ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
PAOLO MENGOZZI
της 28ης Ιανουαρίου 2010[1]

I — Εισαγωγή

1. Με τα ερωτήματα που τέθηκαν στο πλαίσιο των παρουσών συνεκδικαζομένων υποθέσεων, ζητήθηκε από το Δικαστήριο να ερμηνεύσει το άρθρο 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας[2], καθώς επίσης και το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας.

2. Τα εν λόγω ερωτήματα ανέκυψαν στο πλαίσιο ένδικων διαφορών κατά τις οποίες, επί της ουσίας, εξετάστηκαν ορισμένες κατηγορίες δαπανών των υποκειμένων στον ΦΠΑ υπέρ του προσωπικού τους, για τις οποίες η ολλανδική νομοθετική ρύθμιση, η οποία είχε θεσπισθεί πριν τεθεί σε ισχύ η έκτη οδηγία, αποκλείει εν μέρει το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών.

II — Το νομικό πλαίσιο

Α — *Το κοινοτικό δίκαιο*

3. Το άρθρο 11, παράγραφος 1, της δεύτερης οδηγίας προέβλεπε:

«Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του, ο υποκείμενος στον φόρο δύναται να εκπέσει από τον φόρο για τον οποίο είναι υπόχρεος:

α) τον φόρο προστιθεμένης αξίας που έχει αναγραφεί στο τιμολόγιο για τα αγαθά τα οποία του παρεδόθησαν καθώς και για τις υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν·

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — ΕΕ 71, σ. 1303. Η οδηγία αυτή καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από 1ης Ιανουαρίου 1978 από την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ L 145, σ. 1, στο εξής: έκτη οδηγία).

[…]».

4. Το άρθρο 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας καθόριζε:

«Δύνανται να εξαιρεθούν από το καθεστώς των εκπτώσεων ορισμένα αγαθά και ορισμένες υπηρεσίες, ιδίως εκείνες που δύνανται να χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά ή μερικά για ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του.»

5. Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας προβλέπει:

«Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

1. Οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν·

2. Οι εισαγωγές αγαθών.»

6. Το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας έχει ως ακολούθως:

«Εξομοιούνται προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας:

α) η χρησιμοποίηση αγαθού, το οποίο κατέχει η επιχείρηση, για τις ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, εφ' όσον το αγαθό αυτό δημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας·

β) η άνευ ανταλλάγματος παροχή υπηρεσιών υπό του υποκειμένου σε φόρο για ίδιες ανάγκες αυτού ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του.

Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να παρεκκλίνουν από τις διατάξεις της παρούσης παραγράφου, υπό τον όρο ότι η παρέκκλιση αυτή δεν επιφέρει στρεβλώσεις στον ανταγωνισμό.»

7. Το άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 6, της έκτης οδηγίας προβλέπει:

«2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

[…]

6. Το αργότερο προ της παρόδου τεσσάρων ετών από την έναρξη της ισχύος της παρούσης οδηγίας, το Συμβούλιο προτάσει της Επιτροπής καθορίζει ομοφώνως τις δαπάνες, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας. Οπωσδήποτε θα αποκλείονται του δικαιώματος προς έκπτωση οι δαπάνες, οι οποίες δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό, όπως οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παραστάσεως.

Έως ότου τεθούν σε ισχύ οι ανωτέρω προβλεπόμενοι κανόνες, τα κράτη μέλη δύνανται να διατηρήσουν όλες τις εξαιρέσεις, τις οποίες προβλέπει η εθνική τους νομοθεσία κατά το χρόνο ενάρξεως ισχύος της παρούσης οδηγίας.»

Β — *Το εθνικό δίκαιο*

8. Το άρθρο 2 του Wet op de omzetbelasting 1968 (ολλανδικός νόμος του 1968 περί του φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ) ορίζει:

«Εκπίπτει του οφειλόμενου φόρου επί των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών ο φόρος που οφείλεται για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που προορίζονται για τον επιχειρηματία, βάσει ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών τις οποίες πραγματοποίησε ο ίδιος, καθώς επίσης και εισαγωγών και αγαθών που του εστάλησαν.»

9. Το άρθρο 15 του νόμου περί ΦΠΑ ορίζει:

«1. Ο προβλεπόμενος από το άρθρο 2 φόρος, στην έκπτωση του οποίου μπορεί να προβεί ο επιχειρηματίας, αντιστοιχεί:

α) στον φόρο που υπολογίστηκε επί τιμολογίου, εκδοθέντος βάσει των ισχυόντων κανόνων από άλλους επιχειρηματίες, κατά την περίοδο που αφορά η δήλωση, βάσει των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν υπέρ του επιχειρηματία·

[…]».

10. Το άρθρο 16, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ ορίζει:

«Η έκπτωση που προβλέπει το άρθρο 15, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, δύναται, σε ορισμένες περιπτώσεις, να αποκλείσει πλήρως ή εν μέρει δυνάμει βασιλικού διατάγματος, προκειμένου να αποτραπεί η πλήρης ή μερική έκπτωση φόρου για αγαθά ή υπηρεσίες, οι οποίες χαρακτηρίζονται ως δαπάνες πολυτελείας και εξυπηρετούν τις ανάγκες προσώπων που δεν είναι επιχειρηματίες […]».

11. Κατά το άρθρο 1 του Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968) (βασιλικό διάταγμα του 1968 περί αποκλεισμού εκπτώσεων του ΦΠΑ, στο εξής: βασιλικό διάταγμα του 1968), ως είχε από 1ης Ιανουαρίου 1969 έως 31ης Δεκεμβρίου 1979, η έκπτωση που προβλέπεται στο άρθρο 15, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ δεν επιτρεπόταν στις περιπτώσεις και στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνταν με σκοπό:

«1. […]

α) την προσφορά επιχειρηματικών δώρων ή άλλων παροχών σε πρόσωπα τα οποία, αν είχαν υποχρέωση καταβολής του αντίστοιχου φόρου προστιθέμενης αξίας, δεν θα μπορούσαν να επιτύχουν έκπτωση του συνόλου ή, τουλάχιστον, ουσιαστικού μέρους του·

β) την παροχή εδεσμάτων και ποτών στο προσωπικό του επιχειρηματία, κατοικίας, μισθού σε είδος, δυνατοτήτων αθλήσεως, ψυχαγωγίας ή χρήσεως ιδιωτικού μέσου μεταφοράς ή ακόμη και για

άλλους ιδιωτικούς σκοπούς του εν λόγω προσωπικού.

2. Ως “επιχειρηματικό δώρο” ή “λοιπές παροχές” νοούνται όλες οι παροχές που πραγματοποιεί ο επιχειρηματίας στο πλαίσιο των επιχειρηματικών σχέσεών του ή ως δωρεά προς άλλους, χωρίς αμοιβή ή έναντι αμοιβής κατώτερης του αγοραίου κόστους ή του κόστους παραγωγής ή, στην περίπτωση υπηρεσιών, στην τιμή κόστους των εν λόγω υπηρεσιών, μη συμπεριλαμβανομένου φόρου προστιθέμενης αξίας».

12. Το άρθρο 2 του βασιλικού διατάγματος του 1968 προβλέπει:

«Εάν ο επιχειρηματίας εξέδωσε τιμολόγιο για αμοιβή παροχής υπό την έννοια του άρθρου 1, [παράγραφος 1] στοιχείο β) ή γ), και οφείλεται φόρος προστιθέμενης αξίας επί της εν λόγω αμοιβής, η έκπτωση επιτρέπεται να πραγματοποιηθεί αναλογικά προς το ποσό του φόρου που οφείλεται για την εν λόγω παροχή.»

13. Το άρθρο 3 του βασιλικού διατάγματος του 1968, ως είχε έως την 31η Δεκεμβρίου 1979, όριζε:

«Αν το συνολικό κόστος για την απόκτηση ή την παραγωγή ή την τιμή κόστους, μη συμπεριλαμβανομένου του φόρου προστιθέμενης αξίας, για όλες τις παροχές, σύμφωνα με το άρθρο 1, [παράγραφος 1,] στοιχείο β΄ ή γ΄, τις οποίες πραγματοποιεί ο επιχειρηματίας κατά τη διάρκεια ενός οικονομικού έτους σε ένα και το αυτό πρόσωπο, δεν υπερβαίνει τα 250 φιορίνια, οι εν λόγω παροχές δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος διατάγματος.»

14. Με ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 1980, το βασιλικό διάταγμα του 1968 τροποποιήθηκε με σκοπό να εγκαθιδρύσει ένα ειδικό καθεστώς για την παροχή εδεσμάτων και ποτών, ενώ οι υπόλοιπες διατάξεις του εν λόγω διατάγματος παρέμειναν αμετάβλητες.

