CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL PAOLO MENGOZZI prezentate la 28 ianuarie 2010[1]

I — Introducere

1. Prin intermediul întrebărilor adresate în prezentele cauze conexate, se solicită să se stabilească care este interpretarea dată de Curte articolului 11 alineatul (4) din A doua directivă 67/228/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Structura și procedurile de aplicare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată[2], precum și articolului 17 alineatul (6) din A șasea directivă.

2. Aceste întrebări au fost formulate în cadrul unor litigii în care, în esență, sunt în discuție anumite categorii de cheltuieli ale persoanelor supuse la plata TVA-ului efectuate în favoarea membrilor propriului personal pentru care reglementarea olandeză, adoptată înainte de intrarea în vigoare a celei de A șasea directive, exclude parțial dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte.

II — Cadrul juridic

A — *Dreptul comunitar*

3. Articolul 11 alineatul (1) din A doua directivă prevedea:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în interesul întreprinderii sale, persoana impozabilă are dreptul să deducă din taxa pe care o datorează:

(a) taxa pe valoarea adăugată care îi este facturată pentru bunurile care îi sunt livrate și pentru serviciile care îi sunt prestate;

1 — Limba originală: franceza.

2 — JO 71, p. 1303. Această directivă a fost abrogată începând cu 1 ianuarie 1978 prin Directiva 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă").

[…]" [traducere neoficială]

4. Articolul 11 alineatul (4) din A doua directivă preciza:

„Pot fi excluse de la regimul de deduceri anumite bunuri și servicii, și anume cele care sunt susceptibile să fie utilizate exclusiv sau parțial în folosul propriu al persoanei impozabile sau al personalului său." [traducere neoficială]

5. Articolul 2 din A șasea directivă prevede:

„Sunt supuse taxei pe valoarea adăugată:

1. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

2. importul de bunuri." [traducere neoficială]

6. Articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă are următorul cuprins:

„Se consideră prestări de servicii cu titlu oneros următoarele:

(a) utilizarea în folosul propriu a bunurilor care constituie o parte din activele folosite în cadrul unei activități economice de către persoanele impozabile sau de către personalul acestora sau, mai general, utilizarea acestora în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității sale, atunci când taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial;

(b) prestarea gratuită de servicii de către persoanele impozabile în folosul propriu sau al personalului acestora sau, mai general, în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice.

Statele membre pot deroga de la dispozițiile prezentului alineat, cu condiția ca această derogare să nu ducă la denaturarea concurenței." [traducere neoficială]

7. Articolul 17 alineatele (2) și (6) din A șasea directivă prevede:

„(2) În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din valoarea TVA-ului, pe care are obligația de a o plăti:

(a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[…]

(6) În termen de cel mult patru ani de la data intrării în vigoare a prezentei directive, Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, stabilește cheltuielile care nu dau drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată. În niciun caz, nu se acordă dreptul de deducere a taxei pentru cheltuielile care nu sunt legate strict de activitatea economică desfășurată, precum cheltuielile de lux, divertisment sau spectacole.

Până la intrarea în vigoare a normelor menționate anterior, statele membre pot continua să aplice toate excluderile prevăzute de legislațiile lor naționale la intrarea în vigoare a prezentei directive.” [traducere neoficială]

B — *Dreptul național*

8. Articolul 2 din Wet op de omzetbelasting 1968 (Legea olandeză din 1968 privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „Legea TVA”) prevede:

„Taxa aplicată pe livrările de bunuri și prestările de servicii către operatorul economic, pe achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate de către acesta, precum și pe importurile de mărfuri ce îi erau destinate se deduce din taxa datorată pe livrările de bunuri și prestările de servicii.”

9. Articolul 15 din Legea TVA prevede:

„1. Taxa prevăzută la articolul 2 și dedusă de operatorul economic corespunde:

a) taxei care a fost înregistrată în contabilitate pe baza unei facturi emise, conform normelor în vigoare, de către alți operatori economici, în cursul perioadei din declarație, pentru livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate de aceștia în favoarea operatorului economic;

[…]”

10. Articolul 16 alineatul 1 din Legea TVA prevede:

„Deducerea avută în vedere la articolul 15 alineatul 1 primul paragraf poate fi, în anumite cazuri, integral sau parțial exclusă prin decret regal pentru a evita ca bunuri și servicii afectate cheltuielilor de lux, necesităților persoanelor care nu au calitatea de operatori economici […] să fie integral sau parțial scutite de taxă.”

11. Potrivit articolului 1 din Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting (1968) (Decretul regal din 1968 privind excluderea deducerilor de TVA, denumit în continuare „decretul regal din 1968”), în versiunea în vigoare în perioada 1 ianuarie 1969-31 decembrie 1979, deducerea prevăzută la articolul 15 alineatul 1 din Legea TVA nu era autorizată în cazurile și în măsura în care bunurile și serviciile erau utilizate în scopul de a oferi:

„1. […]

a) cadouri de afaceri sau de a acorda alte gratificații persoanelor care, dacă ar fi fost obligate să achite taxa pe valoarea adăugată corespunzătoare, nu ar fi putut să o deducă în întregime sau, cel puțin, să deducă o parte substanțială din aceasta;

b) personalului operatorului economic hrană și băutură, locuințe, remunerație în natură, posibilitatea de a lua parte la activități sportive și de divertisment sau un mijloc de transport individual sau în

scopul altor activități private ale acestui personal.

2. Prin «cadouri de afaceri» sau «alte gratificații» se înțeleg toate prestațiile furnizate de operatorul economic în cadrul relațiilor sale de afaceri sau ca fiind liberalități față de ceilalți, fără plata unei contravalori sau în schimbul unei contravalori inferioare costului de achiziție sau de producție sau, în cazul serviciilor, prin prețul de cost al acestora fără taxa pe valoarea adăugată."

12. Articolul 2 din decretul regal din 1968 prevede:

„Dacă operatorul economic a facturat o remunerație pentru o prestație precum cele prevăzute la articolul 1 [alineatul 1] litera b) sau c), iar în acest temei este datorat un cuantum de taxă pe valoarea adăugată, deducerea este autorizată până la concurența cuantumului taxei datorate în temeiul acestei prestații."

13. Articolul 3 din decretul regal din 1968, în versiunea în vigoare până la 31 decembrie 1979, preciza:

„Dacă totalul costurilor de achiziție sau de producție sau prețul de cost, fără taxa pe valoarea adăugată, al tuturor prestațiilor, astfel cum sunt prevăzute la articolul 1 [alineatul 1] litera b) sau c), furnizate de operatorul economic în cursul unui exercițiu contabil unei aceleiași persoane nu depășește 250 de florini, prestațiile în discuție nu intră în domeniul de aplicare al prezentului decret."

