letter c, van het BUA goederen of diensten gebezigd voor het geven van gelegenheid tot privévervoer. Ten tweede is die categorie niet beperkt tot zogenoemde personenauto's, maar kan mede, zoals de verwijzende rechter heeft opgemerkt, de terbeschikkingstelling van een auto voor het vervoer van personeelsleden van de belastingplichtige van hun woonplaats naar hun plaats van tewerkstelling omvatten.

65. Dit betekent evenwel niet dat de betrokken categorie te algemeen is bepaald.

66. In de eerste plaats is het niet erg waarschijnlijk dat deze categorie kan leiden tot uitsluiting van alle of nagenoeg alle goederen en diensten van de aftrekregeling en tot uitholling van de algemene regeling van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn. [15]

67. In de tweede plaats geeft de bedoelde categorie, doordat zij mede de terbeschikkingstelling van een gelegenheid tot privévervoer aan personeelsleden van de belastingplichtige omvat, onmiskenbaar een voldoende nauwkeurige aanwijzing van de goederen waarop de litigieuze uitgaven in het hoofdgeding betrekking hebben, dat zoals gezegd de uitsluiting betreft van het recht op aftrek van de door de belastingplichtige betaalde voorbelasting bij de aankoop van auto's die gedeeltelijk voor privégebruik door zijn personeelsleden zijn bestemd.

68. Wat de betrokken categorieën in zaak C-33/09 betreft, ben ik eveneens van mening dat „het verstrekken van spijzen en dranken aan het personeel van de belastingplichtige" en „het verlenen van huisvesting" voldoende beantwoorden aan de eisen van artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn.

15 — Zie dienaangaande met name reeds aangehaalde arresten Royscot (punt 24) en Charles en Charles-Tijmens (punt 33).

69. Ten eerste meen ik, anders dan verzoekster in het hoofdgeding in dezelfde zaak ten aanzien van de categorie „het verstrekken van spijzen en dranken" stelt, dat de tot deze categorie behorende goederen of diensten niet uitputtend hoeven te worden geïndividualiseerd en/of opgesomd. Gelet op de door de verwijzende rechter verstrekte informatie is het duidelijk dat onder deze categorie levensmiddelen vallen alsook goederen en diensten die dienen voor de vervaardiging en bereiding van spijzen en dranken. Deze categorie goederen en diensten lijkt mij derhalve voldoende geïdentificeerd en impliciet op grond van de aard ervan te worden bepaald.

70. Verder merk ik op dat het Hof in het arrest Danfoss en AstraZeneca niet principieel van de hand heeft gewezen dat de werkingssfeer van de in artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn voorziene afwijking een uitsluiting kan omvatten van het recht op aftrek van de btw op de inkoop en daarmee gelijkgestelde verrichtingen met betrekking tot „voedsel voor de eigenaar en het personeel van de onderneming".

71. Ten tweede onderschrijf ik de opvatting van de verwijzende rechter met betrekking tot de categorie „het aan het personeel van de belastingplichtige verlenen van huisvesting", waartoe, zoals hij heeft aangegeven, het ter beschikking stellen van een woning aan de personeelsleden van de werkgever als zodanig wordt gerekend, maar ook de makelaarscourtage in verband met een dergelijke terbeschikkingstelling. Mijns inziens gaat het ook hier om een voldoende, impliciet op grond van de aard van de betrokken goederen en diensten bepaalde categorie.

72. Daarentegen koester ik sterke twijfels wat de voldoende bepaalde aard van de twee andere litigieuze categorieën betreft, namelijk „aan het personeel van [de belastingplichtige] geven van gelegenheid tot ontspanning", bedoeld in artikel 1, lid 1, letter c, van het BUA, en „het geven van relatiegeschenken of het doen van andere giften aan degenen bij wie, indien aan hen ter zake omzetbelasting in rekening is of zou zijn gebracht, deze in het geheel niet of hoofdzakelijk niet voor aftrek in aanmerking komt of zou komen", bedoeld in artikel 1, lid 1, letter b, van het BUA.