15. Ως εκ τούτου, από 1ης Ιανουαρίου 1980, η παροχή εδεσμάτων και ποτών εξαιρέθηκε από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 1, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄ του βασιλικού διατάγματος του 1968. Το άρθρο 3 του εν λόγω διατάγματος αριθμήθηκε εκ νέου ως άρθρο 4 και εισήχθη ένα νέο άρθρο 3, το οποίο προέβλεπε την εξαίρεση από την έκπτωση ΦΠΑ όσον αφορά στην παροχή εδεσμάτων

και ποτών. Το ποσό των 250 φιορινιών που προέβλεπε το παλαιό άρθρο 3 αντικαταστάθηκε (στο νέο άρθρο 4) από το ποσό των 500 φιορινιών.

16. Κατόπιν αυτού, οι νέες διατάξεις του εν λόγω διατάγματος έχουν ως εξής:

«*Άρθρο 3*

“1. Εάν τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται από τον επιχειρηματία με σκοπό την παροχή εδεσμάτων και ποτών στο προσωπικό και αν για την παροχή αυτή χρεώνει ποσό μικρότερο εκείνου που καθορίζεται στην παράγραφο 2, η έκπτωση αποκλείεται μέχρι του 6 % της διαφοράς μεταξύ του ποσού αυτού και του χρεούμενου ποσού.

2. Το ποσό που ορίζει η παράγραφος 1 αντιστοιχεί στο κόστος αγοράς των εδεσμάτων και των ποτών, μη συμπεριλαμβανομένου του φόρου προστιθέμενης αξίας, προσαυξημένο κατά 25 %. Αν ο επιχειρηματίας παρασκεύασε ο ίδιος τα εδέσματα και τα ποτά, αντί για την καταβολή της δαπάνης για την αγορά των εδεσμάτων και των ποτών, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη η δαπάνη αγοράς των πρώτων υλών που χρησιμοποιήθηκαν.”

Άρθρο 4

“1. Εάν η συνολική δαπάνη για την αγορά ή την παραγωγή ή η δαπάνη αγοράς, μη συμπεριλαμβανομένου του φόρου προστιθέμενης αξίας, για όλες τις παροχές, σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο β΄ ή γ΄, τις οποίες πραγματοποιεί ο επιχειρηματίας κατά τη διάρκεια ενός οικονομικού έτους προς το αυτό πρόσωπο και αν το μέρος της διαφοράς που προβλέπεται στο άρθρο 3, παράγραφος 1, σχετικά με το εν λόγω πρόσωπο, δεν υπερβαίνει τα 500 φιορίνια, οι εν λόγω παροχές και αυτό το μέρος της προαναφερθείσας διαφοράς δεν λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή της παρούσας αποφάσεως.

2. Για τον υπολογισμό του συνόλου που προβλέπει η πρώτη παράγραφος, η διαφορά που προβλέπεται στο άρθρο 3, παράγραφος 1, δεν λαμβάνεται υπόψη, αν για την παροχή των εδεσμάτων και των ποτών στο προσωπικό του επιχειρηματία αποκλείεται η έκπτωση βάσει του άρθρου 3.”»

III — Οι διαφορές της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

A — *Υπόθεση C-538/08, X Holding*

17. Η X Holding αγόρασε, κατά την περίοδο από 1ης Ιανουαρίου 1997 ως 31ης Δεκεμβρίου 1999, 34 επιβατηγά αυτοκίνητα από αντιπροσώπους αυτοκινήτων. Κρατούσε στην κατοχή της τα αυτοκίνητα για ορισμένο χρονικό διάστημα, κατόπιν δε τα μεταπωλούσε.

18. Η X Holding προέβη σε συνολική έκπτωση του ΦΠΑ που της χρεώθηκε κατά την αγορά. Κατέβαλε βάσει δηλώσεως τον ΦΠΑ επί της παραδόσεως κάθε αυτοκινήτου.

19. Στις 10 Ιουλίου 2001, κινήθηκε έρευνα σχετικά με την ακρίβεια των δηλώσεων ΦΠΑ που είχε υποβάλει η X Holding κατά την περίοδο αυτών των ετών. Με την από 13 Νοεμβρίου 2002 έκθεσή της, η οικονομική επιθεώρηση συμπέρανε ότι τα περισσότερα από τα αγορασμένα αυτοκίνητα δεν προορίζονταν για κάλυψη των αναγκών της επιχειρήσεως και ότι η X Holding είχε παρανόμως ζητήσει έκπτωση του ΦΠΑ εισροών. Ως εκ τούτου, εκδόθηκε πράξη περί αναδρομικής επιβολής ΦΠΑ ύψους 887 852 ολλανδικών φιορινίων (NLG) (402 889 ευρώ).

20. Η X Holding κατέθεσε προσφυγή κατά αυτής της αποφάσεως. Στο πλαίσιο της σχετικής επανεξετάσεως, η οικονομική επιθεώρηση διαπίστωσε ότι τέσσερα από τα 34 οχήματα αγοράστηκαν και χρησιμοποιήθηκαν από την επιχείρηση αποκλειστικά για επαγγελματικούς σκοπούς. Υπ' αυτές τις συνθήκες, αναγνωρίστηκε το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών όσον αφορά την αγορά των εν λόγω τεσσάρων αυτοκινήτων. Ως εκ τούτου, η αναδρομική επιβολή ΦΠΑ μειώθηκε, το οφειλόμενο δε ποσό ΦΠΑ περιορίστηκε στις 856 605 NLG (388 710 ευρώ).

21. Η X Holding άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Gerechtshof Amsterdam. Το τελευταίο έκρινε ότι τα 30 αυτοκίνητα, τα οποία απετέλεσαν αντικείμενο αναδρομικής επιβολής ΦΠΑ, χρησιμοποιήθηκαν τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς. Έτσι, το Gerechtshof επιβεβαίωσε την πράξη περί αναδρομικής επιβολής ΦΠΑ.

22. Το Hoge Raad der Nederlanden, εκδικάζοντας αίτηση αναιρέσεως κατά της αποφάσεως του Gerechtshof, διαπίστωσε ότι

το άρθρο 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας επέτρεπε στα κράτη μέλη να εξαιρέσουν από το καθεστώς των εκπτώσεων ορισμένα αγαθά και υπηρεσίες, ιδίως εκείνα που ενδέχεται να χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά ή εν μέρει για τις ιδιωτικές ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή για τις ιδιωτικές ανάγκες του προσωπικού του. Έτσι λοιπόν, η διάταξη αυτή επέτρεπε στα κράτη μέλη να εξαιρέσουν από αυτό το καθεστώς ορισμένες κατηγορίες αυτοκινήτων, αλλά δεν τους επέτρεπε να εξαιρέσουν όλα τα εν λόγω αγαθά, στον βαθμό που χρησιμοποιούνται για τις ιδιωτικές ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο. Πράγματι, η παρεχόμενη δυνατότητα προέβλεπε μόνο τις εξαιρέσεις για τις κατηγορίες δαπανών που καθορίζονται αναλόγως της φύσεως του αγαθού ή της υπηρεσίας και όχι αναλόγως του προορισμού του ή των σχετικών με τον προορισμό του λεπτομερειών.

23. Το Hoge Raad παρατήρησε επίσης ότι ο περιορισμός της εκπτώσεως βάσει του άρθρου 1, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, του βασιλικού διατάγματος του 1968 αφορά επίσης τα αγαθά και τις υπηρεσίες, οι οποίες προορίζονται για άλλους ιδιωτικούς σκοπούς αυτού του προσωπικού και για καταβολή μισθού σε είδος. Δεδομένου ότι η ρύθμιση αφορά, επομένως, όλα τα αγαθά προς ιδιωτική χρήση του προσωπικού, ο περιορισμός αυτός της εκπτώσεως δεν έχει οριστεί επαρκώς και είναι υπερβολικά ευρύς. Εντούτοις, η εν λόγω διάταξη καθορίζει ειδικότερα κάποιες κατηγορίες αγαθών και υπηρεσιών. Αυτό ισχύει ιδίως για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για την παροχή δυνατότητας χρήσεως ιδιωτικού μέσου μεταφοράς. Από το ιστορικό θεσπίσεως της διατάξεως προκύπτει σαφώς ότι ο εθνικός νομοθέτης, ως αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για την παροχή δυνατότητας χρήσεως ιδιωτικού μέσου μεταφοράς, εννοούσε σε κάθε περίπτωση και τη διάθεση επιβατηγού αυτοκινήτου από τον υποκείμενο στον φόρο σε μέλος του προσωπικού του.

