SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA PAOLA MENGOZZIJA,
predstavljeni 28. januarja 2010[1]

I – Uvod

1. Sodišče se z vprašanji, postavljenimi v teh združenih zadevah, spašuje o razlagi člena 11(4) Druge direktive Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Struktura in postopek uporabe skupnega sistema davka na dodano vrednost[2] ter člena 17(6) Šeste direktive.

2. Ta vprašanja so bila postavljena v postopkih, ki se v bistvu nanašajo na nekatere kategorije izdatkov zavezancev za DDV v korist članom njihovega osebja, ki so na podlagi nizozemske zakonodaje, sprejete pred začetkom veljavnosti Šeste direktive, delno izključene iz pravice do odbitka plačanega vstopnega DDV.

II – Pravni okvir

A – *Pravo Skupnosti*

3. Člen 11(1) Druge direktive določa:

„Kjer se blago in storitve uporabljajo za namene njegovega podjetja, je davčni zavezanec pooblaščen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

(a) davek na dodano vrednost, ki mu je bil zaračunan za blago, ki mu je bilo dobavljeno, ali za storitve, opravljene zanj;

1 – Jezik izvirnika: francoščina.

2 – UL 71, str. 1303. Ta direktiva je bila z učinkom od 1. januarja 1978 razveljavljena s Šesto direktivo Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

[…]“

4. Člen 11(4) Druge direktive določa:

„Določeno blago in storitve so lahko izključeni iz odbitnega sistema, še posebej tisti, ki se lahko uporabljajo izključno ali delno za zasebne potrebe davčnega zavezanca ali njegovih zaposlenih.“

5. Člen 2 Šeste direktive določa:

„Predmet davka na dodano vrednost je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;

2. uvoz blaga.“

6. Člen 6(2) Šeste direktive določa:

„Za opravljanje storitev za plačilo se štejeta:

(a) uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo davčnega zavezanca ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, kjer je davek na dodano vrednost za takšno blago v celoti ali deloma odbiten;

(b) opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene svoje dejavnosti.

Države članice lahko odstopijo od določb tega odstavka, če takšno odstopanje ne vodi k izkrivljanju konkurence.“

7. Člen 17(2) in (6) Šeste direktive določa:

„2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

(a) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

[…]

6. Najkasneje pred potekom štirih let od datuma začetka veljavnosti te direktive Svet na predlog Komisije soglasno odloči, kateri izdatki niso upravičeni do odbitka davka na dodano vrednost. Davek na dodano vrednost v nobenem primeru ni odbiten za izdatke, ki niso nedvomno poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali zabavo [reprezentanco].

Do začetka veljavnosti zgornjih pravil lahko države članice ohranijo vse izključitve, določene v njihovih nacionalnih zakonodajah ob začetku veljavnosti te direktive."

B – Nacionalno pravo

8. Člen 2 zakona Wet op de omzetbelasting 1968 (nizozemski zakon iz leta 1968 o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: zakon o DDV) določa:

„Od davka, ki ga je treba plačati na dobavo blaga in opravljanje storitev, se odbije davek, ki se plača za dobavo blaga in opravljanje storitev, namenjenih podjetniku, nakupe blaga znotraj Skupnosti, ki jih je izvedel, in uvoz blaga, ki mu je namenjeno."

9. Člen 15 zakona o DDV določa:

„1. Davek iz člena 2, ki ga podjetnik odbije, je:

(a) davek, ki so mu ga v obdobju, na katero se nanaša obračun, obračunali drugi podjetniki na računu, sestavljenem v skladu z veljavnimi pravili, za blago in storitve, ki so mu jih dobavili;

[…]“

10. Člen 16(1) zakona o DDV določa:

„Odbitek iz člena 15(1), prvi pododstavek, je lahko v nekaterih primerih v celoti ali delno izključen na podlagi kraljevega odloka, da se prepreči položaj, ko bi bili blago in storitve, povezani z izdatki za luksuzne predmete, za namene oseb, ki niso podjetniki […], v celoti ali delno oproščeni davka.“

11. Člena 1 Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting (1968) (kraljevi odlok iz leta 1968 o izključitvi odbitkov DDV, v nadaljevanju: kraljevi odlok iz leta 1968) v različici, ki je veljala od 1. januarja 1969 do 31. decembra 1979, določa, da odbitek iz člena 15(1) zakona o DDV ni dovoljen, kadar in če se blago in storitve uporabljajo za:

„1. […]

(a) dajanje promocijskih daril ali zagotavljanje drugih ugodnosti osebam, ki ustreznega davka na dodano vrednost, če bi bile zanj zavezane, ne bi mogle odbiti v celoti ali vsaj ne v obsežnem delu;

(b) zagotavljanje hrane in pijače, nastanitve, plačila v naravi, možnosti za udeležbo pri športnih ali prostočasnih dejavnostih ali

zasebnega prevoza za osebje podjetnika oziroma druge zasebne namene tega osebja.

2. ‚Promocijska darila' ali ‚druge ugodnosti' so vse blago in storitve, ki jih podjetnik zagotovi v okviru svojih poslovnih odnosov ali iz velikodušnosti do drugih brez povračila ali za povračilo, ki je nižje od stroška nakupa ali proizvodnje oziroma v primeru storitev od njihove lastne cene brez davka na dodano vrednost."

12. Člen 2 kraljevega odloka iz leta 1968 določa:

„Če je podjetnik za blago ali storitev iz člena 1[1](b) ali (c) zaračunal povračilo in je zato treba plačati davek na dodano vrednost, je odbitek dovoljen sorazmerno z zneskom davka, ki ga je treba plačati za to blago ali storitev."

13. Člen 3 kraljevega odloka iz leta 1968 v različici, ki je veljala do 31. decembra 1979, določa:

„Če celotni strošek nakupa ali proizvodnje oziroma lastna cena, brez davka na dodano vrednost, vsega blaga in storitev iz člena 1[1] (b) ali (c), ki jih podjetnik v enem poslovnem letu zagotovi isti osebi, ne presega 250 NLG, zadevno blago in storitve ne spadajo na področje uporabe tega odloka."

14. Kraljevi odlok iz leta 1968 je bil z učinkom od 1. januarja 1980 spremenjen zaradi uvedbe posebne ureditve za zagotavljanje hrane in pijače, pri čemer so druge določbe navedenega odloka ostale nespremenjene.

