ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 11ης Σεπτεμβρίου 2003 *

Στην υπόθεση C-155/01,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Verwaltungsgerichtshof (Αυστρία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL

και

Finanzlandesdirektion für Tirol,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία κυρίως των άρθρων 5 και 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49),

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Wathelet, πρόεδρο τμήματος, P. Jann και A. Rosas (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: L. A. Geelhoed
γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL, εκπροσωπούμενη από τον R. Kapferer, Wirtschaftsprüfer και Steuerberater,

— η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον H. Dossi,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους K. Gross και E. Traversa,

έχοντας υπόψη την έκθεση του εισηγητή δικαστή,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 10ης Οκτωβρίου 2002,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 29ης Μαρτίου 2001, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 11 Απριλίου 2001, το Verwaltungsgerichtshof υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία κυρίως των άρθρων 5 και 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε κατά την εκδίκαση διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL (στο εξής: Cookies World) και της Finanzlandesdirektion für Tirol (δημοσιονομική περιφερειακή διεύθυνση του Τιρόλου) σε σχέση με την επιβολή στην επιχείρηση αυτή φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) για τη χρήση αυτοκινήτου που είχε μισθώσει από γερμανική επιχείρηση και είχε χρησιμοποιήσει στην Αυστρία για επαγγελματικούς σκοπούς.

Νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, στον ΦΠΑ υπόκεινται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή.

4 Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, «ως παράδοση αγαθού θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος».

5 Το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Εξομοιούται προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας η ανάληψη υπό του υποκειμένου στον φόρο αγαθού της επιχειρήσεώς του, το οποίο χρησιμοποιεί για ίδιες ανάγκες [...] ή, γενικότερα, διαθέτει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, όταν το αγαθό αυτό ή τα συστατικά του στοιχεία έχουν δημιουργήσει δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση από τον φόρο προστιθεμένης αξίας. [...]»

6 Το άρθρο 5, παράγραφος 7, της έκτης οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη δύνανται να εξομοιώνουν προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας:

α) τη διάθεση υπό υποκειμένου στον φόρο, για τις ανάγκες της επιχειρήσεως του, αγαθού παραχθέντος, κατασκευασθέντος, εξορυχθέντος, μεταποιηθέντος, αγορασθέντος ή εισαχθέντος στο πλαίσιο της επιχειρησεώς του, στην περίπτωση που η απόκτηση ενός τέτοιου αγαθού από άλλον υποκείμενο στον φόρο δεν θα του δημιουργούσε δικαίωμα προς ολική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας·

β) τη διάθεση αγαθού από υποκείμενο στον φόρο, σε τομέα δραστηριότητος μη υπαγόμενο στον φόρο, όταν το αγαθό αυτό έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας κατά την κτήση ή την διάθεση αυτού, σύμφωνα με την περίπτωση α'·

[...]».

7 Κατά το άρθρο 6, παράγραφος 1, της ίδιας αυτής οδηγίας, «ως παροχή υπηρεσιών θεωρείται κάθε πράξη, η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5».

8 Το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας έχει ως εξής:

«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, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, εφόσον το αγαθό αυτό εδημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας».

9 Το άρθρο 6, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να παρεκκλίνουν από τις διατάξεις της εν λόγω παραγράφου, υπό τον όρο ότι η παρέκκλιση αυτή δεν επιφέρει στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

10 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητος του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκαταστάσεώς του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες, ελλείψει δε τούτων, ο τόπος της κατοικίας ή συνήθους διαμονής του.»

11 Το άρθρο 9, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας εισάγει ορισμένες εξαιρέσεις από την αρχή αυτή.

12 Το άρθρο 17, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας ορίζει τις αρχές που διέπουν το δικαίωμα εκπτώσεως ή επιστροφής του καταβληθέντος σε προγενέστερο στάδιο ΦΠΑ.