24. Το Hoge Raad ανέστειλε, κατόπιν αυτού, την εκδίκαση της υποθέσεως και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχουν τα άρθρα 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας και 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας την έννοια ότι το κράτος μέλος, το οποίο θέλησε να κάνει χρήση της παρεχόμενης με αυτά τα άρθρα δυνατότητας (διατηρήσεως σε ισχύ του) αποκλεισμού της εκπτώσεως όσον αφορά σε ορισμένες κατηγορίες δαπανών που περιγράφονται ως "παροχή δυνατότητας χρήσεως ιδιωτικού μέσου μεταφοράς", έχει τηρήσει την προϋπόθεση επαρκούς προσδιορισμού των κατηγοριών των σχετικών αγαθών και υπηρεσιών;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: επιτρέπουν τα άρθρα 6, παράγραφος 2, και 17, παράγραφοι 2 και 6, της έκτης οδηγίας μια εθνική νομοθετική ρύθμιση, όπως είναι η επίμαχη εν προκειμένω, η οποία θεσπίστηκε πριν από την έναρξη ισχύος αυτής της οδηγίας και βάσει της οποίας ο υποκείμενος στον φόρο δεν δύναται να εκπέσει πλήρως τον ΦΠΑ που κατέβαλε

κατά την αγορά ορισμένων αγαθών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται εν μέρει για σκοπούς της επιχειρήσεως και εν μέρει για ιδιωτικούς σκοπούς του προσωπικού, δηλαδή δύναται να τον εκπέσει μόνο καθόσον ο ΦΠΑ αντιστοιχεί στη χρήση για τους σκοπούς της επιχειρήσεως;»

Β — *Υπόθεση C-33/09, Oracle Nederland*

25. Η Oracle είναι προμηθευτής προϊόντων βάσεων δεδομένων για επιχειρήσεις σε παγκόσμιο επίπεδο.

26. Τον Μάιο του 2005, η Oracle παρέσχε, έναντι αμοιβής, εδέσματα και ποτά στο προσωπικό της, για τα οποία η επιχείρηση καθόρισε ποσό ΦΠΑ εισροών ύψους 3 977 ευρώ, το οποίο συμπεριέλαβε στη φορολογική της δήλωση. Την ίδια περίοδο, η Oracle κατέβαλε αμοιβή για τις υπηρεσίες ενός ντισκτζόκεϊ για μια γιορτή του προσωπικού της και πραγματοποίησε μια αποστολή αναζητήσεως κατοικίας υπέρ ενός εκ των υπαλλήλων της· τα ποσά του ΦΠΑ εισροών για τις προαναφερθείσες δαπάνες ανέρχονταν αντιστοίχως σε 850 και 380 ευρώ. Τέλος, η Oracle προσέφερε επίσης, ως επιχειρηματικό δώρο, συνδρομή χρήσεως γηπέδου του γκολφ σε τρίτους προς την επιχείρηση, για το οποίο η επιχείρηση καθόρισε ΦΠΑ ύψους 256 ευρώ στην περιοδική δήλωσή της του Μαΐου 2005.

27. Η ένδικη διαφορά ανάμεσα στην Oracle και τον Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi αφορά τον ΦΠΑ εισροών επί των δαπανών που αναφέρθηκαν στο προηγούμενο στοιχείο, με τον δεύτερο να υποστηρίζει ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου περί ΦΠΑ και του βασιλικού διατάγματος του 1968, η έκπτωση του ΦΠΑ εισροών έπρεπε να αποκλειστεί για τις κατηγορίες δαπανών που αναφέρονται σε αυτές.

28. Η Oracle αντέκρουσε αυτή την εκτίμηση ενώπιον του rechtbank του Haarlem, το οποίο έκανε εν μέρει δεκτή την προσφυγή, όσον αφορά στις δαπάνες που σχετίζονται με τη συνδρομή χρήσεως του γηπέδου του γκολφ, καθώς τα «επιχειρηματικά δώρα» αποτελούν μια κατηγορία που δεν ορίζεται επαρκώς, ώστε να μπορεί να επάγεται περιορισμούς στο δικαίωμα της εκπτώσεως. Το rechtbank του Haarlem απέρριψε την προσφυγή κατά τα λοιπά.

29. Τόσο η Oracle όσο και οι ολλανδικές φορολογικές αρχές άσκησαν έφεση κατά της αποφάσεως του rechtbank του Haarlem.

30. Στο πλαίσιο αυτό, η Oracle υποστήριξε ιδίως ότι οι διατάξεις της ολλανδικής νομοθεσίας, κατά τις οποίες εξαιρείται ή περιορίζεται το δικαίωμα εκπτώσεως ΦΠΑ επί των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών, δεν συμφωνούν με το άρθρο 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας και με το άρθρο 6, παράγραφοι 2 και 6, της έκτης οδηγίας. Από την πλευρά τους, οι ολλανδικές φορολογικές αρχές επισήμαναν ότι η εξαίρεση από το δικαίωμα εκπτώσεως του επιβληθέντος κατά το προηγούμενο στάδιο ΦΠΑ βασίζεται σε μια εθνική διάταξη, η οποία ναι μεν είχε τεθεί σε ισχύ πριν από την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας, αλλά εξακολουθεί να ισχύει, σύμφωνα με τη δυνατότητα που παρέχει στα κράτη μέλη το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας.

31. Υπό αυτούς τους όρους, το Gerechtshof te Amsterdam ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχουν τα άρθρα 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας και 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας την έννοια ότι το κράτος μέλος, το οποίο θέλησε να κάνει χρήση της παρεχόμενης με αυτά τα άρθρα δυνατότητας (διατηρήσεως σε ισχύ του) αποκλεισμού της εκπτώσεως όσον αφορά σε ορισμένες κατηγορίες δαπανών, οι οποίες αντιστοιχούν στις εκφράσεις:

— "παροχή εδεσμάτων και ποτών στο προσωπικό της επιχείρησης",

— "επιχειρηματικά δώρα ή άλλα δώρα τα οποία προσφέρονται σε άτομα που δεν δύνανται να επωφεληθούν από την έκπτωση όλου ή του μεγαλύτερου μέρους του φόρου που τους χρεώνεται ή που θα τους χρεωνόταν",

— "παροχή κατοικίας στο προσωπικό της επιχείρησης",

— "παροχή δυνατοτήτων ψυχαγωγίας στο προσωπικό της επιχείρησης",

έχει τηρήσει την προϋπόθεση επαρκούς ορισμού των κατηγοριών αγαθών και υπηρεσιών;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα για μια από τις αναφερόμενες κατηγορίες: Επιτρέπουν τα άρθρα 6, παράγραφος 2, και 17, παράγραφοι 2 και 6, της έκτης οδηγίας μια εθνική νομοθετική ρύθμιση, όπως η επίμαχη εν προκειμένω, η οποία θεσπίσθηκε πριν από την έναρξη ισχύος αυτής της οδηγίας και βάσει της οποίας ο υποκείμενος στον φόρο δεν δύναται να

εκπέσει πλήρως τον φόρο που κατέβαλε κατά την αγορά ορισμένων αγαθών και υπηρεσιών, καθότι για τα εν λόγω αγαθά και υπηρεσίες χρεώθηκε αμοιβή η οποία υπόκειται σε φορολόγηση, αλλά δύναται να εκπέσει τον φόρο αυτόν μόνο αναλογικά προς τον φόρο που οφείλεται για την εν λόγω παροχή;

3) Εάν πληρούται η προϋπόθεση που επιβάλλει στο νομοθέτη να προσδιορίσει επαρκώς μια κατηγορία αγαθών και υπηρεσιών για την "παροχή εδεσμάτων και ποτών", το άρθρο 17 παράγραφος 6 της έκτης οδηγίας του απαγορεύει να επιφέρει τροποποίηση σε μια εξαίρεση από την έκπτωση, που να έχει στόχο κατ' αρχήν να περιορίσει το εύρος της, χωρίς όμως να δυνάμεθα να αποκλείσουμε ότι, σε μια μεμονωμένη περίπτωση και για δεδομένο οικονομικό έτος, διευρύνει το εύρος της εν λόγω εξαιρέσεως λόγω του κατ' αποκοπήν χαρακτήρα του τροποποιηθέντος καθεστώτος;»

IV — Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

32. Συμφώνως προς το άρθρο 23 του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, η Ελληνική και η Ολλανδική Κυβέρνηση, καθώς επίσης και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις επί των υποθέσεων C-538/08 και C-33/09. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης της υποθέσεως C-33/09 κατέθεσε επίσης γραπτές παρατηρήσεις στο πλαίσιο της εν λόγω υποθέσεως.

33. Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 17ης Ιουνίου 2009, οι υποθέσεις C-538/08 και C-33/09 ενώθηκαν προς διευκόλυνση της προφορικής διαδικασίας και έκδοση κοινής αποφάσεως.

34. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης στην υπόθεση C-33/09, η Ελληνική και η Ολλανδική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή ανέπτυξαν προφορικά τις παρατηρήσεις τους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 3ης Δεκεμβρίου 2009.

V — Νομική ανάλυση

35. Δεδομένου ότι τα δύο πρώτα ερωτήματα που υποβλήθηκαν στο πλαίσιο της υποθέσεως C-33/09 διαφέρουν από τα αντίστοιχα που υποβλήθηκαν στο πλαίσιο της υποθέσεως C-538/08 μόνον ως προς τα αγαθά και τις υπηρεσίες που αποτελούν αντικείμενο των κύριων ένδικων διαφορών, εκτιμώ ότι πρέπει να εξεταστούν από κοινού. Μόνον το τρίτο ερώτημα που υποβλήθηκε στο πλαίσιο

της υποθέσεως C-33/09 αξίζει να εξεταστεί χωριστά.