15. Tako je bilo zagotavljanje hrane in pijače od 1. januarja 1980 izključeno iz člena 1(1)(c) kraljevega odloka iz leta 1968. Člen 3 tega odloka je bil preštevilčen kot člen 4, pri čemer je bil vstavljen nov člen 3, v katerem je bila predvidena izključitev odbitka DDV, ki se nanaša na zagotavljanje hrane in

pijače. Znesek, naveden v prejšnjem členu 3 (novi člen 4) se je z 250 NLG povečal na 500 NLG.

16. Nove določbe navedenega odloka določajo:

„Člen 3

‚1. Če podjetnik blago in storitve uporablja za to, da svojemu osebju zagotovi hrano in pijačo, ter za to zaračuna znesek, ki je nižji od zneska iz odstavka 2, je odbitek izključen do višine 6 % razlike med tem zneskom in zaračunanim zneskom.

2. Znesek iz odstavka 1 ustreza stroškom nakupa hrane in pijače brez davka na dodano vrednost, povečanim za 25 %. Če je podjetnik hrano in pijačo proizvedel sam, je treba namesto stroška nakupa hrane in pijače upoštevati strošek nakupa uporabljenih surovin.‘

Člen 4

‚1. Če celotni strošek nakupa ali proizvodnje oziroma lastna cena, brez davka na dodano vrednost, vsega blaga in storitev v smislu člena 1[1](b) ali (c), ki jih podjetnik v enem poslovnem letu zagotovi isti osebi, in delež razlike iz člena 3(1) v zvezi z navedeno osebo ne presegata 500 NLG, se zadevno blago in storitve ter ta delež navedene razlike za uporabo tega odloka ne upoštevajo.‘

2. Za izračun skupnega zneska iz odstavka 1 se razlika iz člena 3(1) ne upošteva, če je bil za zagotavljanje hrane in pijače osebju podjetnika odbitek izključen na podlagi člena 3.“

III – Spora o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

A – *Zadeva C-538/08, X Holding*

17. Družba X Holding je v obdobju med 1. januarjem 1997 in 31. decembrom 1999 od avtomobilskih koncesionarjev kupila 34 osebnih vozil. Vozila je obdržala za omejeno obdobje, nato pa jih je prodala.

18. Družba X Holding je v celoti odbila DDV, ki ji je bil zaračunan ob nakupu vozil. Na podlagi obračuna je plačala DDV, zaračunan za dobavo vsakega vozila.

19. Preiskava o točnosti obračunov DDV, ki jih je družba X Holding predložila v zadevnih letih, se je začela 10. julija 2001. Finančni inšpektorat je v poročilu z dne 13. novembra 2002 ugotovil, da večina kupljenih vozil ni bila namenjena za potrebe podjetja in da je družba X Holding torej neupravičeno uveljavljala pravico do odbitka plačanega vstopnega DDV. Zato je bil izvršen naknadni obračun DDV, ki je znašal 887.852 NLG (402.889 EUR).

20. Družba X Holding je vložila pritožbo zoper to odločbo. Finančni inšpektorat je pri ponovnem pregledu v zvezi s tem ugotovil, da so se štiri od 34 vozil v podjetju kupila in uporabljala zgolj za poslovne namene. V teh okoliščinah je bil odbitek vstopnega DDV, plačanega za nakup teh štirih vozil, dovoljen. Znesek naknadnega obračuna DDV se je torej zmanjšal, pri čemer je znesek DDV, ki ga je bilo treba plačati, tako znašal 856.605 NLG (388.710 EUR).

21. Družba X Holding je zoper to odločbo vložila pritožbo pri Gerechtshof Amsterdam. To sodišče je razsodilo, da se je 30 vozil, za katera je bil izvršen naknadni obračun DDV, uporabljalo za poslovne in zasebne namene. Zato je Gerechtshof podprlo navedeni naknadni obračun DDV.

22. Hoge Raad der Nederlanden, ki mu je bila predložena kasacijska pritožba zoper sodbo Gerechtshof, je poudarilo, da člen 11(4)

Druge direktive državam članicam dovoljuje, da iz sistema odbitkov izključijo nekatero blago in storitve, zlasti tiste, ki se lahko izključno ali delno uporabljajo za zasebne namene davčnega zavezanca ali njegovega osebja. Ta določba naj bi državam članicam torej omogočila, da iz navedenega sistema izključijo nekatere kategorije motornih vozil, vendar jim naj ne bi dovoljevala izključitve vsega tega blaga, če se uporablja za zasebne namene davčnega zavezanca. Zagotovljena možnost naj bi se namreč nanašala le na izključitve za kategorije izdatkov, opredeljenih glede na vrsto blaga ali storitve in ne glede na njihovo namembnost ali načine uporabe.

23. Hoge Raad je ugotovilo tudi, da se omejitev odbitka iz člena 1(1)(c) kraljevega odloka iz leta 1968 nanaša tudi na blago in storitve, ki se uporabljajo za druge zasebne namene tega osebja in za izplačilo plače v naravi. Ta omejitev naj bi bila na splošno premalo natančno določena in preširoka, ker se sistem nanaša na vse blago, namenjeno za zasebno rabo. Vendar naj bi bile v navedeni določbi natančneje opredeljene nekatere kategorije blaga in storitev. To naj bi veljalo zlasti za blago in storitve, ki se uporabljajo za zagotovitev zasebnega prevoza. Analiza razvoja določbe kaže, da je nacionalni zakonodajalec hkrati obravnaval blago in storitve za zagotovitev zasebnega prevoza ter položaj, ko da davčni zavezanec članu svojega osebja na voljo osebno vozilo.