14. Cu începere de la 1 ianuarie 1980, decretul regal din 1968 a fost modificat pentru a institui un regim special pentru furnizarea de hrană și de băutură, celelalte dispoziții ale decretului menționat nefiind modificate.

15. Astfel, începând cu 1 ianuarie 1980, furnizarea de hrană și de băutură a fost exclusă de la articolul 1 alineatul 1 litera c) din decretul regal din 1968. Articolul 3 din acesta din urmă a fost renumerotat ca fiind articolul 4, iar un nou articol 3, care prevedea neaplicarea deducerii TVA-ului pe furnizarea de hrană și

de băutură, a fost introdus. Suma menționată la fostul articol 3 (noul articol 4) s-a modificat de la 250 de florini la 500 de florini.

16. În consecință, noile dispoziții ale decretului menționat au următorul cuprins:

Articolul 3

„1. Dacă bunurile și serviciile sunt utilizate de operatorul economic pentru a oferi personalului său hrană și băutură și acesta facturează pentru această prestație o sumă inferioară sumei definite la alineatul 2, deducerea este exclusă până la nivelul de 6 % din diferența dintre această sumă și suma facturată.

2. Suma prevăzută la alineatul 1 corespunde costului achiziției de hrană și de băutură, fără taxa pe valoarea adăugată, majorat cu 25 %. Dacă operatorul economic a produs chiar el hrana și băutura, în locul costului de achiziție a hranei și a băuturii, trebuie luat în considerare costul de achiziție a materiilor prime utilizate."

Articolul 4

„1. Dacă totalul costurilor de achiziție sau de producție sau prețul de cost, fără taxa pe valoarea adăugată, al tuturor prestațiilor, astfel cum sunt prevăzute la articolul 1 alineatul 1 litera b) sau c), furnizate de operatorul economic în cursul unui exercițiu contabil unei aceleiași persoane și procentul din diferența prevăzută la articolul 3 alineatul 1 privind persoana menționată nu depășesc 500 de florini, prestațiile în discuție și acest procent din diferență nu sunt luate în considerare pentru aplicarea prezentului decret.

2. Pentru calculul sumei totale vizate la primul alineat, diferența prevăzută la articolul 3 alineatul 1 nu este luată în considerare dacă, pentru furnizarea de hrană și de băutură personalului operatorului economic, deducerea a fost exclusă în temeiul articolului 3."

III — Acțiunile principale și întrebările preliminare

A — *Cauza C-538/08, X Holding*

17. X Holding a achiziționat, în cursul perioadei 1 ianuarie 1997-31 decembrie 1999, 34 de autoturisme de la diferiți dealeri de automobile. Aceasta a păstrat automobilele pentru o perioadă limitată și le-a revândut ulterior.

18. X Holding a dedus integral TVA-ul care îi fusese facturat la achiziția automobilelor. Aceasta a achitat prin intermediul unei declarații TVA-ul aferent livrării fiecărui automobil.

19. La 10 iulie 2001, s-a deschis o anchetă privind exactitudinea declarațiilor de TVA depuse de X Holding în timpul anilor în discuție. Într-un raport din 13 noiembrie 2002, administrația fiscală a concluzionat că majoritatea automobilelor achiziționate nu fuseseră afectate necesităților întreprinderii și că X Holding solicitase, în consecință, în mod greșit acordarea unui drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte. În consecință, s-a adoptat o decizie de impunere privind TVA-ul stabilit suplimentar în valoare de 887 852 NLG (402 889 de euro).

20. X Holding a introdus o reclamație împotriva acestei decizii. În cadrul reexaminării efectuate în această privință, administrația fiscală a considerat că 4 din cele 34 de automobile fuseseră achiziționate și utilizate în cadrul întreprinderii exclusiv în scopuri profesionale. În aceste condiții, a fost recunoscută deducerea TVA-ului achitat în amonte la achiziția acestor 4 automobile. Prin urmare, decizia de impunere privind TVA-ul stabilit suplimentar a fost modificată, cuantumul TVA-ului datorat ridicându-se astfel la 856 605 NLG (388 710 euro).

21. X Holding a formulat apel împotriva acestei decizii în fața Gerechtshof Amsterdam. Această instanță a statuat că cele 30 de automobile care au făcut obiectul unei decizii de impunere privind TVA-ul stabilit suplimentar erau utilizate atât în interes profesional, cât și în interes privat. Așadar, Gerechtshof a confirmat validitatea deciziei de impunere menționate privind TVA-ul stabilit suplimentar.

22. Hoge Raad der Nederlanden, sesizat în ultimă instanță împotriva deciziei

Gerechtshof, a arătat că articolul 11 alineatul (4) din A doua directivă permitea statelor membre să excludă din regimul de deduceri anumite bunuri și servicii, și anume cele care sunt susceptibile să fie utilizate exclusiv sau parțial în folosul propriu al persoanei impozabile sau al personalului său. Această dispoziție ar fi autorizat, așadar, statele membre să excludă din regimul menționat anumite categorii de automobile, dar nu le-ar fi permis să excludă toate aceste bunuri în măsura în care acestea sunt utilizate în folosul propriu al persoanei impozabile. Astfel, posibilitatea acordată nu ar fi vizat decât excluderile privind categoriile de cheltuieli definite prin raportare la natura bunului sau a serviciului, iar nu prin raportare la afectarea dată sau la modalitățile de afectare.

23. Hoge Raad a observat de asemenea că limitarea deducerii înscrise la articolul 1 alineatul 1 litera c) din decretul regal din 1968 privește și bunuri și servicii utilizate în alte scopuri private de către acest personal și la plata în natură a salariului. Această limitare nu ar fi suficient de precisă în ansamblu și ar fi prea largă, în măsura în care regimul privește toate bunurile utilizate în folos propriu. Cu toate acestea, dispoziția menționată ar defini mai specific anumite categorii de bunuri și de servicii. Acest lucru ar fi în special valabil pentru bunurile și serviciile utilizate pentru a oferi un mijloc de transport individual. Analiza genezei acestei dispoziții ar arăta că legiuitorul național avusese în vedere atât bunurile și serviciile utilizate pentru a oferi un mijloc de transport individual, cât și punerea la dispoziție a unui autoturism de către o persoană impozabilă unui membru al personalului său.

