ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 23ης Οκτωβρίου 2025 [1]

Υπόθεση C-515/24

Randstad España SLU
κατά
Administración General del Estado

[αίτηση του Tribunal Supremo (Ανωτάτου Δικαστηρίου, Ισπανία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 176 – Εθνικοί περιορισμοί του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ στις περιπτώσεις δώρων σε πελάτες για επιχειρηματικούς λόγους – Ρήτρα standstill του άρθρου 176, παράγραφος 2 – Θέσπιση περιορισμού της έκπτωσης του ΦΠΑ το πρώτον κατά την προσχώρηση στην Ένωση και τη μεταφορά της οδηγίας ΦΠΑ στο εσωτερικό δίκαιο»

I. Εισαγωγή

1. Στην παρούσα διαδικασία προδικαστικής παραπομπής, το Δικαστήριο καλείται να εξετάσει την έκταση εφαρμογής μιας ρήτρας standstill. Κατά τη ρήτρα αυτή, τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρήσουν σε ισχύ την υφιστάμενη μέχρι την έναρξη ισχύος της οδηγίας ΦΠΑ [2] (τότε ακόμη έκτη οδηγία [3]) νομοθεσία τους η οποία προβλέπει εξαίρεση από την έκπτωση του ΦΠΑ. Στην περίπτωση των κρατών μελών που προσχώρησαν μεταγενέστερα, τούτο ισχύει για τους ισχύοντες μέχρι την προσχώρηση κανόνες που προβλέπουν εξαίρεση.

2. Ωστόσο, δεδομένου ότι η Ισπανία μέχρι την προσχώρηση δεν προέβλεπε έκπτωση του ΦΠΑ, δεν είχε επίσης κανόνες που να προέβλεπαν εξαίρεση από την έκπτωση. Επειδή όμως η έκπτωση του ΦΠΑ για τις λεγόμενες δαπάνες κοινωνικής παράστασης που δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό δεν φαίνεται να είναι επιβεβλημένη, η Ισπανία θέσπισε μια τέτοια εξαίρεση από την έκπτωση. Τούτο συνέβη με νόμο που εκδόθηκε λίγο πριν από την προσχώρηση, ο οποίος όμως τέθηκε σε ισχύ, ως νόμος περί ΦΠΑ για τη μεταφορά της οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο, ταυτόχρονα με την προσχώρηση.

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

[2] Οδηγία του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).

[3] 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

3. Χωρίς την ύπαρξη έκπτωσης του ΦΠΑ, η εξαίρεση από την έκπτωση δεν έχει νόημα. Ως εκ τούτου, σε αντίθεση προς άλλα κράτη μέλη, η Ισπανία μπόρεσε να θέσει σε ισχύ την εν λόγω εξαίρεση στην πραγματικότητα το πρώτον με την έναρξη ισχύος του νέου συστήματος ΦΠΑ. Το ζήτημα που τίθεται εν προκειμένω είναι αν τούτο εμπίπτει επίσης στη ρήτρα standstill ή αν τα κράτη μέλη τα οποία πριν από την προσχώρηση δεν είχαν σύστημα ΦΠΑ με έκπτωση του ΦΠΑ δεν μπορούσαν να κάνουν χρήση της δυνατότητας περιορισμού της έκπτωσης ταυτόχρονα με τη θέσπιση του νέου συστήματος ΦΠΑ παρά μόνον προγενέστερα αυτής.

4. Επομένως, η υπό κρίση υπόθεση δεν άπτεται μόνο της ερμηνείας της ρήτρας standstill, αλλά και της ισότητας των κρατών μελών εντός της Ένωσης[4]. Πολλά κράτη μέλη με καθεστώς έκπτωσης του ΦΠΑ περιόριζαν την έκπτωση για τις λεγόμενες δαπάνες κοινωνικής παράστασης (περιορισμός ο οποίος συνέχισε να ισχύει), ενώ όλα τα κράτη μέλη χωρίς καθεστώς έκπτωσης του ΦΠΑ δεν μπορούσαν (όπως είναι φυσικό) να έχουν τέτοιες ρυθμίσεις και θα έπρεπε ως εκ τούτου να υποστούν απώλεια φορολογικών εσόδων εάν δεν θέσπιζαν παρόμοιες ρυθμίσεις ήδη κατά την προσχώρησή τους.

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

Συνθήκη για την προσχώρηση του Βασιλείου της Ισπανίας και της Πορτογαλικής Δημοκρατίας στην Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα και στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα Ατομικής Ενέργειας[5] *(στο εξής: Συνθήκη Προσχώρησης)*

5. Το άρθρο 395 της Συνθήκης Προσχώρησης ορίζει τα εξής:

«Τα νέα κράτη μέλη θέτουν σε ισχύ τα μέτρα που τους είναι αναγκαία για να συμμορφωθούν από την προσχώρησή τους προς τις διατάξεις των οδηγιών και αποφάσεων κατά την έννοια του άρθρου 189 της συνθήκης ΕΟΚ και του άρθρου 161 της συνθήκης ΕΚΑΕ, καθώς και των συστάσεων και αποφάσεων κατά την έννοια του άρθρου 14 της συνθήκης ΕΚΑΧ, εκτός αν προβλέπεται προθεσμία στον πίνακα του παραρτήματος XXXVI ή σε άλλες διατάξεις της παρούσας πράξης.»

[4] Ενίοτε αποδίδεται στην ισότητα των κρατών μελών τόσο μεγάλη βαρύτητα ώστε ακόμη και η υπεροχή του δικαίου της Ένωσης να λογίζεται ότι απορρέει από την εν λόγω αρχή [βλ., για παράδειγμα, Lenaerts, K., «L'égalité des États membres devant les traités: la dimension transnationale du principe de primauté», *Revue du Droit de l'Union Européenne 4* (2020). Ομοίως, επίσης, von Danwitz, T., «Der Vorrang des Rechts der Europäischen Union vor dem Recht der Mitgliedstaaten», *Zur Verwirklichung eines Vereinten Europas. Festschrift für Rudolf Streinz zum 70. Geburtstag*, 2023, σ. 41, ιδίως σ. 47]. Τούτο είναι βεβαίως αρκετά αμφίβολο (βλ. Kokott, J. και Hummel, D., Der Vorrang des Unionsrechts als Ausdruck des Gleichheitsprinzips?, *Europäische Grundrechte Zeitschrift*, 2024, σ. 1 επ.), αλλά η επίλυση του εν λόγω ζητήματος παρέλκει εν προκειμένω.

[5] ΕΕ 1985, L 302, σ. 9 επ.

Οδηγία 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας[6] *(στο εξής: οδηγία ΦΠΑ)*

6. Στην οδηγία ΦΠΑ, οι προϋποθέσεις για την έκπτωση του ΦΠΑ καθορίζονται στο άρθρο 168, στοιχείο α′, ως εξής:

«Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο,»

7. Το άρθρο 16 και το άρθρο 26, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ ρυθμίζουν την κατά πλάσμα δικαίου μεταχείριση των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών που πραγματοποιούνται άνευ ανταλλάγματος ως φορολογητέες πράξεις εξ επαχθούς αιτίας. Το άρθρο 16 της οδηγίας ΦΠΑ αφορά την άνευ ανταλλάγματος παράδοση αγαθών και έχει ως εξής:

«Εξομοιώνεται με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας η ανάληψη από τον υποκείμενο στον φόρο αγαθού της επιχείρησής του, προκειμένου να το χρησιμοποιήσει για ίδιες ανάγκες ή για ανάγκες του προσωπικού του ή να το μεταβιβάσει δωρεάν ή, γενικότερα, να το χρησιμοποιήσει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, όταν το αγαθό αυτό ή τα συστατικά του στοιχεία δημιούργησαν δικαίωμα ολικής ή μερικής έκπτωσης από τον ΦΠΑ.