24. Zato je Hoge Raad prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. ‚Ali je treba člen 11(4) Druge direktive in člen 17(6) Šeste direktive razlagati tako, da je država članica, ki je želela uporabiti možnost, opredeljeno v teh členih, da izključi odbitek (oziroma to izključitev ohrani), ki se nanaša na kategorije izdatkov, ki so opredeljeni kot ‚zagotovitev zasebnega prevoza', izpolnila pogoj, da opredeli kategorijo zadostno določljivega blaga in storitev?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen – ali je v skladu s členoma 6(2) in 17(2) in (6) Šeste direktive dopustna nacionalna zakonodaja, kot je ta v obravnavani zadevi, ki je bila sprejeta pred začetkom veljavnosti te direktive in v skladu s katero davčni zavezanec

ob pridobitvi določenega blaga in storitev, ki se deloma uporabljajo v poslovne namene in deloma v zasebne namene, DDV ne more odbiti popolnoma, ampak ga lahko odbije le sorazmerno z DDV, ki ga je mogoče pripisati uporabi v poslovne namene?“

B – Zadeva C-33/09, Oracle Nederland

25. Družba Oracle je svetovni dobavitelj proizvodov za podatkovne zbirke v podjetjih.

26. Družba Oracle je maja 2005 svojemu osebju proti plačilu zagotavljala hrano in pijačo, za kateri je podjetje v napovedi za odmero davka navedlo znesek plačanega vstopnega DDV v višini 3977 EUR. Družba Oracle je v tem obdobju uporabila storitve diskdžokeja za službeno zabavo in poiskala nastanitev za enega od zaposlenih v podjetju, pri čemer sta se za ta izdatka plačala zneska DDV v višini 850 EUR in 380 EUR. Nazadnje, družba Oracle je kot poslovno darilo za osebe zunaj podjetja zakupila igrišča za golf, za kar je v napovedi za odmero davka maja 2005 navedla znesek DDV v višini 256 EUR.

27. Spor med družbo Oracle in Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi se nanaša na vstopni DDV, ki ga je treba plačati za izdatke iz prejšnje točke, pri čemer zadnjenavedeni meni, da je v skladu z določbami zakona o DDV in kraljevim odlokom iz 1968 odbitek plačanega vstopnega DDV treba izključiti za tam navedene kategorije izdatkov.

28. Družba Oracle je to presojo izpodbijala pri Rechtbank Haarlem, ki je delno ugodilo tožbi, kar zadeva izdatke v zvezi z zakupom igrišč za golf, ker naj bi bila „poslovna darila“ kategorija, ki ni dovolj določena, da bi lahko omejevala pravico do odbitka. Rechtbank Haarlem je v preostalem delu tožbo zavrnilo.

29. Družba Oracle in nizozemska davčna uprava sta se pritožili zoper sodbo Rechtbank Haarlem.

30. V zvezi s tem je družba Oracle med drugim trdila, da upoštevne določbe nizozemske zakonodaje, ki izključujejo ali omejujejo pravico do odbitka DDV za zadevno blago in storitve, niso v skladu s členom 11(4) Druge direktive ter členom 6(2) in (6) Šeste direktive. Po drugi strani je nizozemska davčna uprava trdila, da izključitev pravice do odbitka plačanega vstopnega DDV temelji na nacionalni določbi, ki je bila sprejeta pred začetkom veljavnosti Šeste direktive, vendar se v skladu z možnostjo, ki je državam članicam zagotovljena s členom 17(6) Šeste direktive, še vedno uporablja.

31. V teh okoliščinah je Gerechtshof te Amsterdam prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 11(4) Druge direktive in člen 17(6) Šeste direktive razlagati tako, da je država članica, ki je želela uporabiti v teh členih določeno možnost (ohraniti) izključitve odbitka vstopnega davka za kategorije izdatkov, ki so opisani kot izdatki za:

– ‚zagotavljanje hrane in pijače osebju podjetnika‘;

– ‚dajanje promocijskih daril ali dajanje drugih daril tistim, ki – če se jim obračuna ali bi se jim obračunal prometni davek – niso upravičeni do odbitka v celoti ali v obsežnem delu‘;

– ‚zagotavljanje namestitve osebju podjetnika‘;

– ‚omogočanje dejavnosti za sprostitev osebja podjetnika‘,

izpolnila pogoj, da opredeli kategorijo zadosti določenega blaga in storitev?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen za eno od navedenih kategorij – ali člena 6(2) ter 17(2) in (6) Šeste direktive dopuščata nacionalno zakonodajno ureditev, kakršna je v obravnavani zadevi, ki je veljala pred začetkom veljavnosti te direktive in na podlagi katere davčni zavezanec prometnega davka, ki je

bil plačan ob pridobitvi določenega blaga in storitev, ker se je za to obračunalo plačilo vključno s prometnim davkom, ne more odbiti v celoti, temveč le do zneska davka, ki se dolguje za to storitev?

3. "Če je tako glede ‚zagotavljanja hrane in pijače „izpolnjen pogoj, da se opredeli kategorija zadosti določenega blaga in storitev, ali člen 17(6) Šeste direktive nasprotuje spremembi obstoječe izključitve odbitka vstopnega davka, za katero se domneva, da je domet izključitve načeloma omejen, pri čemer pa ni mogoče izključiti, da se v posamičnem primeru v posamičnem letu, in sicer s pavšalnostjo spremenjene ureditve, razširi področje uporabe omejitve odbitka?"

IV – Postopek pred Sodiščem

32. Grška in nizozemska vlada ter Komisija Evropskih skupnosti so v skladu s členom 23 Statuta Sodišča Evropske unije predložile pisna stališča v zadevah C-538/08 in C-33/09. Tudi tožeča stranka v postopku v glavni stvari v zadevi C-33/09 je predložila pisna stališča v tej zadevi.

33. S sklepom predsednika Sodišča z dne 17. junija 2009 sta bili zadevi C-538/08 in C-33/09 združeni za ustni postopek in izdajo sodbe.

34. Tožeča stranka v postopku v glavni stvari v zadevi C-33/09, grška in nizozemska vlada ter Komisija so na obravnavi 3. decembra 2009 podale ustna stališča.

V – Pravna analiza

35. Ker se besedilo prvih dveh vprašanj, postavljenih v zadevi C-33/09, od prvih dveh vprašanj v zadevi C-538/08 razlikuje le po blagu in storitvah, ki jih zadevata spora o glavni stvari, menim, da je treba ta vprašanja preučiti skupaj. Le tretje vprašanje,

postavljeno v zadevi C-33/09, je treba obravnavati ločeno.

A – *Prvi vprašanji, postavljeni v obeh zadevah*

36. Predložitveni sodišči želita s prvima vprašanjema izvedeti, ali je treba člen 11(4) Druge direktive in člen 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive razlagati tako, da državi članici dovoljujeta, da iz pravice do odbitka plačanega vstopnega DDV izključi različne kategorije blaga ali storitev, navedene v nacionalni zakonodaji, ki se je uporabljala pred začetkom veljavnosti Šeste direktive, pri čemer se upošteva besedilo navedenih kategorij.