24. În aceste condiții, Hoge Raad a suspendat judecarea cauzei și a adresat Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 11 alineatul (4) din A doua directivă și articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că un stat membru care a intenționat să facă uz de posibilitatea prevăzută de aceste dispoziții de a nu aplica (sau de a continua să nu aplice) dreptul de deducere categoriilor de cheltuieli care sunt descrise prin faptul că «oferă un mijloc de transport individual» a respectat condiția de a desemna o categorie de bunuri și de servicii definite în mod suficient?

2) Dacă răspunsul la prima întrebare este afirmativ, articolul 6 alineatul (2) și articolul 17 alineatele (2) și (6) din A șasea directivă permit ca o dispoziție legală națională precum cea în cauză, adoptată înainte de intrarea în vigoare a acestei directive, să prevadă că o persoană impozabilă nu poate deduce integral TVA-ul

plătit în momentul achiziționării anumitor bunuri și servicii care sunt utilizate parțial în scopuri profesionale și parțial în scopuri private de către personal, ci îl poate deduce numai până la concurența TVA-ului aferent utilizării în scopuri profesionale?"

B — *Cauza C-33/09, Oracle Nederland*

25. Oracle este un furnizor mondial de produse pentru baze de date pentru întreprinderi.

26. În luna mai 2005, Oracle a furnizat, contra plată, hrană și băutură personalului său pentru care întreprinderea a identificat un cuantum de TVA achitat în amonte de 3 977 de euro, care a fost înscris în declarația sa fiscală. În aceeași perioadă, Oracle a achiziționat și serviciile unui disc-jockey pentru o sărbătoare a personalului și a efectuat o misiune de căutare de locuință în favoarea unuia dintre salariații săi, sumele de TVA plătite pentru aceste cheltuieli ridicându-se la 850 de euro și, respectiv, la 380 de euro. În sfârșit, Oracle a oferit de asemenea, drept cadou de afaceri, un abonament la golf unor terți față de întreprindere, pentru care societatea a înscris în declarația fiscală din mai 2005 un TVA în cuantum de 256 de euro.

27. Litigiul dintre Oracle și Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi privește TVA-ul datorat în amonte pentru cheltuielile enumerate la punctul precedent, acesta din urmă considerând că, potrivit dispozițiilor din Legea TVA și din decretul regal din 1968, deducerea TVA-ului achitat în amonte nu trebuia aplicată pentru categoriile de cheltuieli care sunt enumerate acolo.

28. Această apreciere a fost contestată de Oracle în fața Rechtbank Haarlem, care a admis în parte acțiunea în privința cheltuielilor legate de abonamentul la golf, „cadourile de afaceri" constituind o categorie insuficient determinată pentru a fi de natură să limiteze dreptul de deducere. Rechtbank Haarlem a respins celelalte capete de cerere ale acțiunii.

29. Atât Oracle, cât și administrația fiscală olandeză au introdus apel împotriva deciziei Rechtbank Haarlem.

30. În această privință, Oracle a susținut în special că dispozițiile pertinente din reglementarea olandeză, care exclud sau restrâng dreptul de deducere a TVA-ului aferent bunurilor și serviciilor în discuție, nu sunt conforme cu articolul 11 alineatul (4) din A doua directivă și cu articolul 6 alineatele (2) și (6) din A șasea directivă. În ceea ce o privește, administrația fiscală olandeză a susținut că neaplicarea dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte se întemeiază pe o dispoziție națională adoptată înainte de intrarea în vigoare a celei de A șasea directive, dar care se aplică încă, potrivit posibilității oferite statelor membre de articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă.

31. În aceste condiții, Gerechtshof te Amsterdam a suspendat judecarea cauzei și a adresat Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 11 alineatul (4) din A doua directivă și articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că un stat membru care a intenționat să recurgă la posibilitatea prevăzută de aceste dispoziții de a nu aplica (sau de a continua să nu aplice) dreptul de deducere în privința categoriilor de cheltuieli care sunt descrise drept cheltuieli pentru:

— «furnizarea de hrană și de băutură personalului operatorului economic»;

— «cadouri de afaceri sau alte cadouri oferite persoanelor care nu ar putea beneficia de deducerea integrală sau a unei părți substanțiale a taxei care le este aplicată sau care le-ar fi aplicată»;

— «furnizarea de locuințe personalului operatorului economic»;

— «oferirea de activități de divertisment personalului operatorului economic»,

a îndeplinit condiția de a desemna o categorie de bunuri și servicii suficient definite?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare în privința uneia dintre categoriile de cheltuieli menționate, articolul 6 alineatul (2) și articolul 17 alineatele (2) și (6) din A șasea directivă permit unei dispoziții naționale precum cea în discuție, care a fost adoptată înainte de intrarea în vigoare a acestei directive, să prevadă că o persoană impozabilă

nu poate deduce integral taxa plătită la achiziționarea anumitor bunuri și servicii întrucât a fost facturată contravaloarea acestora, inclusiv taxa, ci o poate deduce numai până la concurența taxei datorate în temeiul acelei prestații?

3) În cazul în care, în privința «furnizării de hrană și de băutură personalului operatorului economic», este îndeplinită condiția desemnării unei categorii de bunuri și servicii suficient definite, articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă se opune unei modificări a regimului în vigoare privind nedeductibilitatea TVA-ului atunci când, prin această modificare, se poate prezuma că neaplicarea dreptului de deducere este în principiu restrânsă, fiind însă posibil ca, într-un caz individual și într-un anumit exercițiu fiscal, domeniul de aplicare al limitării dreptului de deducere să fie extins, în special având în vedere caracterul forfetar al regimului modificat?"

IV — Procedura în fața Curții

32. Potrivit articolului 23 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, guvernele elen și olandez, precum și Comisia Comunităților Europene au depus observații scrise în cauzele C-538/08 și C-33/09. Reclamanta din acțiunea principală în cauza C-33/09 a depus de asemenea observații scrise în cauza menționată.

33. Prin Ordonanța președintelui Curții din 17 iunie 2009, cauzele C-538/08 și C-33/09 au fost conexate pentru buna desfășurare a procedurii orale și în vederea pronunțării hotărârii.

34. Pledoariile reclamantei din acțiunea principală în cauza C-33/09, ale guvernelor elen și olandez, precum și a Comisiei au fost ascultate în ședința publică din 3 decembrie 2009.

V — Analiza juridică

35. Întrucât primele întrebări adresate în cauza C-33/09 nu diferă în privința cuprinsului față de cele adresate în cauza C-538/08 decât din punctul de vedere al diferenței dintre bunurile și serviciile în discuție în acțiunile principale, considerăm că trebuie să fie examinate împreună. Numai cea de a treia

întrebare adresată în cauza C-33/09 merită să primească o abordare separată.