13 Το άρθρο 17, παράγραφοι 6 και 7, της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«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.

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

7. Με την επιφύλαξη της προβλεπομένης στο άρθρο 29 διαβουλεύσεως, κάθε κράτος μέλος έχει την ευχέρεια, για λόγους συγκυρίας, να αποκλείσει εν όλω η εν μέρει από το καθεστώς των εκπτώσεων τα αγαθά επενδύσεως ή ορισμένα εξ αυτών ή άλλα αγαθά. Προς τον σκοπό της διατηρήσεως ταυτοσήμων όρων ανταγωνισμού, τα

κράτη μέλη δύνανται, αντί να αρνούνται την έκπτωση, να φορολογούν τα αγαθά, τα οποία κατεσκευάσθησαν από τον ίδιο τον υποκείμενο στον φόρο ή τα οποία αυτός αγόρασε στο εσωτερικό της χώρας ή εισήγαγε, κατά τρόπον ώστε η φορολόγηση αυτή να μην υπερβαίνει το ποσό του φόρου προστιθεμένης αξίας, με το οποίο θα επεβαρύνετο η απόκτηση παρομοίων αγαθών.»

14 Το άρθρο 2 της όγδοης οδηγίας 79/1072/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 6ης Δεκεμβρίου 1979, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθεμένης αξίας στους υποκειμένους στο φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 111, στο εξής: όγδοη οδηγία), προβλέπει τα εξής:

«Κάθε κράτος μέλος επιστρέφει σε κάθε υποκείμενον στο φόρο ο οποίος δεν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας αλλά εγκατεστημένος σε ένα άλλο κράτος μέλος, υπό τους όρους που καθορίζονται κατωτέρω, τον φόρο προστιθεμένης αξίας που επεβάρυνε υπηρεσίες οι οποίες του παρεσχέθησαν ή κινητά που του παρεδόθησαν στο εξωτερικό της χώρας από άλλους υποκειμένους στο φόρο, ή που επεβάρυνε την εισαγωγή αγαθών στη χώρα, εφόσον τα αγαθά αυτά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες τις προβλεπόμενες στο άρθρο 1, περίπτωση β'.»

15 Το άρθρο 5 της όγδοης οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, το δικαίωμα προς επιστροφή του φόρου καθορίζεται βάσει του άρθρου 17 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, όπως αυτή εφαρμόζεται στο κράτος μέλος που ενεργεί την επιστροφή.»

Η εθνική νομοθεσία

Η νομική κατάσταση που επικρατούσε πριν από την προσχώρηση της Δημοκρατίας της Αυστρίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, δηλαδή μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1994

16 Το άρθρο 3, παράγραφος 11, του Umsatzsteuergesetz 1972 (αυστριακού νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, όπως είχε δημοσιευτεί στην BGBl. αριθ. 636/1975, στο εξής: UStG του 1972), το οποίο αφορά τις «λοιπές παροχές», ήταν διατυπωμένο ως εξής:

«Η μη συνιστάμενη σε παράδοση αγαθού παροχή (λοιπή παροχή) εκπληρώνεται στην ημεδαπή, αν ο επιχειρηματίας αναπτύσσει τις δραστηριότητές του αποκλειστικά ή κυρίως στην ημεδαπή ή ανέχεται μια ενέργεια στην ημεδαπή ή μια κατάσταση στην ημεδαπή ή παραλείπει ορισμένη ενέργεια στην ημεδαπή [...]».

17 Από το σκεπτικό του αιτούντος δικαστηρίου προκύπτει ότι, σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη, οι πράξεις χρηματοδοτικής μισθώσεως επιβατηγών αυτοκινήτων οχημάτων θεωρούνταν ότι είχαν πραγματοποιηθεί στην Αυστρία, αν το όχημα είχε χρησιμοποιηθεί κυρίως στη χώρα αυτή.