37. Najprej je treba opozoriti, da je načelo pravice do odbitka DDV, kot je izrecno in natančno navedeno v členu 17(2) Šeste direktive, vseeno omiljeno z določbo o odstopanju iz drugega pododstavka člena 17(6) Šeste direktive. Države članice lahko na podlagi te določbe ohranijo svojo zakonodajo na področju izključitve pravice do odbitka DDV, ki je veljala na datum začetka veljavnosti navedene direktive, dokler Svet ne sprejme določb, predvidenih v tem členu[3].

38. Vendar Svet ni sprejel nobenega od predlogov, ki mu jih je na podlagi člena 17(6), prvi pododstavek, Šeste direktive predložila Komisija, zato lahko države članice ohranijo svojo obstoječo zakonodajo na področju izključitve pravice do odbitka DDV, dokler zakonodajalec Skupnosti ne vzpostavi ureditve Skupnosti v zvezi z izključitvami in tako postopno uresniči uskladitev nacionalnih zakonodaj na področju DDV. Pravo Skupnosti torej zdaj ne vključuje nobene določbe, v kateri bi bili navedeni izdatki, ki so izključeni iz pravice do odbitka DDV[4].

39. Povedano drugače, člen 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive vključuje klavzulo o mirovanju, ki predvideva ohranitev nacionalnih izključitev pravice do odbitka

3 – Glej v tem smislu sodbe z dne 8. januarja 2002 v zadevi Metropol in Stadler (C-409/99, Recueil, str. I-81, točki 43 in 44); z dne 11. decembra 2008 v zadevi Danfoss in AstraZeneca (C-371/07, ZOdl., str. I-9549, točki 27 in 28); z dne 23. aprila 2009 v zadevi PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, ZOdl., str. I-3459, točki 17 in 21) in v zadevi Puffer (C-460/07, ZOdl., str. I-3251, točka 83).

4 – Glej zlasti sodbo z dne 14. junija 2001 v zadevi Komisija proti Franciji (C-345/99, Recueil, str. I-4493, točka 20) in zgoraj navedeno sodbo Danfoss in AstraZeneca (točka 29).

DDV, ki so se uporabljale pred začetkom veljavnosti Šeste direktive[5].

40. Vendar, kot je navedlo tudi Sodišče, člen 17(6) Šeste direktive predvideva, da so bile izključitve, ki jih lahko države članice ohranijo na podlagi te določbe, zakonite na podlagi Druge direktive, ki je bila predhodnica Šeste direktive[6].

41. Vendar čeprav je bila v členu 11(1) Druge direktive predvidena pravica do odbitka, je odstavek 4 istega člena državam članicam dovoljeval, da iz sistema odbitkov izključijo nekatero blago in storitve, zlasti tiste, ki se lahko izključno ali delno uporabljajo za zasebne potrebe davčnega zavezanca ali njegovega osebja[7].

42. V teh okoliščinah se predložitveni sodišči sprašujeta, ali je v nizozemski zakonodaji, ki se je uporabljala pred začetkom veljavnosti Šeste direktive (tj. pred 1. januarjem 1978) dovolj natančno opredeljeno nekatero blago ali storitve, za katere so izdatki na podlagi te zakonodaje izključeni iz pravice do odbitka DDV.

43. Čeprav Sodišče v okviru postopka za sprejetje predhodne odločbe načeloma ni pristojno za razlago nacionalne zakonodaje za ugotovitev, ali je bila njena vsebina ob začetku veljavnosti Šeste direktive združljiva z navedeno direktivo in Drugo direktivo, lahko ob upoštevanju sodelovanja z nacionalnimi sodišči predložitvenemu sodišču poda vse smernice, ki se mu zdijo potrebne, da bi temu sodišču koristno odgovorilo[8].

44. Obravnavani primer se nanaša na pojasnitev, kaj pomeni izraz *nekatero* blago ali storitve v smislu člena 11(4) Druge direktive in sodne prakse.

45. V zvezi s tem je Sodišče v zgoraj navedeni sodbi Royscot potrdilo, da je Združeno

5 – Glej v tem smislu zlasti zgoraj navedeno sodbo Danfoss in AstraZeneca (točka 30) in sodbo z dne 22. decembra 2008 v zadevi Magoora (C-414/07, ZOdl., str. I-10921, točka 35).

6 – Glej sodbo z dne 5. oktobra 1999 v zadevi Royscot in drugi (C-305/97, Recueil, str. I-6671, točka 21).

7 – Glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Royscot (točka 22) in PARAT Automotive Cabrio (točka 29).

8 – Glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Magoora (točki 32 in 33).

kraljestvo upravičeno uporabilo dovoljenje, ki izhaja iz člena 11(4) Druge direktive, ko je iz pravice do odbitka izključilo nekatero blago, kot so motorna vozila, tudi če so bili zadevni izdatki v celoti poslovne narave[9].

46. Tako je Sodišče izpostavilo vrsto blaga (ali storitev) za določitev izdatkov, za katere se uporablja izključitev pravice do odbitka iz člena 11(4) Druge direktive, pri čemer je pri tem pregledu opustilo merilo namembnosti navedenega blaga (ali storitev), tj. merilo, ali se bo uporabljalo za poslovne in/ali zasebne namene.

47. To je torej razlaga iz zgoraj navedene sodbe Royscot, ki jo je Sodišče v bistvu upoštevalo v sodbi Uudenkaupungin kaupunki[10]. Sodišče je v zadnjenavedeni sodbi na podlagi točk od 21 do 25 zgoraj navedene sodbe Royscot – ki se nanašajo na, naj spomnim, razlago člena 11(4) Druge direktive – sklepalo, da je iz analize razvoja člena 17(6) Šeste direktive razvidno, da se možnost, dana državam članicam z drugim pododstavkom te določbe, nanaša zgolj „na vzdrževanje izključitev odbitkov glede na kategorijo stroškov, opredeljenih s sklicevanjem *na naravo kupljenega blaga ali storitve*, in ne s sklicevanjem na njeno namembnost ali na način njene uporabe“[11].

48. Vprašanje, ali to merilo za opredelitev zadevnega blaga ali storitev s sklicevanjem na njihovo naravo izključuje uporabo drugih meril, je Komisija postavila v pisnih stališčih, nizozemska in grška vlada pa na obravnavi. Te stranke so namreč navedle, da je Sodišče v točki 28 zgoraj navedene sodbe PARAT Automotive Cabrio potrdilo, da je izključitev pravice do odbitka DDV lahko upravičena tudi s sklicevanjem na namen, tj. namembnost zadevnega blaga ali storitev, kar naj bi pomenilo napredek glede na zgoraj navedeno sodbo Uudenkaupungin kaupunki. Te stranke menijo, da bi ta prispevek zgoraj navedene sodbe PARAT Automotive Cabrio v zadevi v glavni stvari C-33/09 imel za posledico, da bi bila izključitev pravice do odbitka DDV, določena v nizozemski zakonodaji za kategorijo poslovnih daril, lahko upravičena.