A — *Cu privire la primele întrebări adresate în cele două cauze*

36. Prin intermediul primelor întrebări, instanțele de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 11 alineatul (4) din A doua directivă și articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă pot fi interpretate în sensul că autorizează un stat membru să excludă de la aplicarea dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte diferite categorii de bunuri sau de servicii enumerate în reglementarea sa națională, aplicabilă anterior intrării în vigoare a celei de A șasea directive, având în vedere conținutul categoriilor menționate.

37. Trebuie amintit mai întâi că principiul dreptului de deducere a TVA-ului, astfel cum acesta este prevăzut în mod expres și precis la articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă, este totuși limitat prin dispoziția derogatorie prevăzută la articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă. În temeiul acestei dispoziții, statele membre sunt autorizate să mențină la data intrării în vigoare a directivei menționate legislația lor existentă în materie de nedeductibilitate a TVA-ului până la momentul stabilirii de către Consiliu a dispozițiilor prevăzute la acest articol[3].

38. Cu toate acestea, întrucât niciuna dintre propunerile prezentate de Comisie Consiliului în temeiul articolului 17 alineatul (6) primul paragraf din A șasea directivă nu a fost adoptată de acesta din urmă, statele membre pot menține legislația lor existentă în materie de nedeductibilitate a TVA-ului până la momentul în care legiuitorul comunitar stabilește un regim comunitar al cazurilor de nedeductibilitate și realizează astfel armonizarea progresivă a legislațiilor naționale în materie de TVA. În consecință, în prezent, dreptul comunitar nu cuprinde nicio dispoziție care enumeră cheltuielile pentru care nu se acordă dreptul de deducere TVA-ului[4].

39. Cu alte cuvinte, articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă cuprinde o clauză „standstill” care prevede menținerea unor cazuri naționale de nedeductibilitate

3 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 8 ianuarie 2002, Metropol și Stadler (C-409/99, Rec., p. I-81, punctele 43 și 44), Hotărârea din 11 decembrie 2008, Danfoss și AstraZeneca (C-371/07, Rep., p. I-9549, punctele 27 și 28), precum și Hotărârea din 23 aprilie 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, Rep., p. I-3459, punctele 17 și 21), și Hotărârea Puffer (C-460/07, Rep., p. I-3251, punctul 83).

4 — A se vedea în special Hotărârea din 14 iunie 2001, Comisia/Franța (C-345/99, Rec., p. I-4493, punctul 20), și Hotărârea Danfoss și AstraZeneca, citată anterior (punctul 29).

a TVA-ului, aplicabile anterior intrării în vigoare a celei de A șasea directive[5].

40. Cu toate acestea, astfel cum s-a precizat și de către Curte, articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă presupune că situațiile de nedeductibilitate pe care statele membre le pot menține în temeiul acestei dispoziții erau legale în temeiul celei de A doua directive, care a precedat A șasea directivă[6].

41. Or, dacă articolul 11 alineatul (1) din A doua directivă prevedea un drept de deducere, alineatul (4) al acestuia autoriza statele membre să excludă de la regimul de deduceri anumite bunuri și servicii, în special pe cele care sunt susceptibile să fie utilizate exclusiv sau parțial în folosul propriu al persoanei impozabile sau al personalului acesteia[7].

42. În acest context, instanțele de trimitere urmăresc să se stabilească dacă reglementarea olandeză existentă anterior intrării în vigoare a celei de A șasea directive (și anume înainte de 1 ianuarie 1978) definește în mod suficient de precis anumite bunuri sau servicii pentru care nu acordă dreptul de deducere a TVA-ului.

43. Chiar dacă în principiu, în cadrul unei trimiteri preliminare, nu intră în competența Curții să interpreteze legislația națională pentru a determina dacă, la momentul intrării în vigoare a celei de A șasea directive, conținutul acesteia era compatibil cu directiva menționată și cu A doua directivă, Curtea poate, într-un spirit de cooperare cu instanțele naționale, să furnizeze instanței de trimitere toate indicațiile pe care le consideră necesare pentru a-i oferi acesteia un răspuns util[8].

44. În speță, trebuie precizat ce se poate înțelege prin *anumite* bunuri sau *anumite* servicii, în sensul articolului 11 alineatul (4) din A doua directivă și al jurisprudenței.

45. În această privință, în Hotărârea Royscot, citată anterior, Curtea a admis că Regatul

5 — A se vedea în special, în acest sens, Hotărârea Danfoss și AstraZeneca, citată anterior (punctul 30), și Hotărârea din 22 decembrie 2008, Magoora (C-414/07, Rep., p. I-10921, punctul 35).

6 — Hotărârea din 5 octombrie 1999, Royscot și alții (C-305/97, Rec., p. I-6671, punctul 21).

7 — A se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Royscot (punctul 22) și PARAT Automotive Cabrio (punctul 29).

8 — A se vedea în acest sens Hotărârea Magoora, citată anterior (punctele 32 și 33).

Unit utilizase în mod întemeiat autorizaţia prevăzută la articolul 11 alineatul (4) din A doua directivă, neacordând dreptul de deducere pentru anumite bunuri precum automobilele, chiar dacă cheltuielile în discuţie aveau un caracter strict profesional[9].

46. Curtea a valorizat astfel natura bunurilor (sau a serviciilor) pentru a identifica cheltuielile care intră în domeniul de aplicare al cazului de nedeductibilitate a TVA-ului prevăzut la articolul 11 alineatul (4) din A doua directivă, îndepărtând din această analiză criteriul afectării bunurilor (sau a serviciilor) menţionate, cu alte cuvinte aspectul dacă sunt susceptibile să facă obiectul unei utilizări profesionale şi/sau private.

47. De altfel, Curtea a reţinut, în esenţă, această interpretare a Hotărârii Royscot, citată anterior, în Hotărârea Uudenkaupungin kaupunki[10]. Astfel, în această din urmă hotărâre, Curtea a dedus în mod expres din cuprinsul punctelor 21-25 din Hotărârea Royscot, citată anterior – care dorim să amintim că priveau interpretarea articolului 11 alineatul (4) din A doua directivă –, că analiza genezei articolului 17 alineatul (6) din A şasea directivă demonstra că posibilitatea acordată statelor membre prin al doilea paragraf al acestei dispoziţii nu se aplica decât „menţinerii nedeductibilităţii în ceea ce priveşte categoriile de cheltuieli definite prin raportare la *natura bunului sau a serviciului achiziţionat*, iar nu prin raportare la afectarea care îi este dată sau la modalităţile acestei afectări”[11].