Α — *Σχετικά με τα πρώτα ερωτήματα που τέθηκαν στο πλαίσιο των δυο υποθέσεων*

36. Με τα πρώτα ερωτήματά τους, τα αιτούντα δικαστήρια ζητούν να διευκρινιστεί αν το άρθρο 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας και το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι κράτος μέλος έχει τη δυνατότητα να αποκλείσει της εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών διάφορες κατηγορίες αγαθών και υπηρεσιών, οι οποίες παρατίθενται στους εθνικούς του ρυθμιστικούς κανόνες οι οποίοι ίσχυαν πριν τεθεί σε ισχύ η έκτη οδηγία λαμβανομένου υπόψη του γράμματος των σχετικών με τις κατηγορίες αυτές διατάξεων.

37. Κατ' αρχάς, πρέπει να υπομνησθεί ότι το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, το οποίο ρυθμίζει ρητώς και επακριβώς το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, περιορίζεται κατά κάποιο τρόπο από την εξαιρετική διάταξη του δευτέρου εδαφίου του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας. Δυνάμει αυτής της διατάξεως, τα κράτη μέλη δύνανται να διατηρήσουν σε ισχύ την υφιστάμενη κατά την ημερομηνία έναρξης της ισχύος της εν λόγω οδηγίας νομοθεσία τους σχετικά με τις εξαιρέσεις από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ έως ότου το Συμβούλιο θεσπίσει τις διατάξεις που προβλέπονται σε αυτό το άρθρο[3].

38. Εντούτοις, καθότι το Συμβούλιο δεν ενέκρινε καμία από τις προτάσεις που παρουσιάστηκαν ενώπιόν του από την Επιτροπή, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 6 πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη δύνανται να διατηρήσουν σε ισχύ την υφιστάμενη νομοθεσία τους σχετικά με τις εξαιρέσεις από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, έως ότου ο κοινοτικός νομοθέτης θεσπίσει κοινοτικό σύστημα εξαιρέσεων και υλοποιήσει έτσι τη σταδιακή εναρμόνιση των εθνικών νομοθεσιών σχετικά με τον ΦΠΑ. Επομένως, το κοινοτικό δίκαιο δεν περιλαμβάνει επί του παρόντος καμία διάταξη προβλέπουσα λεπτομερώς τις δαπάνες που εξαιρούνται από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ[4].

39. Επομένως, το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο της έκτης οδηγίας περιλαμβάνει ρήτρα «standstill», προβλέπουσα τη διατήρηση των προβλεπόμενων από το εθνικό δίκαιο εξαιρέσεων από το δικαίωμα

3 — Βλ., υπ' αυτή την έννοια, αποφάσεις της 8ης Ιανουαρίου 2002, C-409/99, Metropol και Stadler (Συλλογή 2002, σ. I-81, σκέψεις 43 και 44)· της 11ης Δεκεμβρίου 2008, C-371/07, Danfoss και AstraZeneca (Συλλογή 2009, σ. I-9549, σκέψεις 27 και 28), καθώς και της 23ης Απριλίου 2009, C-74/08, PARAT Automotive Cabrio (Συλλογή 2009, σ. I-3459, σκέψεις 17 και 21) και C-460/07, Puffer (Συλλογή 2009, σ. I-3251, σκέψη 83).

4 — Βλ., ιδίως, αποφάσεις της 14ης Ιουνίου 2001, C-345/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2001, σ. I-4493, σκέψη 20) και Danfoss και AstraZeneca, προπαρατεθείσα (σκέψη 29).

εκπτώσεως του ΦΠΑ που ίσχυαν πριν από την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας[5].

40. Πάντως, όπως διευκρίνισε το Δικαστήριο, το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας προϋποθέτει ότι οι εξαιρέσεις που μπορούν να διατηρήσουν τα κράτη μέλη δυνάμει αυτής της διατάξεως ήταν νόμιμες δυνάμει της δεύτερης οδηγίας, η οποία ήταν προγενέστερη της έκτης[6].

41. Έτσι, μολονότι το άρθρο 11, παράγραφος 1, της δεύτερης οδηγίας προβλέπει το δικαίωμα εκπτώσεως, η παράγραφος 4 του ίδιου άρθρου επιτρέπει στα κράτη μέλη να εξαιρέσουν από το σύστημα εκπτώσεων ορισμένα αγαθά και υπηρεσίες, ιδίως όσα ενδέχεται να χρησιμοποιηθούν αποκλειστικώς ή εν μέρει για τις ιδιωτικές ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του[7].

42. Συναφώς, τα αιτούντα δικαστήρια ζητούν να διευκρινιστεί αν οι ολλανδικοί ρυθμιστικοί κανόνες οι οποίοι προϋπήρχαν της ενάρξεως ισχύος της έκτης οδηγίας (είναι δηλαδή προγενέστεροι της 1ης Ιανουαρίου 1978) προσδιορίζουν επαρκώς ορισμένα αγαθά ή υπηρεσίες, οι δαπάνες για τα οποία εξαιρούνται από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ.

43. Καίτοι δεν απόκειται κατ' αρχήν στο Δικαστήριο, στο πλαίσιο της προδικαστικής παραπομπής, να ερμηνεύσει την εθνική νομοθεσία, προκειμένου να καθορίσει αν, κατά την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας, το περιεχόμενό της ήταν συμβατό με εκείνο της εν λόγω οδηγίας και της δεύτερης οδηγίας, το Δικαστήριο δύναται, σε πνεύμα συνεργασίας με τις εθνικές δικαστικές αρχές, να παράσχει στο αιτούν δικαστήριο όλα τα στοιχεία που κρίνει απαραίτητα, προκειμένου να του δώσει μια χρήσιμη απάντηση[8].

44. Εν προκειμένω, ζητείται να προσδιοριστεί η έννοια της έκφρασης *ορισμένα* αγαθά ή *ορισμένες* υπηρεσίες, όπως αυτή χρησιμοποιείται στο άρθρο 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας και στη νομολογία.

45. Υπό το πρίσμα αυτό, στην προαναφερθείσα απόφαση Royscot, το Δικαστήριο

5 — Βλ. ιδίως, υπό αυτή την έννοια, αποφάσεις Danfoss και AstraZeneca, προπαρατεθείσα (σκέψη 30), και της 22ας Δεκεμβρίου 2008, C-414/07, Magoora (Συλλογή 2008, σ. I-10921, σκέψη 35).

6 — Βλ. απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 1999, C-305/97, Royscott κ.λπ. (Συλλογή 1999, σ. I-6671, σκέψη 21).

7 — Βλ., υπ' αυτή την έννοια, προπαρατεθείσες υποθέσεις Royscot (σκέψη 22) και PARAT Automotive Cabrio (σκέψη 29).

8 — Βλ., υπό αυτή την έννοια, υπόθεση Magoora, προπαρατεθείσα (σκέψεις 32 και 33).

δέχτηκε ότι το Ηνωμένο Βασίλειο είχε χρησιμοποιήσει νομίμως τη δυνατότητα που του παρείχε το άρθρο 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας, το οποίο προέβλεπε εξαίρεση από το δικαίωμα εκπτώσεως για ορισμένα αγαθά, όπως τα αυτοκίνητα, μολονότι οι σχετικές δαπάνες είχαν αυστηρώς επαγγελματικό χαρακτήρα[9].

46. Επομένως, το Δικαστήριο στηρίχθηκε στη φύση των αγαθών (ή των υπηρεσιών) για τους σκοπούς του καθορισμού των δαπανών που εμπίπτουν στην εξαίρεση από το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπει το άρθρο 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας, αποκλείοντας τη χρησιμοποίηση για τον σχετικό έλεγχο του κριτηρίου του προορισμού των εν λόγω αγαθών (ή των υπηρεσιών), του αν δηλαδή πρόκειται να χρησιμοποιηθούν για επαγγελματικούς ή/και ιδιωτικούς σκοπούς.

47. Αυτή, εξάλλου, είναι η ερμηνεία της προαναφερθείσας αποφάσεως Royscot, την οποία το Δικαστήριο κατ' ουσίαν έλαβε υπόψη στην απόφαση Uudenkaupungin kaupunki[10]. Πράγματι, στη δεύτερη απόφαση, το Δικαστήριο συμπέρανε από τις σκέψεις 21 ως 25 της προαναφερθείσας αποφάσεως Royscot –η οποία αφορούσε στην ερμηνεία του άρθρου 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας– ότι από την ανάλυση του ιστορικού θεσπίσεως του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι η δυνατότητα που παρέχει στα κράτη μέλη το δεύτερο εδάφιο αυτής της διατάξεως ίσχυε μόνο για «τη διατήρηση των εξαιρέσεων από την έκπτωση όσον αφορά στις κατηγορίες δαπανών που ορίζονται σχετικά με *τη φύση του αποκτηθέντος αγαθού ή υπηρεσίας* και όχι σχετικά με τη χρήση για την οποία διατέθηκε ή με τις λεπτομέρειες τις σχετικές με τη χρήση αυτή»[11].