Ωστόσο, δεν εξομοιώνεται με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας η ανάληψη που γίνεται για τις ανάγκες της επιχείρησης και αφορά τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων.»

8. Το άρθρο 26, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ αφορά την άνευ ανταλλάγματος παροχή υπηρεσιών και προβλέπει τα εξής:

«Εξομοιώνονται με παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας οι ακόλουθες πράξεις:

α) η χρησιμοποίηση αγαθού, το οποίο ανήκει στην επιχείρηση, για τις ίδιες ανάγκες του υποκείμενου στον φόρο ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του, εφόσον το αγαθό αυτό δημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του ΦΠΑ,

β) η χωρίς αντάλλαγμα παροχή υπηρεσιών από τον υποκείμενο στον φόρο για ίδιες ανάγκες αυτού ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του.»

9. Το άρθρο 176 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει στο πρώτο εδάφιο έναν περιορισμό του δικαιώματος έκπτωσης από το Συμβούλιο και στο δεύτερο εδάφιο μια ρήτρα standstill, ορίζοντας ειδικότερα τα εξής:

«Το Συμβούλιο, μετά από πρόταση της Επιτροπής, καθορίζει ομόφωνα τις δαπάνες, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ. Σε κάθε περίπτωση αποκλείονται από το δικαίωμα

[6] Οδηγία του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως ίσχυε κατά τα επίδικα έτη 2009 έως 2011. Συναφώς, τροποποιήθηκε τελευταία φορά με οδηγία του Συμβουλίου της 7ης Δεκεμβρίου 2010 (ΕΕ 2010, L 326, σ. 1).

έκπτωσης οι δαπάνες οι οποίες δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό, όπως οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παράστασης.

Μέχρι να τεθούν σε ισχύ οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου, τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρήσουν όλες τις εξαιρέσεις που προέβλεπε η εθνική τους νομοθεσία που ίσχυε την 1η Ιανουαρίου 1979 ή, για τα κράτη μέλη που προσχώρησαν στην Κοινότητα μετά την εν λόγω ημερομηνία, την ημερομηνία προσχώρησής τους.»

Β. Το ισπανικό δίκαιο

10. Ο Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido (νόμος 30/1985 περί του φόρου προστιθέμενης αξίας, της 2ας Αυγούστου 1985, στο εξής: LIVA) μετέφερε για πρώτη φορά την οδηγία ΦΠΑ στο ισπανικό δίκαιο. Το άρθρο 96, όπως ισχύει, ρυθμίζει τις εξαιρέσεις και τους περιορισμούς του δικαιώματος έκπτωσης και έχει ως εξής:

«1) Δεν εκπίπτουν ούτε εν μέρει τα ποσά φόρου που έχουν καταβληθεί λόγω της απόκτησης των ακολούθως απαριθμούμενων αγαθών και υπηρεσιών, καθώς και των παρεπόμενων ή συμπληρωματικών προς αυτά αγαθών και υπηρεσιών· το ίδιο ισχύει σε περίπτωση απόκτησης λόγω ιδιοκατανάλωσης, εισαγωγής, μίσθωσης, μεταποίησης, επισκευής, συντήρησης ή χρήσης των εκτιθέμενων αγαθών και υπηρεσιών: […]

4. των εκδηλώσεων και των υπηρεσιών ψυχαγωγικού χαρακτήρα.

5. των αγαθών ή των υπηρεσιών που προορίζονται για δωρεάν μεταβίβαση σε πελάτες, υπαλλήλους ή τρίτους.

Δεν θεωρούνται τέτοια:

a) τα δωρεάν δείγματα και τα διαφημιστικά αντικείμενα μικρής αξίας κατά την έννοια του άρθρου 7, σημεία 2 και 4, του παρόντος νόμου.

b) τα αγαθά τα οποία προορίζονται αποκλειστικά για παράδοση ή παραχώρηση της χρήσης τους εξ επαχθούς αιτίας, είτε άμεσα είτε μέσω μεταποίησης, και τα οποία, σε χρόνο μεταγενέστερο της απόκτησής τους, μεταβιβάζονται δωρεάν σε πελάτες, υπαλλήλους ή τρίτους.

6. οι υπηρεσίες μετακίνησης ή ταξιδίων, ξενοδοχείων και εστίασης, εκτός εάν το οικείο ποσό θεωρείται εκπιπτόμενη από τον φόρο δαπάνη για τους σκοπούς της φορολογίας εισοδήματος φυσικών ή νομικών προσώπων.

2) Εξαιρούνται από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου τα ποσά φόρου που καταβάλλονται για τις εκεί μνημονευόμενες πράξεις οι οποίες αφορούν τα ακόλουθα αγαθά και τις ακόλουθες υπηρεσίες:

1. τα αγαθά τα οποία, από αντικειμενική άποψη, έχουν αποκλειστικά βιομηχανική, εμπορική, γεωργική, κλινική ή επιστημονική εφαρμογή.

2. τα αγαθά τα οποία προορίζονται αποκλειστικά για παράδοση ή παραχώρηση της χρήσης τους εξ επαχθούς αιτίας, είτε άμεσα είτε μέσω μεταποίησης, από επιχειρηματίες ή επαγγελματίες που ασχολούνται συνήθως με την πραγματοποίηση τέτοιων πράξεων.

3. τις υπηρεσίες τις οποίες λαμβάνουν επιχειρηματίες ή επαγγελματίες που ασχολούνται συνήθως με την πραγματοποίηση τέτοιων πράξεων, προκειμένου οι ίδιοι να παράσχουν τις ίδιες υπηρεσίες εξ επαχθούς αιτίας.

3) Οι εκπτώσεις που καθορίζονται στο παρόν και στο προηγούμενο άρθρο πρέπει, επίσης, να πληρούν τις προϋποθέσεις και τις απαιτήσεις που προβλέπονται στο κεφάλαιο I του τίτλου VIII του παρόντος νόμου, ιδίως εκείνες που αφορούν τον κανόνα της αναλογίας.»

III. Το ιστορικό της διαφοράς

11. Η εξαίρεση από την έκπτωση του ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 96, παράγραφος 1, σημεία 4 και 5, του (προϊσχύσαντος) LIVA για τις λεγόμενες δαπάνες κοινωνικής παράστασης θεσπίστηκε (δημοσιεύθηκε) για πρώτη φορά –όπως εκτέθηκε από το αιτούν δικαστήριο και δεν αμφισβητήθηκε από τους μετέχοντες στη διαδικασία– με τον νόμο 30/1985 στις 9 Αυγούστου 1985 και τέθηκε σε ισχύ κατά την ημερομηνία της προσχώρησης του Βασιλείου της Ισπανίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, ήτοι την 1η Ιανουαρίου 1986.