48. Problema dacă acest criteriu de definire a bunurilor sau a serviciilor în discuţie prin raportare la natura lor exclude aplicarea altor criterii a fost ridicată în observaţiile scrise ale Comisiei, precum şi, în şedinţă, de guvernele olandez şi elen. Astfel, aceste părţi au arătat că, la punctul 28 din Hotărârea PARAT Automotive Cabrio, citată anterior, Curtea ar fi recunoscut că nedeductibilitatea TVA-ului putea fi de asemenea justificată prin raportare la obiectul, cu alte cuvinte la finalitatea bunurilor şi a serviciilor respective, fapt care ar constitui o evoluţie faţă de jurisprudenţa Uudenkaupungin kaupunki, citată anterior. Potrivit respectivelor părţi, această contribuţie a Hotărârii PARAT Automotive Cabrio, citată anterior, ar avea drept consecinţă în acţiunea principală C-33/09 faptul că nedeductibilitatea TVA-ului prevăzută pentru categoria cadourilor de afaceri, avută în vedere de reglemetarea olandeză, ar putea fi justificată.

49. În ceea ce ne priveşte, considerăm că Comisia, precum şi guvernele olandez şi elen

9 — A se vedea Hotărârea Royscot, citată anterior (punctele 23 şi 25). A se vedea de asemenea Hotărârea din 14 iulie 2005, Charles şi Charles-Tijmens (C-434/03, Rec., p. I-7037, punctul 34).

10 — Hotărârea din 30 martie 2006 (C-184/04, Rec., p. I-3039).

11 — *Idem* (punctul 49) (sublinierea noastră).

încearcă să deducă din cuprinsul punctului 28 din Hotărârea PARAT Automotive Cabrio, citată anterior, consecințe care depășesc conținutul real al hotărârii menționate. Astfel, pentru motivele expuse mai sus, considerăm că această hotărâre nu poate fi interpretată în sensul pretins de Comisie și de guvernele olandez și elen în prezentele cauze.

50. Amintim că, la punctul 28 din Hotărârea PARAT Automotive Cabrio, citată anterior, Curtea, fiind sesizată cu o întrebare privind interpretarea articolului 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă, a indicat că această dispoziție „nu poate fi considerat[ă] ca autorizând un stat membru să mențină o limitare a dreptului de deducere a TVA-ului care poate fi aplicată în general oricărei cheltuieli legate de achiziționarea de bunuri, indiferent de natura *sau de obiectul său*”[12].

51. Din punctul de vedere al conținutului său, am arătat deja, contrar celor indicate de Comisie în observațiile sale scrise, dar cum aceasta a admis în ședință ca urmare a unei întrebări precise în această privință din partea Curții, că expresia „obiectul său” nu se referă la „bun”, ci la cheltuiala legată de achiziția unui bun. Acest lucru se observă la lectura versiunii hotărârii în limba de procedură, precum și, de exemplu, la lectura versiunii franceze și a celei italiene[13]. Această interpretare rezultă și din cuprinsul punctului 27 din Hotărârea PARAT Automotive Cabrio, citată anterior, care prevede lista de cheltuieli enumerate la articolul 17 alineatul (6) primul paragraf din A șasea directivă și cărora, potrivit acestei dispoziții, li se aplică în orice caz nedeductibilitatea TVA-ului achitat în amonte, și anume în special cheltuielile de lux, divertisment sau spectacole. Astfel, aceste ultime două tipuri de cheltuieli se definesc în mod clar prin obiectul lor. Prin urmare, aceasta explică raportarea la obiectul cheltuielii făcută la punctul 28 din aceeași hotărâre.

52. Independent de această precizare, și mai importante sunt contextul în care apare punctul 28 din Hotărârea PARAT Automotive Cabrio, citată anterior, și legăturile existente între articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă și articolul 11 alineatul (4) din A doua directivă, care ne determină să considerăm că adăugarea expresiei „obiectul său” nu poate fi interpretată drept o manifestare de voință a Curții de a alătura criteriului de definire a anumitor bunuri sau a anumitor servicii, vizate la articolul 11 alineatul (4) din A doua directivă, prin raportare la natura lor, un criteriu care se întemeiază pe obiectul (în sensul de finalitate) bunurilor sau al serviciilor sau chiar al cheltuielilor legate de achiziția bunurilor sau a serviciilor.

12 — Sublinierea noastră.

13 — Versiunea italiană este în mod particular clară în această privință: „[…] a qualunque spesa legata all'acquisto di beni, indipendentemente dalla sua natura o dal suo oggetto”.

53. Astfel, trebuie amintit mai întâi că, în Hotărârea PARAT Automotive Cabrio, citată anterior, Curtea era sesizată tocmai cu întrebarea dacă o măsură națională, de natură generală, adoptată înainte de aderarea Republicii Ungare la Uniunea Europeană și care excludea dreptul de deducere integrală a TVA-ului achitat în amonte prin raportare la orice achiziție de bunuri finanțată printr-o subvenție provenind din fonduri publice era compatibilă cu articolul 17 din A șasea directivă. Or, având în vedere caracterul general al măsurii naționale, care viza toate tipurile de bunuri, nu se punea în niciun fel, în mod logic, problema dacă, astfel cum este cazul în acțiunile principale, categoria de bunuri sau de servicii vizată de reglementarea națională era definită în mod suficient.

54. În continuare, trebuie precizat că la punctul 28 din Hotărârea PARAT Automotive Cabrio, citată anterior, se interpretează numai articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă, fără a se răspunde la problema interpretării expresiei „anumite bunuri sau anumite servicii", în sensul articolului 11 alineatul (4) din A doua directivă.

55. În opinia noastră, această apreciere este confirmată la punctul 29 din aceeași hotărâre, unde se amintește că, din punct de vedere istoric, „legiuitorul comunitar [nu a] autoriza[t] decât excluderea anumitor bunuri sau servicii de la regimul deducerii, iar nu excluderi generale de la acest regim".

56. Astfel, după cum am subliniat deja și la punctele 40 și 41 din prezentele concluzii, o reglementare națională precum cea în discuție în acțiunile principale, care prevede nedeductibilitatea TVA-ului și este adoptată anterior celei de A șasea directive, pentru a fi autorizată, trebuie nu numai să intre în domeniul de aplicare al articolului 17 alineatul (6) al doilea paragraf din aceasta, dar trebuie și să fie compatibilă cu A doua directivă, în special cu articolul 11 alineatul (4) din aceasta, aplicabil la momentul adoptării reglementării menționate.