18 Το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο c, του UStG του 1972, όπως είχε δημοσιευθεί στην BGBl. αριθ. 410/1988, το οποίο ρύθμιζε τις παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνταν εντός της εθνικής επικράτειας με αποδέκτη την επιχείρηση, προέβλεπε τα εξής:

«Δεν θεωρούνται ότι έχουν πραγματοποιηθεί υπέρ της επιχειρήσεως οι παραδόσεις ή οι λοιπές παροχές που έχουν σχέση με την απόκτηση (παραγωγή), τη μίσθωση ή τη χρησιμοποίηση επιβατηγών αυτοκινήτων οχημάτων, οχημάτων τύπου στέισον βάγκον ή μοτοσυκλετών [...].»

Η νομική κατάσταση που έχει διαμορφωθεί μετά την προσχώρηση της Δημοκρατίας της Αυστρίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, δηλαδή από την 1η Ιανουαρίου 1995

19 Το άρθρο 3a, παράγραφος 12, του Umsatzsteuergesetz του 1994 (όπως έχει δημοσιευτεί στην BGBl. αριθ. 21/1995, στο εξής: UStG του 1994) είναι διατυπωμένο ως εξής:

«Στις υπόλοιπες περιπτώσεις, η μη συνιστάμενη σε παράδοση αγαθού παροχή λογίζεται ότι εκπληρώνεται στον τόπο από τον οποίο ο επιχειρηματίας αναπτύσσει τις επιχειρηματικές δραστηριότητές του. Αν η εκπλήρωση της παροχής αυτής πραγματοποιείται από το εργοστάσιο ή άλλη μόνιμη εγκατάσταση της επιχειρήσεως, το εργοστάσιο ή η εγκατάσταση αυτή θεωρούνται ως τόπος εκπληρώσεως.»

20 Από τη δικογραφία προκύπτει ότι, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, οι πράξεις χρηματοδοτικής μισθώσεως επιβατηγού αυτοκινήτου λογίζονται πραγματοποιηθείσες, ακόμη και αν το όχημα χρησιμοποιήθηκε κυρίως στην Αυστρία, στο κράτος μέλος εκείνο από το οποίο αναπτύσσει τις επιχειρηματικές δραστηριότητές του ο εκμισθωτής.

21 Κατά το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο b, του UStG του 1994, δεν θεωρούνται ότι έχουν πραγματοποιηθεί υπέρ της επιχειρήσεως οι παραδόσεις, οι λοιπές παροχές ή οι εισαγωγές που έχουν σχέση, μεταξύ άλλων, με τη μίσθωση επιβατηγών αυτοκινήτων οχημάτων, οχημάτων τύπου στέισον βάγκον ή μοτοσυκλετών.

22 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο d, του UStG του 1994, το οποίο προστέθηκε στον UStG του 1994 και άρχισε να ισχύει στις 6 Ιανουαρίου 1995, ορίζει τα στοιχεία που συνθέτουν την ιδιόχρηση και προβλέπει ότι η ιδιόχρηση υπόκειται στην Αυστρία στον ΦΠΑ. Κατά τη διάταξη αυτή, υπάρχει ιδιόχρηση, αν ο επιχειρηματίας πραγματοποιεί δαπάνες (έξοδα) που αφορούν παροχές στην αλλοδαπή

για τις οποίες ο επιχειρηματίας δεν θα είχε, αν του είχαν παρασχεθεί στην ημεδαπή, δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών, σύμφωνα με το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 2, του ίδιου νόμου. Τούτο ισχύει πάντως μόνον εφόσον ο επιχειρηματίας μπορεί να αξιώσει στην αλλοδαπή την επιστροφή του αλλοδαπού φόρου εισροών.