12. Πριν από την 1η Ιανουαρίου 1986 δεν υπήρχε στην Ισπανία φόρος κατανάλωσης παρόμοιος, ως προς τη δομή του, με τον ΦΠΑ, αλλά υπήρχαν μέχρι τότε διάφοροι φόροι που επιβάλλονταν επί της κατανάλωσης. Ωστόσο, δεν υπήρχαν κανόνες σχετικά με την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης όσον αφορά τους εν λόγω φόρους. Κατά συνέπεια, άσκηση δικαιώματος έκπτωσης από τους φόρους αυτούς, οι οποίοι εφαρμόστηκαν στην Ισπανία μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1985, ουδέποτε ήταν δυνατή. Ως εκ τούτου, ο ισπανικός νόμος του 1985 δεν προέβλεπε, μέχρι την ημερομηνία έναρξης ισχύος της Συνθήκης Προσχώρησης, περιορισμό του εν λόγω δικαιώματος.

13. Η Randstad España, S. L. U. (στο εξής: Randstad) είναι εμπορική εταιρία υποκείμενη στον φόρο κατά την έννοια της νομοθεσίας περί ΦΠΑ. Κατά τα οικονομικά έτη 2009, 2010 και 2011 αγόρασε (υποκείμενα στον ΦΠΑ) εισιτήρια για αθλητικές εκδηλώσεις και άλλες εκδηλώσεις αναψυχής (π.χ. για ποδοσφαιρικούς αγώνες της Real Madrid, C.F. και της F.C. Barcelona, προσκλήσεις στο Paddock Club του Grand Prix της Ισπανίας της Φόρμουλα 1 και προσκλήσεις για εκδρομές με το πλοίο Clipper Stad Amsterdam). Τα εν λόγω εισιτήρια προορίζονταν για δωρεάν μεταβίβαση σε πελάτες. Μολονότι οι εν λόγω δαπάνες μπορούν να εκπέσουν ως λειτουργικές δαπάνες στον τομέα της φορολογίας νομικών προσώπων, ωστόσο, βάσει του άρθρου 96, παράγραφος 1, σημεία 4 και 5, του LIVA, έκπτωση του φόρου δεν είναι δυνατή στον τομέα του ΦΠΑ.

14. Στις 14 Ιουλίου 2014 εκδόθηκαν σχετικές πράξεις επιβολής ΦΠΑ. Κατά των πράξεων επιβολής ΦΠΑ η Randstad υπέβαλε στις 31 Ιουλίου 2014 διοικητική ένσταση ενώπιον του Tribunal Económico-Administrativo Central (κεντρικού οργάνου επίλυσης φορολογικών διαφορών, TEAC, Ισπανία·), η οποία απορρίφθηκε με απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2017.

15. Η Randstad άσκησε προσφυγή κατά της απόφασης αυτής ενώπιον του τμήματος διοικητικών διαφορών του Audiencia Nacional (ανώτερου ειδικού δικαστηρίου, Ισπανία). Με απόφαση της 17ης Ιανουαρίου 2022, η πράξη επιβολής φόρου επικυρώθηκε συναφώς.

16. Στη συνέχεια, η Randstad άσκησε αναίρεση κατά της ανωτέρω δικαστικής απόφασης ενώπιον του τμήματος διοικητικών διαφορών του Tribunal Supremo (Ανωτάτου Δικαστηρίου, Ισπανία). Το εν λόγω δικαστήριο διερωτάται αν ο περιορισμός του δικαιώματος έκπτωσης, ο οποίος προβλέπεται στο άρθρο 96, παράγραφος 1, σημεία 4 και 5, του LIVA, μπορεί να στηριχθεί στη

λεγόμενη ρήτρα «standstill» του άρθρου 176, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ. Δεδομένου ότι η προϊσχύσασα διάταξη της εν λόγω διάταξης τέθηκε σε ισχύ το πρώτον κατή την ημερομηνία προσχώρησης του Βασιλείου της Ισπανίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, ήτοι την 1η Ιανουαρίου 1986, δεν υπήρχε μέχρι την ημερομηνία της προσχώρησης, κατά κυριολεξία, καμία νομοθετική ρύθμιση η οποία να προέβλεπε περιορισμό.

IV. Η διαδικασία προδικαστικής απόφασης

17. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Tribunal Supremo (Ανώτατο Δικαστήριο) ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

1. Συνάδει με το άρθρο 168, στοιχείο α′, και το άρθρο 176, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ η διάταξη του άρθρου 96, παράγραφος 1, σημεία 4 και 5, του Ley 37 del Impuesto sobre el Valor Añadido (νόμου 37 περί του φόρου προστιθέμενης αξίας), της 28ης Δεκεμβρίου 1992, βάσει της οποίας δεν εκπίπτει ούτε εν μέρει ο φόρος που προκύπτει από την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών όπως οι αθλητικές εκδηλώσεις καθώς και αγαθών και υπηρεσιών που προορίζονται για την εξυπηρέτηση πελατών, υπαλλήλων ή τρίτων, ακόμη και αν ο φορολογούμενος αποδεικνύει ότι οι δαπάνες αυτές συνδέονται άμεσα με την επιχειρηματική ή επαγγελματική του δραστηριότητα, ότι πραγματοποιήθηκαν για αυστηρώς επιχειρηματικούς ή επαγγελματικούς σκοπούς και ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση υποκείμενων στον ΦΠΑ πράξεων από τον υποκείμενο στον φόρο, μολονότι πρόκειται για εκπιπτόμενη από τον φόρο δαπάνη για τους σκοπούς της φορολογίας εισοδήματος (φυσικών και/ή νομικών) προσώπων;

2. Συνάδει με το άρθρο 176, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ η διάταξη του άρθρου 96, παράγραφος 1, σημεία 4 και 5, του Ley 37 del Impuesto sobre el Valor Añadido (νόμου 37 περί του φόρου προστιθέμενης αξίας), της 28ης Δεκεμβρίου 1992, η οποία εισάγει προϋπόθεση που περιορίζει την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης και η οποία τέθηκε σε ισχύ κατά την ημερομηνία προσχώρησης του Βασιλείου της Ισπανίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, ήτοι την 1η Ιανουαρίου 1986, χωρίς να προβλέπεται τέτοιος περιορισμός από καμία ισχύουσα μέχρι την ημερομηνία της προσχώρησης διάταξη;

18. Στη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις η Randstad España, το Βασίλειο της Ισπανίας και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 76, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, το Δικαστήριο αποφάσισε να μη διεξαχθεί επ' ακροατηρίου συζήτηση.

V. Νομική εκτίμηση

Α. Επί της σχέσης μεταξύ του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ και της εκ των υστέρων φορολόγησης των άνευ ανταλλάγματος παροχών (δώρα σε πελάτες)

19. Αμφότερα τα προδικαστικά ερωτήματα αφορούν τον νόμιμο χαρακτήρα της προβλεπόμενης στην ισπανική νομοθεσία εξαίρεσης από την έκπτωση του ΦΠΑ. Ωστόσο, αυτό προϋποθέτει κατ' αρχάς την ύπαρξη δικαιώματος έκπτωσης βάσει των γενικών κανόνων της οδηγίας ΦΠΑ. Προς τούτο απαιτείται, βάσει του άρθρου 168, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ, τα εισιτήρια να χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεων της Randstad.