48. Το ερώτημα αν αυτό το κριτήριο προσδιορισμού των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών με βάση τη φύση τους αποκλείει άλλα κριτήρια τέθηκε τόσο στις γραπτές παρατηρήσεις της Επιτροπής όσο και, κατά την επ' ακροατηρίου διαδικασία, από την Ολλανδική και την Ελληνική Κυβέρνηση. Πράγματι, οι εν λόγω μετέχοντες στη διαδικασία επισήμαναν ότι στη σκέψη 28 της αποφάσεως PARAT Automotive Cabrio, προπαρατεθείσα, το Δικαστήριο είχε αναγνωρίσει ότι η εξαίρεση από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ μπορούσε επίσης να δικαιολογηθεί με κριτήριο το αντικείμενο, δηλαδή τον σκοπό, των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών, διαπίστωση η οποία σηματοδοτεί μεταστροφή σε σχέση με την προαναφερθείσα νομολογία Uudenkaupungin kaupunki. Κατά την άποψη των εν λόγω υποβαλόντων παρατηρήσεις, αυτή η συνεισφορά της αποφάσεως PARAT Automotive Cabrio, προπαρατεθείσα, είχε ως συνέπεια για την υπόθεση C-33/09 της κύριας δίκης να μπορεί να αιτιολογηθεί η εξαίρεση από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών της κατηγορίας των επιχειρηματικών δώρων, την οποία προβλέπει η ολλανδική νομοθεσία.

49. Κατά την άποψή μου, η Επιτροπή, καθώς και η Ολλανδική και η Ελληνική Κυβέρνηση,

9 — Βλ. απόφαση Royscott, προπαρατεθείσα (σκέψεις 23 και 25). Βλ., επίσης, απόφαση της 14ης Ιουλίου 2005, C-434/03, Charles και Charles-Tijmens (Συλλογή 2005, σ. I-7037, σκέψη 34).

10 — Απόφαση της 30ής Μαρτίου 2006, C-184/04 (Συλλογή 2006, σ. I-3039).

11 — Όπ.π. (σκέψη 49) (η υπογράμμιση δική μου).

προσπαθούν να συναγάγουν από τη σκέψη 28 της αποφάσεως PARAT Automotive Cabrio, προπαρατεθείσα, συμπεράσματα τα οποία βαίνουν πέραν του πραγματικού περιεχομένου της εν λόγω αποφάσεως. Πράγματι, για τους λόγους που εκτίθενται στη συνέχεια, θεωρώ ότι η απόφαση αυτή δεν δύναται να ερμηνευθεί υπό την έννοια που προτείνουν η Επιτροπή και η Ελληνική και η Ολλανδική Κυβέρνηση στο πλαίσιο των παρουσών υποθέσεων.

50. Υπενθυμίζω ότι, στη σκέψη 28 της αποφάσεως PARAT Automotive Cabio, προπαρατεθείσα, το Δικαστήριο, στο οποίο έχει υποβληθεί ερώτημα σχετικό με την ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, υπογράμμισε ότι η εν λόγω διάταξη «δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι παρέχει σε ένα κράτος μέλος τη δυνατότητα να διατηρήσει σε ισχύ περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ δυνάμενο να εφαρμοστεί γενικώς σε κάθε είδους δαπάνη σχετιζόμενη με την αγορά προϊόντων, ανεξαρτήτως της φύσεως *ή του αντικειμένου της*» [12].

51. Από απόψεως διατυπώσεως, υπογραμμίζω ότι, σε αντίθεση με όσα επεσήμανε η Επιτροπή στις γραπτές παρατηρήσεις της, αλλά σύμφωνα με ό,τι παραδέχθηκε στην επ' ακροατηρίου διαδικασία απαντώντας σε συγκεκριμένη σχετική ερώτηση του Δικαστηρίου ακριβώς επί αυτού του θέματος, η έκφραση «αντικείμενό της» δεν αναφέρεται «στο αγαθό», αλλά στη δαπάνη που σχετίζεται με την αγορά ενός αγαθού. Τούτο συνάγεται από την ανάγνωση της αποφάσεως στη γλώσσα της διαδικασίας, καθώς και, για παράδειγμα, στη γαλλική και στην ιταλική γλώσσα [13]. Η ερμηνεία αυτή στηρίζεται επίσης στη σκέψη 27 της αποφάσεως PARAT Automotive Cabrio, προπαρατεθείσα, στην οποία γίνεται λόγος για κατάλογο δαπανών απαριθμούμενων στο άρθρο 17, παράγραφος 6, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, οι οποίες, κατά την εν λόγω διάταξη, θα πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να εξαιρεθούν από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών, δηλαδή, συγκεκριμένα, των δαπανών πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παράστασης. Μάλιστα, οι δύο τελευταίες κατηγορίες δαπανών ορίζονται σαφώς δια του αντικειμένου τους. Επομένως, αυτό εξηγεί την αναφορά στο αντικείμενο της δαπάνης που γίνεται στη σκέψη 28 της ίδιας αποφάσεως.

52. Ανεξαρτήτως αυτής της διευκρινίσεως, πρόκειται ουσιαστικώς για το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται η σκέψη 28 προπαρατεθείσας αποφάσεως PARAT Automotive Cabrio, και τη σχέση μεταξύ του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας και του άρθρου 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας, για τα οποία φρονώ ότι η προσθήκη της φράσεως «αντικείμενό της» δεν πρέπει να ερμηνευθεί ως έκφραση της βουλήσεως του Δικαστηρίου να προσθέσει στο κριτήριο καθορισμού ορισμένων αγαθών ή υπηρεσιών, που εμπίπτουν στο άρθρο 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας, βάσει της φύσεως αυτών, ένα κριτήριο σχετικό με το αντικείμενο (υπό την έννοια του σκοπού) των αγαθών ή των υπηρεσιών, ή ακόμη των δαπανών που σχετίζονται με την αγορά αγαθών ή υπηρεσιών.

12 — Η υπογράμμιση δική μου.

13 — Η ιταλική έκδοση είναι ιδιαιτέρως σαφής στο στοιχείο αυτό: «[…] a qualunque spesa legata all'acquisto di beni, indipendentemente dalla sua natura o dal suo oggetto».

53. Πράγματι, κατ' αρχάς, στο στοιχείο αυτό πρέπει να υπενθυμίσω ότι, στην απόφαση PARAT Automotive Cabrio, προπαρατεθείσα, στο Δικαστήριο είχε τεθεί το ερώτημα αν εθνικό μέτρο, γενικής φύσεως, το οποίο ελήφθη πριν από την προσχώρηση της Δημοκρατίας της Ουγγαρίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση και το οποίο προέβλεπε εξαίρεση από το δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών που βαρύνει την αγορά αγαθών, η οποία χρηματοδοτείται με επιδότηση χορηγούμενη από δημόσιους πόρους ήταν σύμφωνο με το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας. Λαμβάνοντας υπόψη τον γενικό χαρακτήρα του εθνικού μέτρου, το οποίο αφορούσε παντός είδους αγαθά, δεν ετέθη, προφανώς, σε καμία περίπτωση, το ερώτημα, όπως στις παρούσες υποθέσεις, αν η κατηγορία αγαθών ή υπηρεσιών που προβλέπει ο εθνικός κανονισμός ορίζεται επαρκώς.

54. Κατόπιν, πρέπει να διευκρινιστεί ότι η σκέψη 28 της αποφάσεως PARAT Automotive Cabrio, προπαρατεθείσα, ερμηνεύει αποκλειστικώς το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, χωρίς να θίγει το ζήτημα της ερμηνείας της φράσεως «ορισμένα αγαθά ή ορισμένες υπηρεσίες», όπως αυτή χρησιμοποιείται στο άρθρο 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας.

55. Η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται, κατά τη γνώμη μου, από τη σκέψη 29 της ίδιας αποφάσεως, στην οποία υπενθυμίζεται ότι, ιστορικώς, «επιδίωξη του κοινοτικού νομοθέτη [είναι] να επιτρέπει την εξαίρεση ορισμένων μόνο προϊόντων ή υπηρεσιών από το καθεστώς εκπτώσεως και όχι γενικές εξαιρέσεις από το καθεστώς αυτό».

56. Πράγματι, όπως υπογράμμισα στα σημεία 41 και 42 των προτάσεών μου, μια εθνική νομοθεσία, όπως η επίμαχη στις υποθέσεις της κύριας δίκης, η οποία προβλέπει εξαίρεση από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ και η οποία θεσπίστηκε πριν από την έκτη οδηγία, θα πρέπει, για να επιτραπεί, όχι μόνο να εμπίπτει στο άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας, αλλά να είναι συμβατή και με τη δεύτερη οδηγία, ειδικά με το άρθρο 11, παράγραφος 4 αυτής, το οποίο ίσχυε κατά την έγκριση της μνημονευθείσας νομοθεσίας.