57. În opinia noastră, rezultă că punctele 28 și 29 din Hotărârea PARAT Automotive Cabrio, citată anterior, semnifică pur și simplu faptul că, deși articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă autorizează statele membre să excludă de la dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte anumite cheltuieli definite prin raportare la natura sau la obiectul lor, acesta nu poate să le exonereze de obligația care rezultă, direct sau indirect, din articolul 11 alineatul (4) din A doua directivă, de a preciza în mod suficient natura bunurilor sau a serviciilor aferente

acestor cheltuieli, pentru că altfel ar extinde peste măsură domeniul de aplicare al unei dispoziții derogatorii de la regimul dreptului de deducere[14].

58. În consecință și conform jurisprudenței Uudenkaupungin kaupunki, în cauzele din acțiunile principale trebuie să se verifice dacă categoriile de cheltuieli excluse de la deducerea TVA-ului achitat în amonte prin reglementarea în discuție au fost definite în mod suficient de precis, cu alte cuvinte dacă au fost delimitate prin raportare la natura bunurilor sau a serviciilor achiziționate.

59. În mod general, precizăm că decretul regal din 1968, pe lângă categoriile specifice pe care le exclude de la dreptul de deducere, vizează și bunurile și serviciile utilizate în scopul oricărei alte utilizări private de către personalul întreprinderii. Formulată în acești termeni, o astfel de excludere pare mai degrabă întemeiată pe afectarea privată a bunurilor sau a serviciilor decât pe natura lor și, în acest temei, nu îndeplinește cerințele articolului 11 alineatul (4) din A doua directivă, astfel cum acesta este interpretat de către Curte.

60. Cu toate acestea, astfel cum a remarcat guvernul elen în observațiile sale scrise, cauzele din acțiunile principale nu privesc bunuri sau servicii care intră în această categorie generică, ci bunuri sau servicii utilizate de persoana impozabilă pentru necesitățile mai delimitate ale propriului personal, precizate în celelalte categorii enumerate în decretul regal din 1968.

61. Prin urmare, trebuie examinat caracterul suficient de precis al acestor categorii având în vedere cerințele articolului 11 alineatul (4) din A doua directivă.

62. În ceea ce privește cauza C-538/08, categoria în discuție este cea prevăzută la articolul 1 alineatul 1 litera c) din decretul regal din 1968, care se referă la bunurile sau la serviciile utilizate de angajator în scopul de a furniza personalului său un „mijloc de transport individual”.

14 — Pentru statele membre fondatoare ale Comunității Europene și pentru acelea care au aderat înainte de 1 ianuarie 1978, care au adoptat reglementări interne privind nedeductibilitatea TVA-ului atunci când A doua directivă era încă în vigoare, articolul 11 alineatul (4) din aceasta își păstrează relevanța. În schimb, pentru statele membre care au aderat după abrogarea celei de A doua directive prin A șasea directivă, aplicarea criteriului „anumite bunuri sau anumite servicii” nu este decât indirectă sau, cu alte cuvinte, este inclusă în condițiile de aplicare a articolului 17 alineatul (6) din A șasea directivă.

63. Potrivit instanței de trimitere, analiza genezei acestei dispoziții arată în mod clar că legiuitorul național a intenționat să includă atât bunurile și serviciile utilizate pentru a oferi un mijloc de transport individual, cât și punerea la dispoziție de către o persoană impozabilă a unui automobil unui membru al propriului personal.

64. Trebuie să subliniem că această categorie este, pentru două motive, mai largă decât cea care a fost examinată de Curte în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Royscot, citată anterior, în care s-a statuat că nedeductibilitatea TVA-ului datorat pentru achiziționarea de automobile este compatibilă cu articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă. Astfel, pe de o parte, categoria prevăzută de articolul 1 alineatul 1 litera c) din decretul regal din 1968 include bunurile sau serviciile utilizate pentru a furniza un mijloc de transport individual. Pe de altă parte, această categorie nu este limitată la autoturisme, ci poate cuprinde de asemenea, după cum a observat instanța de trimitere, punerea la dispoziție a unui automobil de către o persoană impozabilă în favoarea unui membru al propriului personal pentru transportul de la domiciliu la locul de muncă.

65. Totuși, aceasta nu înseamnă că respectiva categorie este definită în mod prea general.

66. În primul rând, nu există aproape nicio îndoială că această categorie poate să determine excluderea totalității sau a cvasitotalității bunurilor și a serviciilor de la dreptul de deducere și să golească de conținut regimul general prevăzut la articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă[15].

67. În al doilea rând, incluzând chiar punerea la dispoziție ca atare a unui mijloc de transport individual în favoarea membrilor personalului persoanei impozabile, categoria avută în vedere constituie în mod indubitabil o desemnare suficient de precisă a bunurilor aferente cheltuielilor în litigiu în acțiunile principale, care, amintim, privesc nedeductibilitatea TVA-ului plătit la achiziționarea unor automobile de persoana impozabilă, care sunt afectate, în parte, utilizării private de către membrii propriului personal.

68. În privința categoriilor în discuție în cauza C-33/09, considerăm de asemenea că aceea care privește „furnizarea de hrană și de băutură personalului persoanei impozabile", precum și cea care se referă la „furnizarea de locuințe personalului persoanei impozabile" îndeplinesc cerințele articolului 11 alineatul (4) din A doua directivă.

15 — A se vedea în această privință, în special, Hotărârile citate anterior Royscot (punctul 24) și Charles și Charles-Tijmens (punctul 33).

69. Pe de o parte, contrar celor sugerate de reclamanta din acțiunea principală în această cauză în legătură cu categoria aferentă furnizării de hrană și de băutură, nu considerăm că bunurile sau serviciile cuprinse în această categorie trebuie individualizate și/sau enumerate în mod exhaustiv. Având în vedere informațiile furnizate de instanța de trimitere, este clar că sunt cuprinse în această categorie bunurile alimentare, precum și bunurile și serviciile care servesc la producerea și la prepararea hranei și a băuturii. Prin urmare, ni se pare că această categorie de bunuri sau de servicii este suficient de identificabilă și este definită, în mod implicit, în funcție de natura acestor bunuri sau servicii.

70. În plus, observăm că, în Hotărârea Danfoss și AstraZeneca, citată anterior, Curtea nu s-a pronunțat în sensul că nu este admis în principiu ca nedeductibilitatea TVA-ului aferent achizițiilor și operațiunilor asimilate privind „hrana proprietarului și a personalului întreprinderii” să intre în domeniul de aplicare al derogării prevăzute la articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă.