20. Με βάση τα πραγματικά περιστατικά που εξέθεσε το αιτούν δικαστήριο, τα εισιτήρια προορίζονταν, κατά την αγορά τους, για δωρεάν μεταβίβαση σε πελάτες. Αν υποτεθεί ότι η εν λόγω δαπάνη πραγματοποιούνταν για επιχειρηματικούς λόγους, για παράδειγμα με σκοπό τη διατήρηση και την καλλιέργεια των σχέσεων με τους πελάτες και, ως εκ τούτου, με σκοπό την πραγματοποίηση περαιτέρω επιχειρηματικών συναλλαγών, θα υφίσταται ορισμένη σχέση μεταξύ του κόστους των εισιτηρίων και της οικονομικής δραστηριότητας της Randstad. Στο μέτρο αυτό, θα υφίσταται κατ' αρχήν δικαίωμα έκπτωσης βάσει του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ.

21. Ωστόσο, από την εξέταση των διατάξεων του άρθρου 16 και του άρθρου 26, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, οι οποίες καθιερώνουν πλάσμα δικαίου, προκύπτει σαφώς ότι η έκπτωση αυτή είναι απλώς προσωρινή. Συγκεκριμένα, για παράδειγμα, βάσει του άρθρου 16, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, η δωρεάν μεταβίβαση αγαθού για το οποίο έχει γεννηθεί δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ εξομοιώνεται με παράδοση εξ επαχθούς αιτίας και, ως εκ τούτου, συνεπάγεται αντίστοιχη επιβολή ΦΠΑ.

22. Επομένως, τα δώρα που παρέχονται σε τρίτους και για τα οποία έχει ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ πρέπει, κατά κανόνα, να φορολογούνται εκ των υστέρων κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της δωρεάς, εκτός αν πρόκειται για δώρα μικρής αξίας (όριο de minimis). Η εκ των υστέρων φορολόγηση καθίσταται ακριβώς αναγκαία όταν η δωρεάν μεταβίβαση θα οδηγούσε διαφορετικά σε αφορολόγητη τελική κατανάλωση από τον παραλήπτη. Με τη φορολόγηση της δωρεάν μεταβίβασης διορθώνεται εν τέλει η αρχική έκπτωση του ΦΠΑ του δωρητή και αποφεύγεται η αφορολόγητη τελική κατανάλωση από τον τρίτο.

23. Κατά την –εκ του αποτελέσματος– ορθή νομολογία του Δικαστηρίου, αυτή η εκ των υστέρων φορολόγηση δεν είναι αναγκαία μόνον όταν η «δωρεάν» παροχή συνδέεται στενά με κύρια παροχή εξ επαχθούς αιτίας, όπερ έχει κριθεί από το Δικαστήριο ότι συμβαίνει στην περίπτωση της «δωρεάν» παροχής ταμπλέτας κατά τη σύναψη συνδρομής σε περιοδικό επί πληρωμή[7]. Εν προκειμένω, όμως, δεν φαίνεται να υφίσταται τέτοια σύνδεση με άλλη πράξη εξ επαχθούς αιτίας.

24. Επομένως, υφίσταται μεν κατ' αρχήν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ όσον αφορά τα δώρα που παρέχονται για επιχειρηματικούς λόγους. Ωστόσο, τούτο είναι μόνον προσωρινό. Η δωρεάν μεταβίβαση πρέπει να φορολογείται εκ των υστέρων κατά τον χρόνο της δωρεάς, βάσει των άρθρων 16 και 26, οπότε και διορθώνεται η έκπτωση του ΦΠΑ, χωρίς κατ' αυτόν τον τρόπο να θίγεται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

25. Εντούτοις, η οδηγία ΦΠΑ περιέχει συναφώς νομοθετικό κενό όσον αφορά τη δωρεάν παροχή υπηρεσιών σε τρίτους για επιχειρηματικούς λόγους. Το άρθρο 26, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ αφορά μεν την άνευ ανταλλάγματος παροχή υπηρεσιών από τον υποκείμενο στον φόρο προς το προσωπικό του, αλλά –αντιθέτως προς το άρθρο 16 της οδηγίας ΦΠΑ που διέπει την άνευ ανταλλάγματος παράδοση αγαθών– όχι και προς άλλους τρίτους (για παράδειγμα, σε πελάτες).

26. Δεδομένου ότι τα εισιτήρια, μολονότι μπορούν να μεταβιβαστούν (και, επομένως, να δωριστούν) ως αγαθά, δεν συνιστούν ενσώματα αγαθά, πρόκειται στην περίπτωση αυτή για παροχή υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 24, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ. Επομένως, με βάση το γράμμα της οδηγίας, δεν μπορεί εν προκειμένω να επιβληθεί φόρος εκ των υστέρων. Τούτο συνεπάγεται την αφορολόγητη τελική κατανάλωση από τους δωρολήπτες

[7] Απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 2023, Deco Proteste – Editores (C-505/22, EU:C:2023:731, σκέψεις 25 και 26).

πελάτες, εφόσον αυτοί απολαμβάνουν (καταναλώνουν) το δώρο επίσης και/ή κυρίως για τη δική τους ιδιωτική ευχαρίστηση, όπως μπορεί μάλλον να υποτεθεί στην περίπτωση της παρακολούθησης μιας συναυλίας ή ενός ποδοσφαιρικού αγώνα.

27. Βεβαίως, δεν συμμερίζομαι την άποψη της Ισπανίας ότι η έκπτωση αποκλείεται για τον λόγο και μόνον ότι η άμεση σύνδεση με τις εν λόγω αφορολόγητες πράξεις υπερισχύει της έμμεσης σύνδεσης με τις φορολογητέες πράξεις της Randstad [8]. Ωστόσο, συμμερίζομαι τη δυσαρέσκεια της Ισπανίας ότι η έκπτωση στις περιπτώσεις αυτές καταλήγει εν τέλει σε αφορολόγητη τελική κατανάλωση.

28. Ότι στην πραγματικότητα δεν υπήρχε τέτοια πρόθεση καθίσταται σαφές από το άρθρο 176, πρώτο εδάφιο, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο προβλέπει ότι το Συμβούλιο πρέπει «σε κάθε περίπτωση» να εξαιρεί από το δικαίωμα έκπτωσης τις δαπάνες οι οποίες δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό, όπως οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παράστασης.

29. Ως τέτοιες νοούνται οι δαπάνες οι οποίες, μολονότι συνδέονται με την επαγγελματική δραστηριότητα, έχουν συγχρόνως χαρακτήρα κοινωνικής παράστασης και είναι πρόσφορες για την προαγωγή της κοινωνικής υπόληψης του υποκειμένου στον φόρο. Χαρακτηριστικά τέτοια παραδείγματα αποτελούν οι δαπάνες για επισκέψεις σε θέατρα, κοινωνικές συγκεντρώσεις και δώρα σε πελάτες. Επομένως, το άρθρο 176, πρώτο εδάφιο, δεύτερη περίοδος, βασίζεται στην παραδοχή ότι οι εν λόγω δαπάνες, οι οποίες δεν έχουν αυστηρά επαγγελματικό χαρακτήρα και οι οποίες, επομένως, εξυπηρετούν κυρίως την ιδιωτική κατανάλωση, πρέπει να εξαιρούνται από το δικαίωμα έκπτωσης.