73. Deze categorieën zijn namelijk bepaald naar hun doel, zonder dat daarnaast de aard van de betrokken goederen of diensten objectief wordt of kan worden afgebakend, ook niet in algemene zin. In het bijzonder zijn er, anders dan de Nederlandse regering in haar schriftelijke opmerkingen heeft verdedigd, geen aanwijzingen voor de stelling dat

de categorie relatiegeschenken beperkt is tot luxeartikelen. Die stelling lijkt juist te worden gelogenstraft door artikel 1, lid 2, van het BUA, dat preciseert dat onder „relatiegeschenken" of „andere giften" worden verstaan „alle prestaties welke de ondernemer in verband met zakelijke verhoudingen of uit vrijgevigheid ten behoeve van anderen verricht".

74. Gelet op het voorgaande moeten artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn en artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn mijns inziens aldus worden uitgelegd dat een lidstaat die gebruik heeft gemaakt van de in die artikelen geboden mogelijkheid tot uitsluiting van de aftrek met betrekking tot categorieën van uitgaven die worden omschreven als:

— „het aan het personeel van de werkgever gelegenheid geven tot privévervoer",

— „het verstrekken van spijzen en dranken aan het personeel van de werkgever",

— „het aan het personeel van de werkgever verlenen van huisvesting",

heeft voldaan aan de voorwaarde, een categorie goederen en/of diensten aan te wijzen die voldoende, zij het ook impliciet, op grond van de aard van die goederen en/of diensten is bepaald.

Aan die voorwaarde is daarentegen niet voldaan wanneer een lidstaat het recht op aftrek van voorbelasting uitsluit met betrekking tot categorieën van uitgaven die worden omschreven als:

— „aan het personeel van de werkgever geven van gelegenheid tot ontspanning";

— „het geven van relatiegeschenken of het doen van andere giften aan degenen bij wie, indien aan hen ter zake omzetbelasting in rekening is of zou zijn gebracht, deze in het geheel niet of hoofdzakelijk niet voor aftrek in aanmerking komt of zou komen".

B — *De tweede vraag in de twee zaken*

75. Met hun identiek geformuleerde tweede vraag wensen de verwijzende rechters in

wezen te vernemen of, wanneer een volledige uitsluiting van het recht op btw-aftrek voor een of meer van de categorieën van uitgaven die zijn onderzocht in het kader van het antwoord op de eerste prejudiciële vraag is toegestaan, de bepalingen van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een gedeeltelijke uitsluiting van het recht op btw-aftrek, zoals die voortvloeit uit een nationale regeling die vóór de inwerkingtreding van die richtlijn is vastgesteld.

76. Gelet op enerzijds de algemene aard van de aan de lidstaten in artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid, waardoor zij alle uitsluitingen van het aftrekrecht kunnen handhaven die in hun vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn toepasselijke nationale regeling waren voorzien, en anderzijds het adagium „wie het meerdere mag, mag ook het mindere", zie ik geen beletsel voor een lidstaat om de omvang van een uitsluiting van het recht op btw-aftrek reeds bij de vaststelling van de uitsluiting te beperken.

77. Die mogelijkheid strookt mijns inziens met de geest van de Zesde richtlijn. Immers, hoewel het Hof heeft erkend dat artikel 17 van de Zesde richtlijn zich er niet tegen verzet dat een lidstaat de draagwijdte of werkingssfeer van bestaande uitsluitingen *na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn* beperkt, daar de intrekking ervan de doelstelling vormt van artikel 28, lid 4, van die richtlijn [16], is het logisch daaruit af te leiden dat de bepalingen van de Zesde richtlijn, met name artikel 17, lid 2, ervan, zich ook niet verzetten tegen een *vóór de inwerkingtreding van die richtlijn* vastgestelde nationale regeling die voorziet in gedeeltelijke uitsluiting van het recht op aftrek van voorbelasting.

78. Mijns inziens moet artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd, dat het een lidstaat toestaat een gedeeltelijke uitsluiting van het recht op aftrek van voorbelasting met betrekking tot uitgaven voor bepaalde goederen of bepaalde diensten te handhaven, die is ingevoerd bij een vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn vastgestelde nationale regeling.