71. Pe de altă parte, subscriem la aprecierea făcută de instanța de trimitere în legătură cu categoria aferentă „furnizării de locuințe personalului persoanei impozabile”, care cuprinde, după cum a arătat și instanța de trimitere, punerea la dispoziție de locuințe în favoarea membrilor personalului angajatorului, ca atare, dar și cheltuielile generate de recursul la agențiile imobiliare face posibilă o astfel de punere la dispoziție. În opinia noastră, este vorba și aici de o categorie suficient definită, în mod implicit, prin raportare la natura bunurilor și a serviciilor respective.

72. În schimb, avem îndoieli serioase în privința caracterului suficient definit al celorlalte două categorii în litigiu, și anume cea privind „oferirea de activități de divertisment personalului [persoanei impozabile]”, prevăzută la articolul 1 alineatul 1 litera c) din decretul regal din 1968, precum și cea privind „cadouri de afaceri sau alte cadouri oferite persoanelor care nu ar putea beneficia de deducerea integrală sau a unei părți substanțiale a taxei care le este aplicată sau care le-ar fi aplicată”, prevăzută la articolul 1 alineatul 1 litera b) din decretul regal menționat.

73. Astfel, aceste categorii sunt definite prin raportare la obiectul lor, cu alte cuvinte prin raportare la finalitatea lor, fără ca, în plus, natura bunurilor sau a serviciilor respective să fie sau să poată fi delimitată în mod obiectiv, chiar și în mod general. În special, contrar celor susținute de guvernul olandez în observațiile sale scrise, nu există niciun indiciu care să poată permite să se susțină că respectiva categorie de cadouri de afaceri

ar fi limitată la articolele de lux. Dimpotrivă, această afirmație pare a fi contrazisă de articolul 1 alineatul 2 din decretul regal din 1968, care precizează că trebuie să se înțeleagă prin „cadouri de afaceri" sau „alte gratificații" „toate prestațiile furnizate de operatorul economic în cadrul relațiilor sale de afaceri sau ca fiind liberalități față de ceilalți".

74. Având în vedere considerațiile precedente, considerăm că articolul 11 alineatul (4) din A doua directivă și articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că un stat membru care a recurs la posibilitatea prevăzută de aceste dispoziții de a nu aplica dreptul de deducere în privința categoriilor de cheltuieli care sunt descrise drept cheltuieli pentru:

— „furnizarea unui mijloc de transport individual personalului angajatorului",

— „furnizarea de hrană și de băutură personalului angajatorului",

— „furnizarea de locuințe personalului angajatorului"

a îndeplinit condiția de a desemna o categorie de bunuri și/sau servicii suficient definite, prin raportare, chiar și în mod implicit, la natura bunurilor și/sau a serviciilor menționate.

În schimb, nu îndeplinește această condiție neaplicarea de către un stat membru a dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte în privința categoriilor de cheltuieli descrise drept cheltuieli pentru:

— „oferirea de activități de divertisment personalului angajatorului",

— „[oferirea] de cadouri de afaceri sau alte cadouri […] persoanelor care nu ar putea beneficia de deducerea integrală sau a unei părți substanțiale a taxei care le este aplicată sau care le-ar fi aplicată".

B — *Cu privire la a doua întrebare adresată în cele două cauze*

75. Prin intermediul celei de a doua întrebări adresate, formulată în termeni identici,

instanțele de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă, în ipoteza în care este autorizată o excludere integrală a deducerii TVA-ului pentru una sau pentru mai multe dintre categoriile de cheltuieli examinate în cadrul răspunsului la primele întrebări preliminare, dispozițiile celei de A șasea directive trebuie interpretate în sensul că se opun unei excluderi parțiale a deducerii TVA-ului, astfel cum aceasta reiese dintr-o reglementare națională adoptată anterior intrării în vigoare a directivei menționate.

76. Având în vedere, pe de o parte, caracterul general al posibilității oferite statelor membre de articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă, care le permite să mențină toate excluderile de la dreptul de deducere prevăzute de legislația națională aplicată anterior intrării în vigoare a celei de A șasea directive și, pe de altă parte, maxima potrivit căreia „*qui potest majus potest et minus*", nu observăm niciun obstacol în calea limitării de către un stat membru a domeniului de aplicare al unei excluderi a deducerii TVA-ului, încă de la adoptarea unei astfel de excluderi.

77. Ni se pare că o astfel de posibilitate este conformă cu spiritul celei de A șasea directive. Astfel, dacă Curtea a admis că articolul 17 din A șasea directivă nu se opune ca un stat membru să restrângă domeniul de aplicare al excluderilor de la dreptul de deducere existente *ulterior intrării în vigoare a celei de A șasea directive*, abrogarea acestora reprezentând obiectivul articolului 28 alineatul (4) din directiva menționată[16], este logic să se deducă faptul că dispozițiile celei de A șasea directive, printre care în special articolul 17 alineatul (2) din aceasta, nu se opun cu atât mai mult adoptării, *chiar anterior intrării în vigoare a acestei directive*, a unei reglementări naționale care prevede excluderea parțială a deducerii TVA-ului achitat în amonte.

78. Prin urmare, considerăm că articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că autorizează un stat membru să mențină o excludere parțială a deducerii TVA-ului achitat în amonte pentru cheltuieli privind anumite bunuri sau anumite servicii, aplicată printr-o reglementare națională adoptată anterior intrării în vigoare a celei de A șasea directive.

C — *Cu privire la a treia întrebare adresată în cauza C-33/09*

79. A treia întrebare adresată de instanța trimitere în cauza C-33/09 nu privește decât

16 — A se vedea Hotărârea Comisia/Franța (punctele 21 și 22), citată anterior, Hotărârea din 2 ianuarie 2002, Metropol și Stadler (C-409/99, Rec., p. I-81, punctul 45), precum și Hotărârile citate anterior Danfoss și AstraZeneca (punctul 32) și Magoora (punctul 36).

situația specială a excluderii parțiale a deducerii TVA-ului privind categoria de cheltuieli referitoare la „furnizarea de hrană și de băutură” membrilor personalului persoanei impozabile, prevăzută la articolul 1 alineatul 1 litera c) din decretul regal din 1968.

80. Amintim că, prin intermediul acestei întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că interzice unui stat membru să modifice excluderea parțială a deducerii TVA-ului privind categoria de cheltuieli referitoare la „furnizarea de hrană și de băutură”, modificare destinată, în principiu, să îi restrângă domeniul de aplicare, fiind însă posibil ca, într-un caz individual și într-un anumit exercițiu fiscal, domeniul de aplicare al limitării menționate să fie extins, având în vedere caracterul forfetar al regimului modificat.

81. Este cert, în privința categoriei menționate – care ni se pare a fi suficient definită, după cum am indicat mai sus la analiza primelor întrebări preliminare – că decretul regal din 1968 a fost modificat după intrarea în vigoare a celei de A șasea directive.