30. Τούτο καθώς και η εγγύτητα μεταξύ, αφενός, της ιδιωτικής χρήσης του εισιτηρίου και, αφετέρου, της δωρεάς τέτοιων εισιτηρίων για επιχειρηματικούς λόγους καθιστούν σαφή τον λόγο για τον οποίο –όπως ορθώς επίσης τονίζει η Επιτροπή–, σε πολλούς εθνικούς νόμους περί φόρου κύκλου εργασιών και/ή περί ΦΠΑ, η έκπτωση του ΦΠΑ για τέτοιες «δαπάνες ψυχαγωγίας» και/ή «δαπάνες κοινωνικής παράστασης» επιτρεπόταν –και επιτρέπεται μέχρι σήμερα– μόνο σε περιορισμένο βαθμό. Για παράδειγμα, ο γερμανικός Umsatzsteuergesetz (νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών) προβλέπει, στο άρθρο 15, παράγραφος 1a, του UStG, εξαίρεση από την έκπτωση του ΦΠΑ για τα δώρα ορισμένης τάξης μεγέθους. Ομοίως στην αυστριακή νομοθεσία (συγκεκριμένα στο άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 2, του öUStG) ισχύουν περιορισμοί όσον αφορά την έκπτωση των δαπανών ή εξόδων κοινωνικής παράστασης.

31. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω εκτιμήσεων βάσει της νομοθεσίας περί ΦΠΑ, μπορούν ακολούθως να απαντηθούν τα δύο προδικαστικά ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου.

Β. Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος: ερμηνεία του άρθρου 176, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ

32. Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς την ερμηνεία του άρθρου 176, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ. Ωστόσο, όπως ορθώς υπογραμμίζει η Επιτροπή με τις γραπτές παρατηρήσεις της, το εν λόγω προδικαστικό ερώτημα ούτε επεξηγείται ούτε αιτιολογείται περαιτέρω. Λαμβανομένου μάλιστα υπόψη ότι το άρθρο 176, πρώτο εδάφιο,

[8] Το Δικαστήριο είναι αρκετά επιεικές συναφώς –βλ., για παράδειγμα, τις αποφάσεις της 16ης Σεπτεμβρίου 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (C-528/19, EU:C:2020:712, σκέψεις 29 επ.), και της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, σκέψεις 33 επ.).

της οδηγίας ΦΠΑ απευθύνεται στο Συμβούλιο, το εν λόγω ερώτημα δεν είναι καθόλου κατανοητό. Δεδομένου ότι το Συμβούλιο προδήλως δεν έχει προβεί σε τέτοιον καθορισμό, το άρθρο 176, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ φαίνεται να μην είναι κρίσιμο εν προκειμένω.

33. Εντούτοις, από το σαφές γράμμα του άρθρου 176, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει όχι μόνον εξουσιοδότηση, αλλά και υποχρέωση του Συμβουλίου. Δεν αναγράφεται η λέξη «μπορεί», αλλά η φράση «[τ]ο Συμβούλιο, μετά από πρόταση της Επιτροπής, καθορίζει ομόφωνα» τις δαπάνες οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ. Στη δεύτερη περίοδο διευκρινίζεται ότι, *σε κάθε περίπτωση*, πρέπει να αποκλείονται από το δικαίωμα έκπτωσης οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παράστασης.

34. Ιδίως η δεύτερη περίοδος καθιστά σαφές ότι ο νομοθέτης της οδηγίας λαμβάνει ως δεδομένο ότι οι δαπάνες που δεν έχουν αυστηρά επαγγελματικό χαρακτήρα, επειδή αφορούν δαπάνες (ιδιωτικής) ψυχαγωγίας, πρέπει κατ' αρχήν να εξαιρούνται από την έκπτωση από τον ΦΠΑ. Επιπλέον, από την ίδια περίοδο προκύπτει ότι, εν πάση περιπτώσει, τέτοιου είδους εξαιρέσεις δεν αντιβαίνουν στη βούληση του νομοθέτη της οδηγίας, ακόμη και αν το Συμβούλιο, για οποιονδήποτε λόγο, δεν έχει μέχρι τούδε εκπληρώσει το καθήκον που του έχει αναθέσει το άρθρο 176, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ.

35. Το ανωτέρω συμπέρασμα δεν αναιρείται από τις διαφορές που επισήμανε το αιτούν δικαστήριο όσον αφορά τη μεταχείριση των εξόδων αυτών στο ισπανικό φορολογικό δίκαιο στον τομέα της νομοθεσίας περί φορολογίας εισοδήματος. Το ζήτημα αν, στον τομέα της νομοθεσίας περί φορολογίας εισοδήματος, τα έξοδα εκπίπτουν ή όχι στην Ισπανία ως λειτουργικές ή επαγγελματικές δαπάνες δεν είναι κρίσιμο για τη νομοθεσία της Ένωσης περί ΦΠΑ. Η νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος δεν έχει αποτελέσει αντικείμενο εναρμόνισης στο δίκαιο της Ένωσης και, ως εκ τούτου, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να ρυθμίζουν με διαφορετικό τρόπο τις απαγορεύσεις έκπτωσης στο έδαφός τους. Για τον λόγο αυτόν και μόνο, δεν μπορούν να συναχθούν συμπεράσματα για την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης από την εθνική νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος. Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο καθόσον η νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος επιδιώκει συνήθως άλλους σκοπούς. Κατά γενικό κανόνα, αποσκοπεί στη φορολόγηση της εισροής εισοδήματος, ενώ η νομοθεσία περί ΦΠΑ φορολογεί τη δαπάνη για ένα καταναλωτικό αγαθό.

Γ. Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος: ερμηνεία του άρθρου 176, δεύτερο εδάφιο (ρήτρα standstill) της οδηγίας ΦΠΑ

36. Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί πώς πρέπει να ερμηνευθεί το άρθρο 176, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, προκειμένου να κριθεί αν η προβλεπόμενη στην ισπανική νομοθεσία εξαίρεση από την έκπτωση του ΦΠΑ εμπίπτει στη ρήτρα standstill την οποία προβλέπει το δίκαιο της Ένωσης. Κατά τη ρήτρα αυτή, μέχρι την έκδοση της απόφασης καθορισμού εκ μέρους του Συμβουλίου, σύμφωνα με το άρθρο 176, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ (απόφαση η οποία δεν έχει εκδοθεί μέχρι σήμερα), τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρήσουν όλες τις εξαιρέσεις από την έκπτωση του ΦΠΑ οι οποίες προβλέπονταν από την εθνική τους νομοθεσία κατά την ημερομηνία της προσχώρησής τους.

37. Όπως εκτίθεται στο προδικαστικό ερώτημα, τόσο η εξαίρεση από την έκπτωση κατά το άρθρο 96, παράγραφος 1, σημείο 4, όσο και αυτή κατά το σημείο 5 του (προϊσχύσαντος) LIVA τέθηκαν σε ισχύ κατά την ημερομηνία προσχώρησης, ήτοι ταυτόχρονα με το νέο σύστημα ΦΠΑ. Επομένως, το άρθρο 96, παράγραφος 1, σημεία 4 και 5, του LIVA θα μπορούσε να εμπίπτει στο άρθρο 176, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ.