C — *De derde vraag in zaak C-33/09*

79. De derde vraag van de verwijzende rechter in zaak C-33/09 heeft enkel betrekking

16 — Zie arrest Commissie/Frankrijk (reeds aangehaald, punten 21 en 22); arrest van 8 januari 2002, Metropol en Stadler (C-409/99, Jurispr. blz. I-81, punt 45), en de reeds aangehaalde arresten Danfoss en AstraZeneca (punt 32) en Magoora (punt 36).

op het bijzondere geval van de gedeeltelijke uitsluiting van het recht op btw-aftrek bij de categorie uitgaven voor het „verstrekken van spijzen en dranken" aan de personeelsleden van de belastingplichtige, bedoeld in artikel 1, lid 1, letter c, van het BUA.

80. Ik breng in herinnering dat de verwijzende rechter met deze vraag wenst te vernemen of artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het een lidstaat verbiedt een wijziging aan te brengen in een gedeeltelijke uitsluiting van het recht op btw-aftrek met betrekking tot de categorie uitgaven voor „het verstrekken van spijzen en dranken", welke wijziging in beginsel bedoeld is om de draagwijdte van die uitsluiting te beperken, doch waarbij niet kan worden uitgesloten dat in een individueel geval in enig jaar, met name door het forfaitaire karakter van de gewijzigde regeling, de werkingssfeer van de beperking van de aftrek wordt uitgebreid.

81. Vaststaat dat wat die categorie betreft — die mij voldoende bepaald lijkt, zoals ik heb aangegeven bij de bespreking van de eerste twee prejudiciële vragen — het BUA na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn is gewijzigd.

82. Ook staat vast, zoals blijkt uit de verwijzingsbeslissing en zoals verzoekster in het hoofdgeding ter terechtzitting voor het Hof ook heeft erkend, dat de wijzigingen in de uitsluiting van het aftrekrecht met betrekking tot de uitgaven voor het verstrekken van spijzen en dranken in het algemeen de draagwijdte van die uitsluiting hebben beperkt.

83. Volgens de rechtspraak wordt een dergelijke beperking van de draagwijdte van een uitsluiting van het aftrekrecht evenwel gedekt door de in artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn opgenomen afwijking, ook als zij na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn is vastgesteld. [17] Zoals gezegd is beperking van de draagwijdte van een dergelijke afwijking van het beginsel van het recht op btw-aftrek, bedoeld in artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn, immers in overeenstemming met het doel van de richtlijn.

84. Aan deze algemene beoordeling wordt mijns inziens niet afgedaan door de mogelijkheid die de verwijzende rechter heeft genoemd, maar waarvan vaststaat dat zij in het hoofdgeding niet aan de orde is, dat in uitzonderlijke gevallen de nieuwe forfaitaire partiële uitsluitingsregeling die na de

17 — Reeds aangehaalde arresten Commissie/Frankrijk (punt 22), Danfoss en AstraZeneca (punt 32), Magoora (punt 36) en Puffer (punt 85).

inwerkingtreding van de Zesde richtlijn is ingevoerd, wegens de toepassingsbepalingen ervan tot een economisch ongunstiger resultaat kan leiden dan de oude regeling.

85. Ik wijs er in dit verband op dat een dergelijke situatie zich volgens de verwijzende rechter en de schriftelijke opmerkingen van de Nederlandse regering enkel kan voordoen wanneer de belastingplichtige zijn personeelsleden spijzen en dranken verstrekt zonder bij te dragen aan de bereiding ervan of aan het mogelijk te maken van de consumptie ervan, maar het drempelbedrag van 500 NLG (circa 227 EUR) per personeelslid in eenzelfde boekjaar wordt overschreden.

86. De enkele mogelijkheid dat een dergelijk geval zich kan voordoen, kan mijns inziens evenwel niet leiden tot uitsluiting van de toepassing van de afwijking van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn, daar, zoals de verwijzende rechter heeft aangegeven, de na de inwerkingtreding van die richtlijn opgetreden wijziging in zijn algemeenheid voordeliger voor de belastingplichtigen is dan de tot die datum bestaande regeling. Het bestaan van een dergelijk opzichzelfstaand of uitzonderlijk geval, zelfs indien het was bewezen, zou namelijk niet afdoen aan het beginsel dat de na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn vastgestelde wijziging van de nationale regeling de werkingssfeer van de voordien bestaande uitsluitingen heeft beperkt.