82. Este de asemenea cert, astfel cum reiese din decizia de trimitere și cum a fost admis și de reclamanta din acțiunea principală în ședința în fața Curții, că modificările intervenite în privința nedeductibilității TVA-ului aferent furnizării de hrană și de băutură au restrâns, în mod general, domeniul de aplicare al limitării menționate.

83. Or, conform jurisprudenței, o astfel de restrângere a domeniului de aplicare al limitării dreptului de deducere intră în sfera de aplicare a derogării prevăzute la articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă, chiar dacă ar fi fost adoptată ulterior intrării în vigoare a celei de A șasea directive[17]. Astfel, cum a fost deja precizat, restrângerea domeniului de aplicare al unei astfel de derogări de la principiul dreptului de deducere a TVA-ului, prevăzut la articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă, este conformă obiectivului acestei directive.

84. Nu ni se pare că această apreciere de ordin general ar fi infirmată de posibilitatea, evocată de instanța de trimitere, dar care, în mod cert, nu este pertinentă în cauza din acțiunea principală, ca într-un caz excepțional noul regim de nedeductibilitate parțială de tip forfetar, instituit după intrarea în vigoare a celei

17 — Hotărârile citate anterior Comisia/Franța (punctul 22), Danfoss și AstraZeneca (punctul 32), Magoora (punctul 36) și Puffer (punctul 85).

de A şasea directive, să poată conduce la un rezultat economic mai defavorabil decât cel existent sub imperiul regimului anterior, din cauza modalităţilor de aplicare a acestui nou regim.

85. În această privinţă, amintim că, potrivit instanţei de trimitere, precum şi conform observaţiilor scrise ale guvernului olandez, o astfel de situaţie ar putea să apară numai în cazul în care persoana impozabilă ar oferi hrană şi băutură membrilor propriului personal, fără a contribui la prepararea lor şi fără a permite consumarea acestora, în condiţiile în care pragul de 500 NLG (aproximativ 227 de euro) de membru al personalului ar fi depăşit în cursul aceluiaşi exerciţiu contabil.

86. Or, simpla posibilitate ca un astfel de caz să se concretizeze nu poate, în opinia noastră, să determine neaplicarea derogării prevăzute la articolul 17 alineatul (6) din A şasea directivă, din moment ce, după cum a arătat şi instanţa de trimitere, modificarea intervenită ulterior intrării în vigoare a directivei menţionate este, în general, mai favorabilă persoanelor impozabile decât regimul în vigoare anterior acestei date. Astfel, existenţa, chiar confirmată, a unei astfel de situaţii izolate sau excepţionale nu aduce atingere principiului potrivit căruia modificarea reglementării naţionale adoptate după intrarea în vigoare a celei de A şasea directive a restrâns domeniul de aplicare al limitărilor existente anterior.

87. În schimb, considerăm că, după cum a observat în mod întemeiat şi Comisia, o instanţă care ar fi confruntată cu situaţia excepţională şi actualmente ipotetică avută în vedere de instanţa de trimitere ar trebui, conform obligaţiei care îi revine în temeiul dreptului comunitar, să interpreteze, în măsura posibilului, dispoziţiile din dreptul său intern în lumina literei şi a obiectivelor celei de A şasea directive în scopul de a obţine rezultatele pozitive urmărite de aceasta din urmă [18].

88. Prin urmare, considerăm că articolul 17 alineatul (6) din A şasea directivă trebuie interpretat în sensul că autorizează un stat membru, după intrarea în vigoare a directivei menţionate, să modifice excluderea deducerii TVA-ului privind o categorie de cheltuieli, precum cea referitoare, în acţiunea principală, la furnizarea de hrană şi de băutură de către persoana impozabilă în favoarea propriului personal, modificare destinată, în principiu, să îi restrângă domeniul de aplicare, fiind însă posibil ca, într-un caz individual şi într-un anumit exerciţiu fiscal lipsit de pertinenţă în acţiunea principală, domeniul de aplicare al limitării menţionate să fie extins, având în vedere caracterul forfetar al regimului modificat.

18 — A se vedea în special, în privinţa acestei obligaţii, Hotărârea Magoora, citată anterior (punctul 44 şi jurisprudenţa citată).

VI — Concluzie

89. Având în vedere considerațiile precedente, propunem Curții ca, la cererile de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulate de Hoge Raad der Nederlanden și de Gerechtshof Amsterdam, să răspundă după cum urmează:

„1) Articolul 11 alineatul (4) din A doua directivă 67/228/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Structura și procedurile de aplicare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată și articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretate în sensul că un stat membru care a recurs la posibilitatea prevăzută de aceste dispoziții de a nu aplica dreptul de deducere în privința categoriilor de cheltuieli care sunt descrise drept cheltuieli pentru:

— «furnizarea unui mijloc de transport individual personalului angajatorului»,

— «furnizarea de hrană și de băutură personalului angajatorului»,

— «furnizarea de locuințe personalului angajatorului»

a îndeplinit condiția de a desemna o categorie de bunuri și/sau servicii suficient definite, prin raportare, chiar și în mod implicit, la natura bunurilor și/sau a serviciilor menționate.

În schimb, nu îndeplinește această condiție neaplicarea de către un stat membru a dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte în privința categoriilor de cheltuieli descrise drept cheltuieli pentru:

— «oferirea de activități de divertisment personalului angajatorului»,

— «[oferirea] de cadouri de afaceri sau alte cadouri […] persoanelor care nu ar putea beneficia de deducerea integrală sau a unei părți substanțiale a taxei care le este aplicată sau care le-ar fi aplicată».

2) Articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că autorizează un stat membru să mențină o excludere parțială a deducerii TVA-ului achitat în amonte pentru cheltuieli privind anumite bunuri sau anumite servicii, aplicată printr-o reglementare națională adoptată anterior intrării în vigoare a celei de A șasea directive.

3) Articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că autorizează un stat membru, după intrarea în vigoare a directivei menționate, să

modifice excluderea deducerii TVA-ului privind o categorie de cheltuieli, precum cea referitoare, în acțiunea principală în cauza C-33/09, la furnizarea de hrană și de băutură de către persoana impozabilă în favoarea propriului personal, modificare destinată, în principiu, să îi restrângă domeniul de aplicare, fiind însă posibil ca, într-un caz individual și într-un anumit exercițiu fiscal lipsit de pertinență în acțiunea principală, domeniul de aplicare al limitării menționate să fie extins, având în vedere caracterul forfetar al regimului modificat."