38. Αποφασιστικής σημασίας είναι εν προκειμένω η ορθή προσέγγιση. Κατά την άποψη της Randstad, η εξαίρεση από την έκπτωση του ΦΠΑ προβλέφθηκε το πρώτον με τη θέσπιση του νόμου περί ΦΠΑ κατά τον χρόνο της προσχώρησης. Συνεπώς, δεν υφίσταται σχετική προγενέστερη ρύθμιση η οποία θα μπορούσε να συνεχίσει να ισχύει.

39. Εντούτοις, πριν από την προσχώρηση, δεν υπήρχε στην Ισπανία σύστημα ΦΠΑ με έκπτωση, οπότε –όπως φαίνεται να υποστηρίζει η Επιτροπή– δεν ήταν γενικότερα δυνατή η έκπτωση του ΦΠΑ. Επομένως, δεν θεσπίστηκε εξαίρεση από έκπτωση του ΦΠΑ, αλλά, αντιθέτως, η υφιστάμενη απόλυτη εξαίρεση περιορίστηκε συναφώς με τη θέσπιση της έκπτωσης του ΦΠΑ και τη ρύθμιση του άρθρου 96, παράγραφος 1, σημεία 4 και 5, του LIVA.

40. Αντιθέτως, κατά την άποψη της Ισπανίας, η εξαίρεση θεσπίστηκε μεν για πρώτη φορά, αλλά δημοσιεύθηκε ήδη πριν από την προσχώρηση και, ως εκ τούτου, προβλεπόταν ήδη στο ισπανικό δίκαιο πριν από την προσχώρηση, έστω και αν τέθηκε σε ισχύ ταυτόχρονα με την προσχώρηση.

41. Εκ πρώτης όψεως, η άποψη της Randstad φαίνεται πειστική. Το άρθρο 176, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ επιτρέπει τη διατήρηση σε ισχύ της προγενέστερης νομοθεσίας που αντιβαίνει στην οδηγία ΦΠΑ έως ότου το Συμβούλιο και η Επιτροπή εκπληρώσουν τα αντίστοιχα καθήκοντά τους. Η εξαίρεση από την έκπτωση του ΦΠΑ, η οποία θεσπίστηκε με την έναρξη ισχύος του νόμου περί μεταφοράς της οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο, δεν αποτελεί προγενέστερη νομοθεσία η οποία εξακολουθεί να ισχύει. Ωστόσο, στο πλαίσιο μιας κάπως διεξοδικότερης εξέτασης, η προσέγγιση της Επιτροπής φαίνεται να είναι η ορθή, ιδίως υπό τις συνθήκες της υπό κρίση υπόθεσης.

42. Συγκεκριμένα, αφενός, η εξαίρεση των δαπανών ψυχαγωγίας και κοινωνικής παράστασης από την έκπτωση του ΦΠΑ ανταποκρίνεται στη βούληση του νομοθέτη της οδηγίας και έχει επίσης νόημα στον τομέα της νομοθεσίας περί ΦΠΑ, λαμβανομένης υπόψη της ιδιωτικής ικανοποίησης της κατανάλωσης που συνδέεται στενά με τις δαπάνες αυτές.

43. Αφετέρου, χωρίς την ύπαρξη προγενέστερου συστήματος ΦΠΑ που να προβλέπει εξαίρεση από την έκπτωση του ΦΠΑ, τα κράτη μέλη δεν θα είχαν τη δυνατότητα να θεσπίσουν τέτοια εξαίρεση, διότι χωρίς ένα σύστημα με έκπτωση του ΦΠΑ, μια μερική εξαίρεση της έκπτωσης του ΦΠΑ δεν είναι ούτε δυνατή ούτε εύλογη. Επομένως, όπως προκύπτει κατόπιν προσεκτικότερης εξέτασης, κατά τον χρόνο της προσχώρησης, η έκπτωση του ΦΠΑ δεν περιορίζεται για πρώτη φορά, αλλά καθίσταται δυνατή για πρώτη φορά, αν και μόνον εντός ορισμένων ορίων. Ωστόσο, εφόσον τα όρια αυτά ανταποκρίνονται στη βούληση του νομοθέτη και συνάδουν με τους σκοπούς της οδηγίας (φορολόγηση της ιδιωτικής κατανάλωσης), η ταυτόχρονη έναρξη ισχύος με το προσφάτως μεταφερθέν στο εσωτερικό δίκαιο σύστημα ΦΠΑ –όπως υποστηρίζουν τόσο η Επιτροπή όσο και η Ισπανία– θα συνάδει με τη λογική του άρθρου 176, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ.

44. Σε τελική ανάλυση, το άρθρο 176, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ απλώς διευκρινίζει, κατά τη γνώμη μου, ότι, μετά την προσχώρηση και τη συνακόλουθη υποχρέωση μεταφοράς της οδηγίας ΦΠΑ στο εσωτερικό δίκαιο, τα κράτη μέλη δεν μπορούν πλέον να θεσπίζουν μεμονωμένα

(ήτοι χωρίς το Συμβούλιο), για πρώτη φορά ή σε διευρυμένη έκταση, εξαίρεση από την έκπτωση του ΦΠΑ η οποία δεν προβλέπεται από την οδηγία ΦΠΑ. Οι εξαιρέσεις που προβλέπονταν ήδη κατά την προσχώρηση αποτελούν, συναφώς, το καθοριστικό όριο. Συνεπώς, η έναρξη ισχύος τέτοιων εξαιρέσεων ταυτόχρονα με την προσχώρηση δεν είναι επιλήψιμη.

45. Υπέρ της ανωτέρω ερμηνείας συνηγορεί, αφενός, το γράμμα του δεύτερου εδαφίου, διότι δεν αναφέρει ότι η εξαίρεση από την έκπτωση του ΦΠΑ πρέπει να έχει ήδη τεθεί σε ισχύ, αλλά μόνον ότι η εθνική νομοθεσία πρέπει να την «προέβλεπε» [9]. Ένας εθνικός νόμος όμως ο οποίος δημοσιεύθηκε ήδη πριν από την προσχώρηση και ο οποίος περιέχει αντίστοιχη ρύθμιση προβλέπει ήδη την εν λόγω εξαίρεση κατά τον χρόνο της προσχώρησης.

46. Αφετέρου, λαμβανομένης υπόψη της ισότητας των κρατών μελών, μου φαίνεται εντελώς παράδοξο το να μπορεί η Γερμανία, για παράδειγμα, να διατηρήσει την εξαίρεσή της από την έκπτωση του ΦΠΑ για τα δώρα για επαγγελματικούς λόγους, διότι διέθετε ήδη ένα σύστημα ΦΠΑ με έκπτωση κατά τη λήξη της προθεσμίας μεταφοράς της οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο, αλλά ένα κράτος μέλος που προσχώρησε στην Ένωση αργότερα να μην μπορεί να θεσπίσει τέτοια εξαίρεση απλώς ένα δευτερόλεπτο νωρίτερα και/ή ταυτόχρονα.