49. Menim, da Komisija ter nizozemska in grška vlada na podlagi člena 28 zgoraj

9 – Glej zgoraj navedeno sodbo Royscot (točki 23 in 25). Glej tudi sodbo z dne 14. julija 2005 v zadevi Charles in Charles-Tijmens (C-434/03, ZOdl., str. I-7037, točka 34).

10 – Sodba z dne 30. marca 2006 (C-184/04, ZOdl., str. I-3039).

11 – *Idem* (točka 49) (moj poudarek).

navedene sodbe PARAT Automotive Cabrio poskušajo sklepati o posledicah, ki presegajo dejansko vsebino navedene sodbe. Zaradi spodaj navedenih razlogov namreč menim, da te sodbe ni mogoče razlagati, kot v teh zadevah trdijo Komisija ter nizozemska in grška vlada.

50. Opozarjam, da je Sodišče, ki mu je bilo predloženo vprašanje o razlagi člena 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive, v točki 28 zgoraj navedene sodbe PARAT Automotive Cabrio navedlo, da se te določbe „ne sme obravnavati, kot da državi članici dovoljuje ohranitev omejitve pravice do odbitka DDV, ki bi lahko veljala na splošno za kateri koli izdatek, povezan s pridobitvijo blaga, ne glede na njegovo vrsto *ali njegov namen*“ [12].

51. Z vidika besedila te sodbe in v nasprotju z navedbami Komisije v pisnih stališčih, vendar kot je potrdila na obravnavi na podlagi natančnega vprašanja v zvezi s tem, ki ga je postavilo Sodišče, opozarjam, da se izraz „njegov namen“ ne nanaša na „blago“, ampak na izdatek, povezan z nakupom blaga. To je očitno pri branju različice sodbe v jeziku postopka ter na primer francoske in italijanske jezikovne različice [13]. Ta razlaga je smiselna tudi ob upoštevanju člena 27 zgoraj navedene sodbe PARAT Automotive Cabrio, ki se sklicuje na seznam izdatkov iz člena 17(6), prvi pododstavek, Šeste direktive, ki jih je treba glede na to določbo v vsakem primeru izključiti iz pravice do odbitka plačanega vstopnega DDV, tj. zlasti izdatke za luksuzne predmete, razvedrilo in reprezentanco. Zadnji dve vrsti izdatkov sta namreč jasno opredeljeni s svojim namenom. To posledično pojasnjuje sklicevanje na namen izdatka iz točke 28 iste sodbe.

52. Ne glede na to pojasnitev in na splošno menim, da se na podlagi sobesedila točke 28 zgoraj navedene sodbe PARAT Automotive Cabrio ter odnosa med členom 17(6) Šeste direktive in členom 11(4) Druge direktive dodatka izraza „njegov namen“ ne sme razlagati kot dokaz, da Sodišče želi merilu za opredelitev nekaterega blaga ali storitev iz člena 11(4) Druge direktive s sklicevanjem na njihovo vrsto dodati merilo, ki temelji na namenu (v smislu namembnosti) blaga ali storitev ali celo izdatkov, povezanih z nakupom blaga ali storitev.

12 – Moj poudarek.

13 – Italijanska različica je v zvezi s tem posebej jasna: „[…] a qualunque spesa legata all'acquisto di beni, indipendentemente dalla sua natura o dal suo oggetto“.

53. Najprej je namreč treba opozoriti, da je bilo Sodišču v zgoraj navedeni sodbi PARAT Automotive Cabrio med drugim postavljeno vprašanje, ali je bil nacionalni ukrep splošne narave, ki je bil sprejet pred pristopom Republike Madžarske v Evropsko unijo in je izključeval pravico do odbitka celotnega vstopnega DDV v zvezi z vsako pridobitvijo blaga, financirano s subvencijo iz javnih sredstev, združljiv s členom 17 Šeste direktive. Vendar se ob upoštevanju splošne narave nacionalnega ukrepa, ki se je nanašal na vse vrste blaga, seveda ni postavilo vprašanje kot v primeru zadev v glavni stvari, ali je kategorija blaga ali storitev, na katero se nanaša nacionalna zakonodaja, zadostno opredeljena.

54. Poleg tega je treba pojasniti, da je s točko 28 zgoraj navedene sodbe PARAT Automotive Cabrio razložen le člen 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive, pri čemer ni obravnavano vprašanje razlage izraza „nekatero blago ali storitve“ v smislu člena 11(4) Druge direktive.

55. Menim, da je ta presoja potrjena v točki 29 iste sodbe, v kateri je poudarjeno, da je v preteklosti „[zakonodajalec Skupnosti] dovoli[l] izključitev iz sistema odbitkov le za nekatero blago ali nekatere storitve, ne pa splošnih izključitev iz tega sistema.“

56. Kot sem poudaril že v točkah 40 in 41 teh sklepnih predlogov, mora nacionalna zakonodaja, kakršna je zadevna zakonodaja v zadevah v glavni stvari, ki določa izključitev pravice do odbitka DDV in je bila sprejeta pred Šesto direktivo, da bi bila dovoljena, dejansko spadati na področje uporabe člena 17(6), drugi pododstavek, te direktive ter biti poleg tega združljiva z Drugo direktivo, zlasti s členom 11(4), ki se je uporabljala ob sprejetju navedene zakonodaje.

57. Menim, da iz tega izhaja, da točki 28 in 29 zgoraj navedene sodbe PARAT Automotive Cabrio pomenita le, da čeprav člen 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive državam članicam dovoljuje izključitev pravice do odbitka vstopnega DDV, plačanega za izdatke, opredeljene glede na njihovo vrsto ali namen, teh držav ni mogoče oprostiti obveznosti, ki neposredno ali posredno izhaja iz člena 11(4) Druge direktive, da zadostno opredelijo vrsto blaga ali storitev, ki jih zadevajo ti izdatki, saj

bi se v nasprotnem primeru področje uporabe določbe o odstopanju od sistema pravice do odbitka neupravičeno razširilo[14].