87. Wel ben ik van mening dat, zoals de Commissie terecht heeft opgemerkt, een rechter die wordt geconfronteerd met het door de verwijzende rechter genoemde, in casu hypothetische geval, overeenkomstig zijn verplichting krachtens het gemeenschapsrecht de bepalingen van zijn nationale recht zo veel mogelijk zou moeten uitleggen in het licht van de bewoordingen en het doel van de Zesde richtlijn, teneinde de daarmee beoogde resultaten te bereiken. [18]

88. Derhalve ben ik van mening dat artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat het een lidstaat toestaat om na de inwerkingtreding van die richtlijn een wijziging aan te brengen in de uitsluiting van het recht op btw-aftrek met betrekking tot een categorie uitgaven zoals uitgaven voor het verstrekken van spijzen en dranken door de belastingplichtige aan zijn personeelsleden, die in het hoofdgeding aan de orde is, welke wijziging in beginsel is bedoeld om de draagwijdte van die uitsluiting te beperken, maar waarbij niet kan worden uitgesloten dat in een individueel geval in enig jaar — waarvan in het hoofdgeding geen sprake is — met name door het forfaitaire karakter van de gewijzigde regeling, de werkingssfeer van de beperking van de aftrek wordt uitgebreid.

18 — Zie met betrekking tot deze verplichting met name arrest Magoora, reeds aangehaald (punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

VI — Conclusie

89. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Hoge Raad der Nederlanden en van het Gerechtshof Amsterdam als volgt de beantwoorden:

„1) Artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, en artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moeten aldus worden uitgelegd dat een lidstaat die gebruik heeft gemaakt van de in die artikelen geboden mogelijkheid tot uitsluiting van de aftrek met betrekking tot categorieën van uitgaven die worden omschreven als:

— ‚het aan het personeel van de werkgever gelegenheid geven tot privévervoer',

— ‚het verstrekken van spijzen en dranken aan het personeel van de werkgever',

— ‚het aan het personeel van de werkgever verlenen van huisvesting',

heeft voldaan aan de voorwaarde, een categorie goederen en/of diensten aan te wijzen die voldoende, zij het ook impliciet, op grond van de aard van die goederen en/of diensten is bepaald.

Aan die voorwaarde voldoet daarentegen niet de uitsluiting door een lidstaat van het recht op aftrek van voorbelasting met betrekking tot categorieën van uitgaven die worden omschreven als:

— ‚aan het personeel van de werkgever geven van gelegenheid tot ontspanning';

— ‚het geven van relatiegeschenken of het doen van andere giften aan degenen bij wie, indien aan hen ter zake omzetbelasting in rekening is of zou zijn gebracht, deze in het geheel niet of hoofdzakelijk niet voor aftrek in aanmerking komt of zou komen'.

2) Artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn moet aldus worden uitgelegd, dat het een lidstaat toestaat een gedeeltelijke uitsluiting van het recht op aftrek van voorbelasting met betrekking tot uitgaven voor bepaalde goederen of bepaalde diensten te handhaven, die is ingevoerd bij een vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn vastgestelde nationale regeling.

3) Artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat het een lidstaat toestaat om na de inwerkingtreding van die richtlijn een wijziging aan

te brengen in de uitsluiting van het recht op btw-aftrek met betrekking tot een categorie uitgaven zoals uitgaven voor het verstrekken van spijzen en dranken door de belastingplichtige aan zijn personeelsleden, die in het hoofdgeding in zaak C-33/09 aan de orde is, welke wijziging in beginsel is bedoeld om de draagwijdte van die uitsluiting te beperken, maar waarbij niet kan worden uitgesloten dat in een individueel geval in enig jaar — waarvan in het hoofdgeding geen sprake is — met name door het forfaitaire karakter van de gewijzigde regeling, de werkingssfeer van de beperking van de aftrek wordt uitgebreid."