47. Αν η Ισπανία είχε θεσπίσει για πρώτη φορά δικό της σύστημα ΦΠΑ με έκπτωση και αντίστοιχη εξαίρεση από την έκπτωση μία ημέρα πριν από την προσχώρηση και την είχε θέσει σε ισχύ (για μια ημέρα) και, στη συνέχεια, μετέφερε την οδηγία ΦΠΑ στο εσωτερικό δίκαιο με την προσχώρηση μία ημέρα αργότερα, ουδείς θα αμφισβητούσε τη δυνατότητα εφαρμογής της ρήτρας standstill του άρθρου 176, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ. Ωστόσο, το αν η ρύθμιση αυτή τέθηκε σε ισχύ την προηγούμενη ημέρα, ένα μόνο δευτερόλεπτο νωρίτερα ή ταυτόχρονα δεν μπορεί να ασκεί επιρροή για τα φορολογικά έσοδα ενός κράτους μέλους (και, όπως έχει κριθεί [10], ομοίως για τους ίδιους πόρους της Ένωσης). Το μόνο καθοριστικό στοιχείο είναι αν, μετά την προσχώρηση, η κατάσταση μεταβάλλεται εκ των υστέρων κατά παράβαση των κανόνων της οδηγίας. Τούτο όμως δεν συνέβη στην Ισπανία.

48. Συναφώς, η μέχρι τούδε νομολογία του Δικαστηρίου συνηγορεί επίσης υπέρ της ανωτέρω προσέγγισης, η οποία αντιμετωπίζει όλα τα κράτη μέλη κατά τον ίδιο τρόπο. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο έχει επισημάνει ότι το άρθρο 176, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ περιλαμβάνει ρήτρα standstill η οποία προβλέπει ότι τα κράτη μέλη που προσχωρούν στην Ένωση μπορούν να διατηρήσουν τις εθνικές εξαιρέσεις από το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ οι οποίες ήταν σε ισχύ προ της ημερομηνίας της προσχώρησής τους, έως ότου το Συμβούλιο θεσπίσει τις διατάξεις που προβλέπονται στο πρώτο εδάφιο του άρθρου 176, κάτι το οποίο μέχρι σήμερα δεν έχει γίνει [11].

49. Ωστόσο, η ευχέρεια αυτή δεν είναι απόλυτη, διότι σκοπός της ρήτρας standstill δεν είναι να επιτρέψει σε ένα νέο κράτος μέλος να τροποποιήσει την εσωτερική του νομοθεσία κατά την προσχώρησή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση διευρύνοντας το πεδίο των υφιστάμενων εξαιρέσεων, με αποτέλεσμα η εθνική νομοθεσία να απομακρυνθεί από τους σκοπούς της οδηγίας ΦΠΑ, κάτι

[9] Οι λοιπές γλωσσικές αποδόσεις θέτουν ομοίως ως μοναδική προϋπόθεση το ότι η εξαίρεση πρέπει να προβλεπόταν. Βλ. τη γαλλική («prévu par leur législation nationale») ή την αγγλική («provided for under their national law») απόδοση.

[10] Τέτοια κρίση διατυπώθηκε ρητώς όσον αφορά το άρθρο 176, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ στην απόφαση της 2ας Μαΐου 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, σκέψη 32). Ωστόσο, τούτο είναι ανακριβές, δεδομένου ότι οι ίδιοι πόροι που βασίζονται στο ακαθάριστο εθνικό εισόδημα (ΑΕΕ) αντισταθμίζουν οποιαδήποτε έξοδα δεν καλύπτονται από τους παραδοσιακούς ίδιους πόρους και τους ίδιους πόρους από τον ΦΠΑ. Βλ., για παράδειγμα, πρόταση οδηγίας της Επιτροπής, της 24ης Απριλίου 2019, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112 και της οδηγίας 2008/118 σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης όσον αφορά την αμυντική προσπάθεια στο πλαίσιο της Ένωσης, COM(2019) 192 final, σ. 10.

[11] Βλ., αντί πολλών, απόφαση της 2ας Μαΐου 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, σκέψη 30). Ομοίως, απόφαση της 15ης Απριλίου 2010, X Holding (C-538/08 και C-33/09, EU:C:2010:192, σκέψη 38).

που θα ήταν αντίθετο προς το ίδιο το πνεύμα της εν λόγω ρήτρας [12]. Καθοριστικό στοιχείο είναι το κατά πόσον η εν λόγω ρύθμιση διεύρυνε *εκ των υστέρων* το πεδίο εφαρμογής των ήδη υφιστάμενων εξαιρέσεων [13].

50. Προς τούτο, μπορεί να πραγματοποιείται σύγκριση της έκπτωσης του ΦΠΑ πριν και μετά την προσχώρηση [14]. Στην προκειμένη περίπτωση, δεν ήταν δυνατή, πριν από την προσχώρηση, η έκπτωση του ΦΠΑ για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που προορίζονται για δωρεάν μεταβίβαση σε πελάτες. Ούτε μετά την προσχώρηση είναι δυνατή η έκπτωση του ΦΠΑ για τέτοιες μεταβιβάσεις. Επομένως, η εξαίρεση από την έκπτωση του ΦΠΑ δεν διευρύνθηκε. Επιπλέον, με τη θέσπιση της εν λόγω εξαίρεσης από την έκπτωση του ΦΠΑ, η Ισπανία δεν απομακρύνθηκε από τους σκοπούς της οδηγίας ΦΠΑ, πράγμα που θα ήταν αντίθετο προς το πνεύμα της ρήτρας standstill. Αντιθέτως, όπως εκτέθηκε ανωτέρω (βλ. σημεία 28 επ. των παρουσών προτάσεων), η αφορολόγητη τελική κατανάλωση τέτοιων καταναλωτικών αγαθών είναι αυτή που αντιβαίνει στους σκοπούς της οδηγίας ΦΠΑ [15].

51. Ακόμη και η ευρύτερη προϋπόθεση την οποία έχει θέσει το Δικαστήριο, κατά την οποία η επίμαχη εθνική νομοθετική ρύθμιση πρέπει να προσδιορίζει επαρκώς τη φύση ή το αντικείμενο των αγαθών και υπηρεσιών που εξαιρούνται από το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, ώστε να διασφαλιστεί ότι τα κράτη μέλη δεν χρησιμοποιούν τη δυνατότητα που τους παρέχεται για να θεσπίσουν γενικής φύσεως εξαιρέσεις από το καθεστώς αυτό [16], πληρούται εν προκειμένω. Η εξαίρεση από την έκπτωση του ΦΠΑ η οποία προβλέπεται για την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών που προορίζονται για δωρεάν μεταβίβαση σε πελάτες, υπαλλήλους ή τρίτους είναι αρκούντως συγκεκριμένη και όχι γενικού χαρακτήρα.

52. Τούτο δεν έρχεται σε αντίθεση προς την απόφαση AES-3C Maritza East 1 [17], την οποία επικαλείται η Randstad. Στην εν λόγω υπόθεση, οι ήδη υφιστάμενες εξαιρέσεις από την έκπτωση του ΦΠΑ διευρύνθηκαν κατά τον χρόνο της προσχώρησης [18]. Στην Ισπανία όμως δεν υφίστατο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, δεν διευρύνθηκε η μέχρι τούδε μη υφιστάμενη εξαίρεση, αλλά, αντιθέτως, χορηγήθηκε για πρώτη φορά –αν και περιορισμένο συναφώς– δικαίωμα έκπτωσης από τον ΦΠΑ.

53. Εξάλλου, ο ισχυρισμός ότι είναι επιβεβλημένη η στενή ερμηνεία [19] της ρήτρας standstill δεν είναι λυσιτελής. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο έχει κρίνει, κατά το παρελθόν, ότι το άρθρο 176, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ αποσκοπεί στη διατήρηση «όλων των εξαιρέσεων» που

[12] Αποφάσεις της 2ας Μαΐου 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, σκέψη 31), και της 22ας Δεκεμβρίου 2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, σκέψεις 37 και 39).