58. Posledično in v skladu s sodbo Uudenkaupungin kaupunki gre v zadevah v glavni stvari za preučitev, ali so kategorije izdatkov, ki so na podlagi zadevne zakonodaje izključene iz odbitka plačanega vstopnega DDV, dovolj natančno opredeljene, tj. ali so bile določene s sklicevanjem na vrsto pridobljenega blaga ali storitev.

59. Na splošno opozarjam, da se kraljevi odlok iz leta 1968 poleg posebnih kategorij, ki jih izključuje iz pravice do odbitka, nanaša tudi na blago in storitve, namenjene za vsako drugo zasebno rabo osebja podjetja. Zdi se, da tako ubesedena izključitev temelji na zasebnem namenu blaga ali storitev, in ne na njihovi vrsti, zato ne izpolnjuje zahtev iz člena 11(4) Druge direktive, kot ga razlaga Sodišče.

60. Vendar, kot je v pisnih stališčih poudarila grška vlada, se zadevi v glavni stvari ne nanašata na blago ali storitve, ki spadajo v to splošno kategorijo, ampak na blago ali storitve, ki jih davčni zavezanec uporablja za natančneje opredeljene potrebe svojega osebja, ki so določene v drugih kategorijah, navedenih v kraljevem odloku iz leta 1968.

61. Zato je treba preučiti, ali so te kategorije dovolj natančno opredeljene glede na zahteve iz člena 11(4) Druge direktive.

62. V zvezi z zadevo C-538/08 je zadevna kategorija navedena v členu 1(1)(c) kraljevega odloka iz leta 1968, ki se nanaša na blago ali storitve, ki jih delodajalec uporabi, da svojemu osebju zagotovi „zasebni prevoz“.

14 – Za države članice ustanoviteljice Evropske skupnosti in tiste, ki so se ji pridružile pred 1. januarjem 1978, ki so svojo zakonodajo o izključitvi pravice do odbitka DDV sprejele, ko je Druga direktiva še veljala, je člen 11(4) te direktive še vedno neposredno upošteven. Po drugi strani se za države članice, ki so se Evropski skupnosti pridružile po razveljavitvi Druge direktive s Šesto direktivo, le posredno uporablja merilo „nekatero blago in storitve“ oziroma je, povedano drugače, vključeno v pogoje za uporabo člena 17(6) Šeste direktive.

63. Predložitveno sodišče meni, da analiza razvoja te določbe jasno kaže, da je nacionalni zakonodajalec nameraval hkrati vključiti blago in storitve za zagotovitev zasebnega prevoza ter položaj, ko da davčni zavezanec članu svojega osebja na voljo osebno vozilo.

64. Primerno je opozoriti, da je ta kategorija z dveh vidikov širša od tiste, ki jo je Sodišče obravnavalo v zadevi, v kateri je bila izrečena zgoraj navedena sodba Royscot, v kateri je bila izključitev pravice do odbitka DDV, ki ga je treba plačati pri nakupu motornih vozil, razglašena za združljivo s členom 17(6) Šeste direktive. Po eni strani kategorija, določena v členu 1(1)(c) kraljevega odloka iz leta 1968, vključuje blago ali storitve, ki se uporabljajo za zagotavljanje zasebnega prevoza. Po drugi strani pa ta kategorija ni omejena na osebna motorna vozila, ampak lahko vključuje tudi, kot je ugotovilo predložitveno sodišče, položaj, ko davčni zavezanec daje na voljo vozila za prevoz članov osebja od njihovega prebivališča na delovno mesto.

65. Vendar to ne pomeni, da je zadevna kategorija opredeljena preveč splošno.

66. Prvič, precej nesporno je, da lahko ta kategorija vodi k izključitvi vsega ali skoraj vsega blaga ali storitev iz pravice do odbitka in izniči vsebino splošnega sistema, določenega v členu 17(2) Šeste direktive[15].

67. Drugič, ker navedena kategorija vključuje zagotavljanje zasebnega prevoza za člane osebja davčnega zavezanca, nedvomno pomeni dovolj natančno opredelitev blaga, ki ga zadevajo sporni izdatki v zadevi v glavni stvari, ki se – naj spomnim – nanaša na izključitev pravice do odbitka DDV, ki ga je davčni zavezanec plačal ob nakupu vozil, delno namenjenih zasebni rabi članov njegovega osebja.

68. Kar zadeva kategorije, na katere se nanaša zadeva C-33/09, prav tako menim, da kategoriji v zvezi z „zagotavljanjem hrane in pijače osebju davčnega zavezanca“ in „zagotavljanjem namestitve osebju davčnega zavezanca“ ustrezno izpolnjujeta zahteve iz člena 11(4) Druge direktive.

15 – V zvezi s tem glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Royscot (točka 24) ter Charles in Charles-Tijmens (točka 33).

69. V nasprotju z navedbami tožeče stranke v postopku v glavni stvari v tej isti zadevi, kar zadeva kategorijo v zvezi z zagotavljanjem hrane in pijače, po eni strani menim, da se blaga ali storitev, ki jih zadeva ta kategorija, ne sme obravnavati posamezno in/ali izčrpno naštevati. Glede na podatke, ki jih je zagotovilo predložitveno sodišče, je jasno, da so v to kategorijo vključena živila ter blago in storitve, namenjeni proizvodnji in pripravi hrane in pijače. Zato se mi zdi ta kategorija blaga ali storitev dovolj določljiva in določena, in sicer implicitno, glede na njihovo vrsto.

70. Poleg tega ugotavljam, da Sodišče v zgoraj navedeni sodbi Danfoss in AstraZeneca ni ugotovilo obstoja načelne ovire v zvezi z izključitvijo pravice do odbitka DDV na nakupe in podobne transakcije v zvezi s „hrano lastnika podjetja in zaposlenih v podjetju“, ki spada na področje uporabe odstopanja iz člena 17(6) Šeste direktive.

71. Po drugi strani se strinjam s presojo predložitvenega sodišča glede kategorije v zvezi z „zagotavljanjem namestitve osebju davčnega zavezanca“, ki glede na navedbe predložitvenega sodišča vključuje dajanje na voljo namestitve članom osebja delodajalca kot tako in tudi stroške, ki nastanejo ob uporabi storitev agencije ali posrednikov, ki omogočajo to dajanje na voljo. Menim, da gre pri tem za kategorijo, ki je implicitno dovolj opredeljena glede na vrsto zadevnega blaga in storitev.