57. Επομένως, κατά τη γνώμη μου, οι σκέψεις 28 και 29 της αποφάσεως PARAT Automotive Cabrio, προπαρατεθείσα, έχουν απλά την έννοια ότι, καίτοι το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να εξαιρέσουν από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών δαπάνες καθοριζόμενες βάσει της φύσεως ή του αντικειμένου τους, εντούτοις δεν απαλλάσσει από την υποχρέωση, η οποία απορρέει άμεσα ή έμμεσα από το άρθρο 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας, να ορίσουν επαρκώς τη φύση των αγαθών ή

υπηρεσιών που αφορούν αυτές οι δαπάνες, διότι άλλως θα διευρύνετο υπερβολικά το περιεχόμενο μιας διατάξεως προβλέπουσας εξαίρεση από το δικαίωμα εκπτώσεως[14].

58. Ως εκ τούτου, και σύμφωνα με τη νομολογία Uudenkaupungin kaupunki, πρέπει να εξεταστεί, στις υποθέσεις της κύριας δίκης, αν οι κατηγορίες δαπανών που εξαιρούνται από την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών βάσει της εν λόγω νομοθεσίας προσδιορίστηκαν επαρκώς, δηλαδή αν καθορίστηκαν με κριτήριο τη φύση των αποκτηθέντων αγαθών ή υπηρεσιών.

59. Κατά γενικό κανόνα, επισημαίνω ότι το βασιλικό διάταγμα του 1968, εκτός από τις ειδικές κατηγορίες που εξαιρεί από το δικαίωμα εκπτώσεως, περιλαμβάνει επίσης τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για οποιαδήποτε άλλη ιδιωτική χρήση εκ μέρους του προσωπικού της επιχειρήσεως. Υπό αυτούς τους όρους, μια τέτοια εξαίρεση στηρίζεται μάλλον στην ιδιωτική χρήση των αγαθών ή των υπηρεσιών παρά στη φύση τους και, έτσι, δεν ικανοποιεί τις απαιτήσεις του άρθρου 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας, όπως ερμηνεύτηκε από το Δικαστήριο.

60. Εντούτοις, όπως επεσήμανε η Ελληνική Κυβέρνηση στις γραπτές παρατηρήσεις της, οι υποθέσεις της κύριας δίκης δεν αφορούν αγαθά ή υπηρεσίες που εμπίπτουν σε αυτή τη γενική κατηγορία, αλλά σε αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από τον υποκείμενο σε φόρο για τις πιο καθορισμένες ανάγκες του προσωπικού του, οι οποίες προσδιορίζονται στις άλλες κατηγορίες που παρατίθενται στο βασιλικό διάταγμα του 1968.

61. Επομένως, πρέπει να εξεταστεί αν προσδιορίζεται επαρκώς ο χαρακτήρας των εν λόγω κατηγοριών σε σχέση με τις απαιτήσεις του άρθρου 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας.

62. Όσον αφορά στην υπόθεση C-538/08, η εν λόγω κατηγορία είναι εκείνη που προβλέπεται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, του βασιλικού διατάγματος του 1968 σχετικά με τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιεί ο εργοδότης για να παράσχει στο προσωπικό του «ιδιωτικό μέσο μεταφοράς».

14 — Για τα ιδρυτικά κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και για όσα προσχώρησαν πριν από την 1η Ιανουαρίου 1978, τα οποία θέσπισαν τους ρυθμιστικούς κανόνες τους για την εξαίρεση από το δικαίωμα εκπτώσεως ΦΠΑ ενώ ίσχυε η δεύτερη οδηγία, εξακολουθεί πάντοτε να είναι κρίσιμο το άρθρο 11, παράγραφος 4, της οδηγίας αυτής. Αντιθέτως, για τα κράτη μέλη που προσχώρησαν μετά την κατάργηση της δεύτερης οδηγίας και την αντικατάστασή της από την έκτη οδηγία, η εφαρμογή του κριτηρίου «ορισμένα αγαθά ή ορισμένες υπηρεσίες» είναι μόνο έμμεση ή, υπό άλλους όρους, ενσωματώνεται στις προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας.

63. Σύμφωνα με το αιτούν δικαστήριο, η ανάλυση του ιστορικού θεσπίσεως της διατάξεως αποδεικνύει με σαφήνεια, ότι ο εθνικός νομοθέτης είχε την πρόθεση να περιλάβει τόσο τα αγαθά όσο και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για να παράσχουν ιδιωτικό μέσο μεταφοράς, καθώς και τη διάθεση επιβατηγού αυτοκινήτου από έναν υποκείμενο σε φόρο προς μέλος του προσωπικού του.

64. Μπορούμε να υποστηρίξουμε ότι αυτή η κατηγορία είναι, από διπλής απόψεως, πιο ευρεία σε σχέση με εκείνη που είχε εξετάσει το Δικαστήριο στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προαναφερθείσα απόφαση Royscot, στην οποία κρίθηκε ότι η εξαίρεση από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί της αγοράς αυτοκινήτων ήταν σύμφωνη με το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας. Πράγματι, αφενός μεν η κατηγορία που προέβλεπε το άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, του βασιλικού διατάγματος του 1968 περιλαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για την παροχή ιδιωτικού μέσου μεταφοράς. Αφετέρου δε, η εν λόγω κατηγορία δεν περιορίζεται στα καλούμενα επιβατηγά αυτοκίνητα, αλλά μπορεί επίσης να συμπεριλαμβάνει, όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, τη διάθεση ενός αυτοκινήτου για τη μεταφορά μελών του προσωπικού του υποκειμένου στον φόρο από την κατοικία τους στο χώρο εργασίας τους.

65. Εντούτοις, αυτό δεν σημαίνει ότι η εν λόγω κατηγορία ορίζεται κατά τρόπο πολύ γενικό.

66. Πρώτον, δεν υπάρχουν πολλές αμφιβολίες σχετικά με το εάν η εν λόγω κατηγορία δύναται να προκαλέσει την εξαίρεση όλων ή σχεδόν όλων των αγαθών ή υπηρεσιών από το δικαίωμα εκπτώσεως και να καταστήσει άνευ αντικειμένου το γενικό σύστημα που προβλέπει το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας[15].

67. Δεύτερον, συμπεριλαμβάνοντας τη διάθεση ιδιωτικού μέσου μεταφοράς σε μέλη του προσωπικού του υποκειμένου σε φόρο, η εν λόγω κατηγορία αδιαμφισβήτητα προσδιορίζει επαρκώς τα αγαθά που αφορούν οι επίμαχες δαπάνες της κύριας υποθέσεως, η οποία, υπενθυμίζω, αφορά την εξαίρεση από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ ο οποίος καταβλήθηκε κατά την αγορά αυτοκινήτων από τον υποκείμενο στον φόρο, τα οποία, εν μέρει, διατέθηκαν στο προσωπικό του για ιδιωτική χρήση.

68. Όσο για τις κατηγορίες για τις οποίες πρόκειται στην υπόθεση C-33/09, εκτιμώ επίσης ότι η κατηγορία που αφορά στην «παροχή εδεσμάτων και ποτών στο προσωπικό του υποκειμένου στο φόρο», καθώς και εκείνη που σχετίζεται με την «παροχή κατοικίας στο προσωπικό του υποκειμένου στον φόρο» ανταποκρίνονται επαρκώς στις απαιτήσεις του άρθρου 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας.

15 — Βλ. ιδίως, υπ' αυτή την έννοια, προαναφερθείσες υποθέσεις Royscot (σκέψη 24) και Charles και Charles-Tijmens (σκέψη 33).

69. Αφενός μεν, και σε αντίθεση με όσα ισχυρίστηκε η προσφεύγουσα σε αυτή την ίδια υπόθεση όσον αφορά την κατηγορία σχετικά με την παροχή εδεσμάτων και ποτών, δεν θεωρώ ότι τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που συμπεριλαμβάνονται σε αυτή την κατηγορία πρέπει να εξατομικευτούν ή/και να απαριθμηθούν εξαντλητικά. Αν λάβουμε υπόψη τις πληροφορίες που παρέχει το αιτούν δικαστήριο, καθίσταται σαφές ότι σε αυτή την κατηγορία εμπίπτουν τα είδη διατροφής και τα αγαθά και οι υπηρεσίες που απαιτούνται για την παρασκευή εδεσμάτων και ποτών. Επομένως, θεωρώ ότι η εν λόγω κατηγορία αγαθών και υπηρεσιών προσδιορίζεται επαρκώς και, σιωπηρώς, καθορίζεται με κριτήριο τη φύση της.

70. Επιπλέον, επισημαίνω ότι το Δικαστήριο, στην απόφασή του Danfoss και AstraZeneca, προπαρατεθείσα, δεν θέτει θέμα υπάρξεως κατ' αρχήν εμποδίου όσον αφορά την υπαγωγή στο πεδίο εφαρμογής της παρέκκλισης που προβλέπει το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, της εξαιρέσεως από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των αγορών και των παρόμοιων δραστηριοτήτων που αφορούν τη «διατροφή του κυρίου και του προσωπικού της επιχειρήσεως».