[13] Απόφαση της 2ας Μαΐου 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, σκέψη 32 και 33). Πρβλ. αποφάσεις της 18ης Ιουλίου 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), της 8ης Ιανουαρίου 2002, Metropol και Stadler (C-409/99, EU:C:2002:2, σκέψη 46), και της 22ας Δεκεμβρίου 2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, σκέψεις 41 επ.). Ομοίως, προσφάτως, επίσης, διατάξεις της 26ης Φεβρουαρίου 2020, PAGE International (C-630/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2020:111, σκέψη 30), και της 17ης Σεπτεμβρίου 2020, Super Bock Bebidas (C-837/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2020:721, σκέψη 30).

[14] Ομοίως, απόφαση της 2ας Μαΐου 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, σκέψεις 39 και 51).

[15] Δίνοντας ιδιαίτερη έμφαση στο αν το κράτος μέλος με τη νομοθεσία του προσεγγίζει τους σκοπούς της οδηγίας ΦΠΑ, αποφάσεις της 14ης Ιουνίου 2001, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-345/99, EU:C:2001:334, σκέψη 22), και της 8ης Ιανουαρίου 2002, Metropol και Stadler (C-409/99, EU:C:2002:2, σκέψη 45).

[16] Αποφάσεις της 2ας Μαΐου 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, σκέψη 40), της 15ης Απριλίου 2010, X Holding (C-538/08 και C-33/09, EU:C:2010:192, σκέψη 44), και της 23ης Απριλίου 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, σκέψεις 28 και 29). Προσφάτως εκ νέου διατάξεις της 26ης Φεβρουαρίου 2020, PAGE International (C-630/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2020:111, σκέψη 34), και της 17ης Σεπτεμβρίου 2020, Super Bock Bebidas (C-837/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2020:721, σκέψη 39).

[17] Απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488).

[18] Απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488 σκέψη 48).

[19] Ομοίως, αποφάσεις της 23ης Απριλίου 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, σκέψη 23), και της 22ας Δεκεμβρίου 2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, σκέψη 28).

προβλέπονταν κατά την ημερομηνία προσχώρησης. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει ρητώς διαπιστώσει ότι η έκφραση «όλες [οι] εξαιρέσεις» που χρησιμοποιείται στο άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, και πλέον στο άρθρο 176, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, λαμβανομένου υπόψη του γράμματος και του ιστορικού θέσπισης του άρθρου αυτού, καταλαμβάνει και τις δαπάνες που έχουν αυστηρά επαγγελματικό χαρακτήρα[20]. Κατά συνέπεια, η ρήτρα standstill του άρθρου 176, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ επιτρέπει στα κράτη μέλη να εξαιρούν από το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ ακόμη και τα είδη δαπανών που έχουν αυστηρά επαγγελματικό χαρακτήρα, εφόσον είναι επαρκώς συγκεκριμένα (βλ. σημείο 51).

54. Η νομολογία αυτή δεν αποτελεί στενή ερμηνεία της ρήτρας standstill. Επιπλέον, η στενή ερμηνεία του άρθρου 176 της οδηγίας ΦΠΑ επιδιώχθηκε μόνο για να αποφευχθεί η διατήρηση μιας *γενικής εξαίρεσης* από την έκπτωση του ΦΠΑ εκ μέρους ενός κράτους μέλους[21]. Το άρθρο 176, δεύτερο εδάφιο, επιτρέπει μόνον τη διατήρηση σε ισχύ εξαιρέσεων που αφορούν *συγκεκριμένες δαπάνες*[22]. Ωστόσο, τέτοια ακριβώς περίπτωση συντρέχει εν προκειμένω (συναφώς, σημείο 51 των παρουσών προτάσεων).

55. Στο μέτρο μάλιστα που η εξαίρεση –όπως συμβαίνει εν προκειμένω– ανταποκρίνεται στη βούληση του νομοθέτη της οδηγίας, κατά την οποία οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας (ποδοσφαιρικοί αγώνες, συναυλίες κ.λπ.) και κοινωνικής παράστασης πρέπει σε κάθε περίπτωση να εξαιρούνται από την έκπτωση του ΦΠΑ, η αμφιλεγόμενη «θεωρία» της στενής ερμηνείας μιας ρήτρας standstill δεν μπορεί να εφαρμοστεί, κατά τη γνώμη μου, ούτως ή άλλως, εφόσον η νομική ερμηνεία αποσκοπεί στην υλοποίηση της βούλησης του νομοθέτη.

VI. Πρόταση

56. Ως εκ τούτου, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Tribunal Supremo (Ανώτατο Δικαστήριο, Ισπανία) ως εξής:

1. Ελλείψει ομόφωνης απόφασης του Συμβουλίου περί καθορισμού, καμία ρύθμιση της ισπανικής νομοθεσίας περί φόρου προστιθέμενης αξίας δεν αντιβαίνει στο άρθρο 176, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ. Ωστόσο, από το άρθρο 176, πρώτο εδάφιο, δεύτερη περίοδος, της εν λόγω οδηγίας προκύπτει ότι η εξαίρεση των δαπανών ψυχαγωγίας και κοινωνικής παράστασης από την έκπτωση του ΦΠΑ δεν αντιβαίνει στη βούληση του νομοθέτη, παρά το γεγονός ότι το Συμβούλιο και η Επιτροπή από κοινού δεν έχουν μέχρι τούδε εκπληρώσει το καθήκον που τους ανατέθηκε από το άρθρο 176, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ. Το ζήτημα αν η ισπανική νομοθεσία περί φόρου εισοδήματος επιτρέπει ή όχι την έκπτωση τέτοιων δαπανών δεν είναι καθοριστικής σημασίας βάσει του δικαίου της Ένωσης.

2. Το άρθρο 176, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι απαγορεύει σε όλα τα κράτη μέλη εξίσου να προβλέπουν, μετά τη λήξη της προθεσμίας μεταφοράς στο εσωτερικό δίκαιο, νέες και/ή αυστηρότερες εξαιρέσεις από την έκπτωση του ΦΠΑ, εφόσον το Συμβούλιο και η Επιτροπή από κοινού δεν έχουν ακόμα εκπληρώσει το καθήκον που τους ανατέθηκε από το άρθρο 176, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, δεν αντιβαίνει στο άρθρο 176,

[20] Αποφάσεις της 2ας Μαΐου 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, σκέψη 47), και της 5ης Οκτωβρίου 1999, Royscot κ.λπ. (C-305/97, EU:C:1999:481, σκέψη 20).

[21] Απόφαση της 23ης Απριλίου 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, σκέψη 28).

[22] Απόφαση της 2ας Μαΐου 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, σκέψη 40). Πρβλ. απόφαση της 15ης Απριλίου 2010, X Holding (C-538/08 und C-33/09, EU:C:2010:192, σκέψη 44).

δεύτερο εδάφιο, εθνική ρύθμιση που προέβλεψε για πρώτη φορά εξαίρεση των δαπανών ψυχαγωγίας και κοινωνικής παράστασης από την έκπτωση του ΦΠΑ, η οποία τέθηκε σε ισχύ ταυτόχρονα με την προσχώρηση και τη μεταφορά της οδηγίας ΦΠΑ στο εσωτερικό δίκαιο.