72. Vendar po drugi strani močno dvomim, da sta dovolj opredeljeni ostali dve sporni kategoriji, tj. kategorija v zvezi z „omogočanjem dejavnosti za sprostitev osebja [davčnega zavezanca]“ iz člena 1(1)(c) kraljevega odloka iz leta 1968 in kategorija v zvezi z „dajanjem promocijskih daril ali dajanjem drugih daril tistim, ki – če se jim obračuna ali bi se jim obračunal prometni davek – niso upravičeni do odbitka v celoti ali v obsežnem delu“ iz člena 1(1)(b) navedenega kraljevega odloka.

73. Ti kategoriji sta namreč opredeljeni glede na njihov namen, tj. njihovo namembnost, ne da bi bila ali bi lahko bila poleg tega vsaj na splošno objektivno določena vrsta zadevnega blaga ali storitev. V nasprotju s tem, kar je v pisnih stališčih zagovarjala nizozemska vlada, zlasti ni nobenega indica, na podlagi katerega bi bilo mogoče trditi, da je kategorija

promocijskih daril omejena na luksuzne predmete. V nasprotju s tem se zdi, da to trditev izpodbija člen 1(2) kraljevega odloka iz leta 1968, v katerem je določeno, da je treba kot „promocijska darila“ ali „druge ugodnosti“ razumeti „vse blago in storitve, ki jih podjetnik zagotovi v okviru svojih poslovnih odnosov ali iz velikodušnosti do drugih“.

74. Ob upoštevanju zgoraj navedenih ugotovitev menim, da je treba člen 11(4) Druge direktive in člen 17(6) Šeste direktive razlagati tako, da je država članica, ki je izkoristila v teh členih določeno možnost izključiti odbitek za kategorije izdatkov, ki so opisani kot izdatki za:

– „zagotavljanje zasebnega prevoza osebju delodajalca“,

– „zagotavljanje hrane in pijače osebju delodajalca“,

– „zagotavljanje namestitve osebju delodajalca“,

izpolnila pogoj, s katerim ji je naloženo, da določi dovolj opredeljeno kategorijo blaga in/ali storitev vsaj z implicitnim sklicevanjem na vrsto navedenega blaga in/ali storitev.

Po drugi strani ta pogoj ni izpolnjen, če država članica izključi pravico do odbitka plačanega vstopnega DDV, ki se nanaša na kategoriji izdatkov, ki so opisani kot izdatki za:

– „omogočanje dejavnosti za sprostitev osebja delodajalca“,

– „[dajanje] promocijskih daril ali […] drugih daril tistim, ki – če se jim obračuna ali bi se jim obračunal prometni davek – niso upravičeni do odbitka v celoti ali v obsežnem delu“.

B – *Drugi vprašanji, postavljeni v obeh zadevah*

75. Predložitveni sodišči z drugima vprašanjema, v katerih so uporabljeni enaki izrazi, v bistvu sprašujeta, ali je treba, če se popolna

izključitev pravice do odbitka DDV odobri za eno ali več kategorij izdatkov, obravnavanih v odgovoru na prvi vprašanji za predhodno odločanje, določbe Šeste direktive razlagati tako, da nasprotujejo delni izključitvi pravice do odbitka DDV, kot izhaja iz nacionalne zakonodaje, sprejete pred začetkom veljavnosti navedene direktive.

76. Ob upoštevanju splošne narave možnosti, ki je zagotovljena državam članicam s členom 17(6) Šeste direktive in jim omogoča ohranitev vseh izključitev pravice do odbitka iz njihove nacionalne zakonodaje, ki se je uporabljala pred začetkom veljavnosti Šeste direktive, po eni strani in pregovora, da „kdor lahko naredi več, lahko tudi manj“, po drugi strani menim, da države članice nič ne ovira, da po sprejetju izključitve pravice do odbitka DDV ne bi omejila obsega njene uporabe.

77. Menim, da je taka možnost v skladu z duhom Šeste direktive. Če je Sodišče potrdilo, da člen 17 Šeste direktive države članice ne ovira pri omejevanju obsega ali področja uporabe izključitev, ki so obstajale *po začetku veljavnosti Šeste direktive,* ker je njihova ukinitev cilj člena 28(4) navedene direktive[16], je iz tega namreč smiselno sklepati, da določbe Šeste direktive, zlasti člen 17(2) navedene direktive, ne nasprotujejo niti sprejetju nacionalne zakonodaje, ki določa delno izključitev pravice do odbitka plačanega vstopnega DDV, *pred samim začetkom veljavnosti te direktive.*

78. Zato menim, da je treba člen 17(6) Šeste direktive razlagati tako, da državi članici dovoljuje ohranitev delne izključitve pravice do odbitka plačanega vstopnega DDV za izdatke v zvezi z nekaterim blagom ali storitvami, ki je bila uvedena z nacionalno zakonodajo, sprejeto pred začetkom veljavnosti Šeste direktive.

C – *Tretje vprašanje, postavljeno v zadevi C-33/09*

79. Tretje vprašanje, ki ga je predložitveno sodišče postavilo v zadevi C-33/09, se nanaša

16 – Glej zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Franciji (točki 21 in 22); sodbo z dne 8. januarja 2002 v zadevi Metropol in Stadler (C-409/99, Recueil, str. I-81, točka 45) in zgoraj navedeni sodbi Danfoss in AstraZeneca (točka 32) in Magoora (točka 36).

le na poseben položaj delne izključitve pravice do odbitka DDV za kategorijo izdatkov v zvezi z „zagotavljanjem hrane in pijače“ članom osebja davčnega zavezanca, določeno v členu 1(1)(c) kraljevega odloka iz leta 1968.

80. Opozarjam, da predložitveno sodišče s tem vprašanjem sprašuje, ali je treba člen 17(6) Šeste direktive razlagati tako, da državi članici prepoveduje spremembo delne izključitve pravice do odbitka DDV glede kategorije izdatkov v zvezi z „zagotavljanjem hrane in pijače“, katere namen je načeloma omejiti njen obseg, vendar pa ni mogoče izključiti, da se v posameznem primeru in za zadevno davčno leto področje uporabe navedene izključitve razširi ob upoštevanju pavšalnosti spremenjene ureditve.

81. V zvezi z navedeno kategorijo – ki se mi zdi dovolj opredeljena, kot sem navedel pri analizi prvih vprašanj za predhodno odločanje zgoraj – ni sporno, da je bil kraljevi odlok iz leta 1968 po začetku veljavnosti Šeste direktive spremenjen.