71. Αφετέρου δε, συμφωνώ με την εκτίμηση του αιτούντος δικαστηρίου για την κατηγορία σχετικά με την «παροχή στέγασης στο προσωπικό του υποκειμένου στον φόρο», η οποία περιλαμβάνει, όπως σημείωσε το αιτούν δικαστήριο, τη διάθεση κατοικίας υπέρ των μελών του προσωπικού του εργοδότη, καθεαυτήν, καθώς και τις δαπάνες για υπηρεσίες πρακτορείου ή μεσιτείας που καθιστούν δυνατή τη διάθεση αυτή. Πρόκειται, επίσης, κατά τη γνώμη μου, για κατηγορία που προσδιορίζεται επαρκώς, κατά τρόπο σιωπηρό, με κριτήριο τη φύση των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών.

72. Αντιθέτως, διατηρώ έντονες αμφιβολίες όσον αφορά τον επαρκή προσδιορισμό των άλλων δύο επίμαχων κατηγοριών, δηλαδή εκείνων που αναφέρονται «στην προσφορά δραστηριοτήτων ψυχαγωγίας στο προσωπικό του [υποκειμένου στον φόρο]», η οποία προβλέπεται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, του βασιλικού διατάγματος του 1968, και στην προσφορά «επιχειρηματικών δώρων ή άλλων δώρων σε άτομα τα οποία δεν δύνανται να επωφεληθούν της εκπτώσεως ολόκληρου ή του μεγαλύτερου μέρους του φόρου που τους χρεώνεται ή που θα τους χρεωνόταν», η οποία προβλέπεται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, του προαναφερθέντος βασιλικού διατάγματος.

73. Πράγματι, οι κατηγορίες αυτές προσδιορίζονται βάσει του αντικειμένου τους, δηλαδή του σκοπού τους, χωρίς να δύναται να καθοριστεί αντικειμενικά η φύση των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών, ούτε καν κατά γενικό τρόπο. Ειδικότερα, αντιθέτως προς όσα υποστήριξε η Ολλανδική Κυβέρνηση στις γραπτές παρατηρήσεις της, δεν υπάρχει καμία ένδειξη βάσει της οποίας μπορεί να υποστηριχθεί ότι η κατηγορία επιχειρηματικών δώρων περιορίζεται στα είδη

πολυτελείας. Αντιθέτως, ο ισχυρισμός αυτός διαψεύδεται, προφανώς, από το άρθρο 1, παράγραφος 2, του βασιλικού διατάγματος του 1968, το οποίο ορίζει ότι ως «επιχειρηματικό δώρο» ή ως «λοιπές παροχές» νοούνται «όλες οι παροχές που πραγματοποιεί ο επιχειρηματίας στο πλαίσιο των επιχειρηματικών σχέσεών του ή οι δωρεάν παροχές προς τους άλλους».

74. Λαμβάνοντας υπόψη τις προαναφερθείσες σκέψεις, εκτιμώ ότι το άρθρο 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας και το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι κράτος μέλος, το οποίο άσκησε την παρεχόμενη από αυτά τα άρθρα δυνατότητα αποκλεισμού της εκπτώσεως όσον αφορά στις κατηγορίες δαπανών οι οποίες προσδιορίζονται ως:

— «παροχή ιδιωτικού μέσου μεταφοράς στο προσωπικό του εργοδότη»,

— «παροχή εδεσμάτων και ποτών στο προσωπικό του εργοδότη»,

— «παροχή κατοικίας στο προσωπικό του εργοδότη»,

συμμορφώθηκε με την υποχρέωση να προσδιορίσει επαρκώς μια κατηγορία αγαθών ή/και υπηρεσιών, με αναφορά, έστω έμμεση, στη φύση των εν λόγω αγαθών ή/και υπηρεσιών.

Αντιθέτως, κράτος μέλος δεν συμμορφώνεται προς την υποχρέωση αυτή όταν εξαιρεί από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών κατηγορίες δαπανών που προσδιορίζονται ως:

— «παροχή ψυχαγωγικών δραστηριοτήτων στο προσωπικό του εργοδότη»·

— «[προσφορά] επιχειρηματικών δώρων ή άλλων δώρων [...] σε πρόσωπα που δεν μπορούν να επωφεληθούν από την έκπτωση όλου ή του μεγαλύτερου μέρους του φόρου που τους χρεώνεται ή που θα τους χρεωνόταν».

Β — *Σχετικά με τα δεύτερα ερωτήματα που υποβλήθηκαν στο πλαίσιο των δύο υποθέσεων*

75. Με τα αντίστοιχα δεύτερα ερωτήματα, τα οποία είναι ταυτόσημα, τα αιτούντα

δικαστήρια ζητούν, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν, στην περίπτωση που επιτραπεί πλήρης εξαίρεση από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ για μία ή περισσότερες από τις κατηγορίες δαπανών που αναλύθηκαν στο πλαίσιο της απαντήσεως στις πρώτες προδικαστικές ερωτήσεις, στις διατάξεις της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι αποκλείουν μερική εξαίρεση από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, την οποία προβλέπει εθνική κανονιστική ρύθμιση θεσπισθείσα πριν τεθεί σε ισχύ η εν λόγω οδηγία.

76. Λαμβανομένου υπόψη, αφενός, του γενικού χαρακτήρα της δυνατότητας που παρέχει στα κράτη μέλη το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, το οποίο τους επιτρέπει να διατηρήσουν όλες τις εξαιρέσεις από το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπονται από την εθνική τους νομοθεσία, η οποία ίσχυε πριν από την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας και, αφετέρου, της παροιμίας «όποιος μπορεί το περισσότερο μπορεί και το λιγότερο», δεν νομίζω ότι συντρέχει λόγος που να εμποδίζει κράτος μέλος να περιορίσει την έκταση μιας εξαιρέσεως από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, από της θεσπίσεως μιας τέτοιας εξαιρέσεως.

77. Μια τέτοια δυνατότητα είναι κατά τη γνώμη μου συμβατή με το πνεύμα της έκτης οδηγίας. Πράγματι, καίτοι το Δικαστήριο δέχτηκε ότι το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας δεν εμποδίζει κράτος μέλος το οποίο επιθυμεί να μειώσει την έκταση ή το πεδίο εφαρμογής των εξαιρέσεων που υφίσταντο, *μετά από την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας,* δεδομένου ότι σκοπός του άρθρου 28, παράγραφος 4, της εν λόγω οδηγίας είναι η κατάργησή τους[16], ευλόγως συνάγεται το συμπέρασμα ότι οι διατάξεις της έκτης οδηγίας, και συγκεκριμένα το άρθρο 17, παράγραφος 2, δεν εμποδίζουν, επίσης, τη θέσπιση, *πριν από την έναρξη ισχύος της εν λόγω οδηγίας,* εθνικής νομοθετικής ρυθμίσεως η οποία να προβλέπει τη μερική εξαίρεση από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών.

78. Φρονώ, κατά συνέπεια, ότι το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι επιτρέπει σε κράτος μέλος να διατηρήσει μια μερική εξαίρεση από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών για τις δαπάνες που αφορούν ορισμένα αγαθά ή ορισμένες υπηρεσίες, την οποία προέβλεπε εθνική νομοθετική ρύθμιση θεσπισθείσα προ της θέσεως σε ισχύ της έκτης οδηγίας.

Γ — *Επί του τρίτου ερωτήματος που υποβλήθηκε στο πλαίσιο της υποθέσεως C-33/09*

79. Το τρίτο ερώτημα που υποβλήθηκε από το αιτούν δικαστήριο στο πλαίσιο της

16 — Βλ. απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, προπαρατεθείσα (σκέψεις 21 και 22)· της 8ης Ιανουαρίου 2002, C-409/99, Metropol και Stadler (Συλλογή 2002, σ. I-81, στοιχείο 45), καθώς και τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Danfoss και AstraZeneca (σκέψη 32) και Magoora (σκέψη 36).

υποθέσεως C-33/09 αφορά μόνο στην ιδιαίτερη περίπτωση της μερικής εξαιρέσεως από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ της κατηγορίας δαπανών που προσδιορίζεται ως «παροχή εδεσμάτων και ποτών» στα μέλη του προσωπικού του υποκειμένου του φόρου, στην οποία προβλέπει το άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, του βασιλικού διατάγματος του 1968.

80. Υπενθυμίζω ότι, με το ερώτημά του αυτό το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι απαγορεύει σε κράτος μέλος να τροποποιήσει τη μερική εξαίρεση από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ για την κατηγορία δαπανών που αφορούν «παροχή γευμάτων και ποτών» με σκοπό, κυρίως, τον περιορισμό της εκτάσεώς της, χωρίς όμως να αποκλείεται ότι, σε μεμονωμένες περιπτώσεις και για δεδομένο οικονομικό έτος, διευρύνει την έκταση της εν λόγω εξαιρέσεως, λαμβανομένου υπόψη του κατ' αποκοπήν χαρακτήρα του τροποποιημένου συστήματος.

81. Δεν αμφισβητείται ότι, όσον αφορά στην εν λόγω κατηγορία –η οποία κατά τη γνώμη μου προσδιορίζεται επαρκώς, όπως επεσήμανα στο πλαίσιο της εξετάσεως των πρώτων προδικαστικών ερωτημάτων– το βασιλικό διάταγμα του 1968 τροποποιήθηκε μετά τη θέση σε ισχύ της έκτης οδηγίας.

82. Δεν αμφισβητείται επίσης, όπως προκύπτει από την απόφαση παραπομπής και όπως δέχθηκε και η προσφεύγουσα της κύριας δίκης κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ενώπιον του Δικαστηρίου, οι τροποποιήσεις που επήλθαν όσον αφορά το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ του σχετικού με τις δαπάνες που αφορούν στην παροχή γευμάτων και ποτών κατά γενικό τρόπο περιόρισαν την έκταση της εν λόγω εξαιρέσεως.

83. Εντούτοις, κατά τη νομολογία, ένας τέτοιος περιορισμός της εκτάσεως μιας εξαιρέσεως από το δικαίωμα εκπτώσεως εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της παρέκκλισης την οποία προβλέπει το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, έστω και αν θεσπίστηκε μετά τη θέση σε ισχύ της έκτης οδηγίας[17]. Πράγματι, όπως ήδη επεσήμανα, ο περιορισμός της εκτάσεως μιας τέτοιας παρέκκλισης από το κατ' αρχήν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, που προβλέπει το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, είναι σύμφωνος με τον σκοπό αυτής.

84. Αυτή η γενικής φύσεως εκτίμηση δεν αναιρείται κατά τη γνώμη μου από το ενδεχόμενο, στο οποίο αναφέρεται το αιτούν δικαστήριο, αλλά διαπιστώνεται ότι δεν αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης, ότι σε μια εξαιρετική περίπτωση το νέο σύστημα κατ'

17 — Προπαρατεθείσες αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας (σκέψη 22), Danfoss και AstraZeneca (σκέψη 32), Magoora (σκέψη 36) και Puffer (σκέψη 85).

αποκοπήν εξαιρέσεως, το οποίο θεσπίστηκε με τη θέση σε ισχύ της έκτης οδηγίας, δύναται να οδηγήσει σε οικονομικό αποτέλεσμα περισσότερο δυσμενές σε σχέση με εκείνο που υπήρχε υπό το προηγούμενο καθεστώς, λόγω των λεπτομερειών εφαρμογής του νέου συστήματος.

85. Συναφώς, υπενθυμίζω ότι, κατά το αιτούν δικαστήριο, καθώς και κατά τις γραπτές παρατηρήσεις της Ολλανδικής Κυβερνήσεως, τέτοια περίπτωση ενδέχεται να προκύψει μόνον αν ο υποκείμενος στον φόρο προσφέρει εδέσματα και ποτά στα μέλη του προσωπικού του χωρίς να συμβάλλει στην παρασκευή τους, αλλά και χωρίς να επιτρέπει την κατανάλωσή τους, καθ' υπέρβαση του ορίου των 500 NLG (περίπου 227 ευρώ) ανά μέλος του προσωπικού κατά τη διάρκεια της ίδιας λογιστικής περιόδου.

86. Εντούτοις, απλώς ένα τέτοιο ενδεχόμενο δεν θα μπορούσε κατά τη γνώμη μου να έχει ως αποτέλεσμα τον αποκλεισμό της εφαρμογής της παρέκκλισης που προβλέπεται στο άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, καθόσον, όπως επεσήμανε και το αιτούν δικαστήριο, η τροποποίηση που επήλθε μετά τη θέση σε ισχύ της εν λόγω οδηγίας είναι, κατά γενικό κανόνα, περισσότερο ευνοϊκή για τους υποκείμενους στον φόρο απ' ό,τι το σύστημα που ίσχυε πριν από αυτή την ημερομηνία. Πράγματι, η ύπαρξη, έστω και διαπιστωμένη, μιας τέτοιας μεμονωμένης και έκτακτης περιπτώσεως δεν θα επηρέαζε την αρχή κατά την οποία η τροποποίηση της εθνικής νομοθεσίας, η οποία επήλθε μετά από τη θέση σε ισχύ της έκτης οδηγίας, περιόρισε την έκταση των προϋφισταμένων εξαιρέσεων.

87. Αντιθέτως, εκτιμώ ότι, όπως ορθά παρατήρησε και η Επιτροπή, δικαστήριο το οποίο θα αντιμετωπίσει μια τέτοια εξαιρετική και επί του παρόντος εντελώς υποθετική περίπτωση, στην οποία αναφέρεται το δικαστήριο, θα πρέπει, σύμφωνα με την υποχρέωση που υπέχει από το κοινοτικό δίκαιο, να ερμηνεύσει, στο μέτρο του δυνατού, τις διατάξεις του εσωτερικού δικαίου του υπό το πρίσμα του γράμματος και των σκοπών της έκτης οδηγίας, με στόχο να επιτευχθούν τα επιδιωκόμενα από την εν λόγω οδηγία αποτελέσματα[18].

88. Ως εκ τούτου, εκτιμώ ότι το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι επιτρέπει σε κράτος μέλος να επιφέρει, μετά από τη θέση σε ισχύ της εν λόγω οδηγίας, τροποποίηση στην κατά νόμο εξαίρεση από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί μιας κατηγορίας δαπανών, όπως εκείνη που αφορά, στις διαφορές της κύριας δίκης, την παροχή εδεσμάτων και ποτών από τον υποκείμενο στον φόρο προς τα μέλη του προσωπικού του, με σκοπό, κυρίως, τον περιορισμό της εκτάσεώς της, χωρίς όμως να αποκλείεται ότι, σε συγκεκριμένη περίπτωση και για δεδομένο οικονομικό έτος, την οποία, όμως, δεν αφορά η υπόθεση της κύριας δίκης, διευρύνει την έκταση της εν λόγω εξαιρέσεως όσον αφορά στον κατ' αποκοπήν χαρακτήρα του τροποποιημένου συστήματος.

18 — Βλ. ιδίως, σχετικά με αυτή την υποχρέωση, απόφαση Magoora, προπαρατεθείσα (σκέψη 44 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

VI — Πρόταση

89. Λαμβάνοντας υπόψη τις προαναφερθείσες σκέψεις, προτείνω την ακόλουθη απάντηση στις προδικαστικές ερωτήσεις που έθεσαν το Hoge Raad der Nederlanden και το Gerechtshof Amsterdam:

«1) Το άρθρο 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας, και το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχουν την έννοια ότι κράτος μέλος, το οποίο άσκησε την παρεχόμενη από αυτά τα άρθρα δυνατότητα αποκλεισμού της εκπτώσεως όσον αφορά στις κατηγορίες δαπανών οι οποίες προσδιορίζονται ως:

— “παροχή ιδιωτικού μέσου μεταφοράς στο προσωπικό του εργοδότη”,

— “παροχή εδεσμάτων και ποτών στο προσωπικό του εργοδότη”,

— “παροχή κατοικίας στο προσωπικό του εργοδότη”,

συμμορφώθηκε με την υποχρέωση να προσδιορίσει επαρκώς μια κατηγορία αγαθών ή/και υπηρεσιών, με αναφορά, έστω έμμεση, στη φύση των εν λόγω αγαθών ή/και υπηρεσιών.

Αντιθέτως, κράτος μέλος δεν συμμορφώνεται προς την υποχρέωση αυτή όταν εξαιρεί από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών κατηγορίες δαπανών που προσδιορίζονται ως:

— "παροχή ψυχαγωγικών δραστηριοτήτων στο προσωπικό του εργοδότη"·

— "[προσφορά] επιχειρηματικών δώρων ή άλλων δώρων [...] σε πρόσωπα που δεν μπορούν να επωφεληθούν από την έκπτωση όλου ή του μεγαλύτερου μέρους του φόρου που τους χρεώνεται ή που θα τους χρεωνόταν".

2) Στο άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι επιτρέπει σε κράτος μέλος να διατηρήσει μια μερική εξαίρεση από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών για τις δαπάνες που αφορούν ορισμένα αγαθά ή ορισμένες υπηρεσίες, την οποία προέβλεπε εθνική νομοθετική ρύθμιση θεσπισθείσα προ της θέσεως σε ισχύ της έκτης οδηγίας.

3) Στο άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι επιτρέπει σε κράτος μέλος να επιφέρει, μετά από τη θέση σε ισχύ της εν λόγω οδηγίας,

τροποποίηση στην κατά νόμο εξαίρεση από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί μιας κατηγορίας δαπανών, όπως εκείνη που αφορά, στις διαφορές της κύριας δίκης, την παροχή εδεσμάτων και ποτών από τον υποκείμενο στον φόρο προς τα μέλη του προσωπικού του, με σκοπό, κυρίως, τον περιορισμό της εκτάσεώς της, χωρίς όμως να αποκλείεται ότι, σε συγκεκριμένη περίπτωση και για δεδομένο οικονομικό έτος, την οποία, όμως, δεν αφορά η υπόθεση της κύριας δίκης, διευρύνει την έκταση της εν λόγω εξαιρέσεως όσον αφορά στον κατ' αποκοπήν χαρακτήρα του τροποποιημένου συστήματος.»