82. Prav tako ni sporno, kot izhaja iz predložitvene odločbe in kot je na obravnavi pred Sodiščem potrdila tožeča stranka v zadevi v glavni stvari, da se je s spremembami, ki so bile uvedene v zvezi z izključitvijo pravice do odbitka DDV za izdatke v zvezi z oskrbo hrane in pijače, na splošno omejilo področje uporabe navedene izključitve.

83. Vendar taka omejitev obsega uporabe izključitve pravice do odbitka v skladu s sodno prakso spada na področje uporabe odstopanja od člena 17(6) Šeste direktive, čeprav je bila ta omejitev sprejeta po začetku veljavnosti Šeste direktive[17]. Kot je bilo že navedeno, je omejitev obsega uporabe takega odstopanja od načela pravice do odbitka DDV iz člena 17(2) Šeste direktive namreč v skladu s ciljem te direktive.

84. Zdi se mi, da ta splošna presoja ni v nasprotju z možnostjo, ki jo je izpostavilo predložitveno sodišče, vendar v zvezi s katero ni sporno, da v zadevi v glavni stvari ni upoštevna, da lahko v izjemnem primeru nova pavšalna ureditev delne izključitve, uvedena po začetku veljavnosti Šeste direktive, zaradi

17 – Zgoraj navedene sodbe Komisija proti Franciji (točka 22); Danfoss in AstraZeneca (točka 32); Magoora (točka 36) in Puffer (točka 85).

pogojev uporabe te nove ureditve vodi k manj ugodnemu gospodarskemu rezultatu kot v prejšnji ureditvi.

85. V zvezi s tem opozarjam, da bi se glede na navedbe predložitvenega sodišča in pisna stališča nizozemske vlade tak položaj lahko pojavil le v primeru, ko bi davčni zavezanec zagotavljal hrano in pijačo članom svojega osebja, ne da bi prispeval k njuni pripravi ali omogočil njuno zaužitje, pri čemer bi bila v istem poslovnem letu presežena zgornja meja 500 NLG (približno 227 EUR) na člana osebja.

86. Vendar menim, da zgolj možnost, da bi se tak primer lahko pojavil, ne more voditi k izključitvi uporabe odstopanja iz člena 17(6) Šeste direktive, ker je, kot je navedlo predložitveno sodišče, sprememba, izvedena po začetku veljavnosti navedene direktive, za davčnega zavezanca na splošno bolj ugodna kot ureditev, ki se je uporabljala pred tem datumom. Niti dokazani obstoj takega posameznega ali izjemnega primera namreč ne vpliva na načelo, v skladu s katerim je sprememba nacionalne zakonodaje, sprejeta po začetku veljavnosti Šeste direktive, omejila področje uporabe izključitev, ki so obstajale pred tem.

87. Po drugi strani menim, kot je upravičeno ugotovila Komisija, da mora sodišče, ko obravnava izjemen in trenutno hipotetičen primer, ki ga predvideva predložitveno sodišče, v skladu s svojo obveznostjo na podlagi prava Skupnosti določbe notranjega prava razlagati čim bolj ob upoštevanju besedila in namena Šeste direktive, da se dosežejo želeni rezultati iz te direktive[18].

88. Zato menim, da je treba člen 17(6) Šeste direktive razlagati tako, da državi članici dovoljuje, da po začetku veljavnosti navedene direktive spremeni izključitev pravice do odbitka DDV glede kategorije izdatkov, kot je v postopku v glavni stvari kategorija v zvezi s hrano in pijačo, ki jo davčni zavezanec zagotavlja članom svojega osebja, pri čemer je namen te spremembe načeloma omejiti njen obseg, vendar pa ni mogoče izključiti, da se v posameznem primeru in zadevnem davčnem letu, ki v postopku v glavni stvari ni upoštevno, obseg uporabe navedene izključitve razširi ob upoštevanju pavšalnosti spremenjene ureditve.

18 – V zvezi s to obveznostjo glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Magoora (točka 44 in navedena sodna praksa).

VI – Predlog

89. Ob upoštevanju zgoraj navedenih ugotovitev predlagam, naj se na vprašanja za predhodno odločanje, ki sta jih postavila Hoge Raad der Nederlanden in Gerechtshof Amsterdam, odgovori:

1. Člen 11(4) Druge direktive Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Struktura in postopek uporabe skupnega sistema davka na dodano vrednost ter člen 17(6) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da je država članica, ki je izkoristila v teh členih določeno možnost izključiti odbitek za kategorije izdatkov, ki so opisani kot izdatki za:

   – „zagotavljanje zasebnega prevoza osebju delodajalca“,

   – „zagotavljanje hrane in pijače osebju delodajalca“;

   – „zagotavljanje namestitve osebju delodajalca“,

izpolnila pogoj, s katerim ji je naloženo, da določi dovolj opredeljeno kategorijo blaga in/ali storitev vsaj z implicitnim sklicevanjem na vrsto navedenega blaga in/ali storitev.

Po drugi strani ta pogoj ni izpolnjen, če država članica izključi pravico do odbitka plačanega vstopnega DDV, ki se nanaša na kategoriji izdatkov, ki so opisani kot izdatki za:

– „omogočanje dejavnosti za sprostitev osebja delodajalca“,

– „[dajanje] promocijskih daril ali […] drugih daril tistim, ki – če se jim obračuna ali bi se jim obračunal prometni davek – niso upravičeni do odbitka v celoti ali v obsežnem delu.“

2. Člen 17(6) Šeste direktive je treba razlagati tako, da državi članici dovoljuje ohranitev delne izključitve pravice do odbitka plačanega vstopnega DDV za izdatke v zvezi z nekaterim blagom ali storitvami, ki je bila uvedena z nacionalno zakonodajo, sprejeto pred začetkom veljavnosti Šeste direktive.

3. Člen 17(6) Šeste direktive je treba razlagati tako, da državi članici dovoljuje, da po začetku veljavnosti navedene direktive spremeni izključitev pravice do

odbitka DDV glede kategorije izdatkov, kot je v postopku v glavni stvari v zadevi C-33/09 kategorija v zvezi s hrano in pijačo, ki jo davčni zavezanec zagotavlja članom svojega osebja, pri čemer je namen te spremembe načeloma omejiti njen obseg, vendar pa ni mogoče izključiti, da se v posameznem primeru in zadevnem davčnem letu, ki v postopku v glavni stvari ni upoštevno, obseg uporabe navedene izključitve razširi ob upoštevanju pavšalnosti spremenjene ureditve.