23 Από τη δικογραφία προκύπτει ότι σκοπός της θεσπίσεως του φορολογικού κριτηρίου του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο d, του UStG του 1994 είναι να εξακολουθήσει η προβλεπόμενη για τη μίσθωση ορισμένων οχημάτων εξαίρεση από την έκπτωση του ΦΠΑ να εφαρμόζεται στην Αυστρία με τα ίδια οικονομικά αποτελέσματα όπως μέχρι το τέλος του 1994, δηλαδή κατά τον χρόνο της προσχωρήσεως του κράτους αυτού στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Όπως προκύπτει από τις σκέψεις 16 έως 18 της παρούσας αποφάσεως, η μίσθωση οχημάτων θεωρούνταν, σύμφωνα με τη φορολογική ρύθμιση του UStG του 1972, ως πράξη υποκείμενη στον φόρο κύκλου εργασιών στην Αυστρία και ο υποκείμενος στον φόρο δεν είχε καμία δυνατότητα να τον εκπίπτει. Η νομική κατάσταση άλλαξε κατόπιν της προσχωρήσεως της Δημοκρατίας της Αυστρίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση και της μεταφοράς της έκτης οδηγίας στην αυστριακή νομοθεσία. Οι πράξεις χρηματοδοτικής μισθώσεως λογίζονται συνεπώς πραγματοποιούμενες εντός του κράτους μέλους στο οποίο έχει την έδρα του ο εκμισθωτής του οχήματος. Συνέπεια τούτου είναι ότι, αν δεν υπήρχε καμία διάταξη παρόμοια με το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο d, του UStG του 1994, οι πράξεις αυτές δεν θα μπορούσαν πλέον να φορολογούνται στην Αυστρία.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

24 Η Cookies World είναι εταιρία περιορισμένης ευθύνης που εδρεύει στην Αυστρία και αποτελεί εμπορική επιχείρηση. Βάσει συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως (leasing), μίσθωσε από γερμανική επιχείρηση ένα επιβατηγό αυτοκίνητο, το οποίο χρησιμοποίησε στην Αυστρία προς εξυπηρέτηση επαγγελματικών σκοπών.

25 Με απόφαση της 15ης Ιουνίου 1999, το Finanzamt Schwaz (δημόσια οικονομική υπηρεσία του Schwaz) (Αυστρία) καθόρισε τον φόρο κύκλου εργασιών της Cookies World για το έτος 1997. Συναφώς, το Finanzamt περιέλαβε το μίσθωμα του αυτοκινήτου στον φορολογητέο κύκλο εργασιών, κατ' εφαρμογή του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο d, του UStG του 1994.

26 Κατά της ανωτέρω αποφάσεως η Cookies World υπέβαλε διοικητική προσφυγή, με αίτημα τον καθορισμό του φόρου κύκλου εργασιών χωρίς να περιληφθεί το μίσθωμα του εν λόγω οχήματος, δηλαδή χωρίς να εφαρμοστεί το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο d, του UStG του 1994. Κατά την Cookies World, η παραχώρηση της χρήσεως οχημάτων συνιστά παροχή που δεν συνίσταται σε παράδοση αγαθού (λοιπή παροχή) και η οποία λογίζεται εκπληρωθείσα, από άποψη φόρου κύκλου εργασιών, στον τόπο από τον οποίο αναπτύσσει ο επιχειρηματίας τις επιχειρηματικές δραστηριότητές του. Στην περίπτωση των χρηματοδοτικών μισθώσεων οχημάτων, ο τόπος εκπληρώσεως των εν λόγω παροχών βρίσκεται κατ' αρχήν στο κράτος όπου εδρεύει ο εκμισθωτής, εν προκειμένω δηλαδή στη Γερμανία, όπου και φορολογείται η σχετική μίσθωση. Με το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο d, του UStG του 1994 προβλέφθηκε όμως μια δεύτερη γενεσιουργός αιτία του φόρου για την ίδια ακριβώς πράξη. Δεν είναι δυνατή η δικαιολόγηση της διπλής φορολογίας αυτής βάσει της ρήτρας «standstill» του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας. Πράγματι, η ρήτρα αυτή αφορά μόνο τον αποκλεισμό του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ και όχι τη θέσπιση γενεσιουργών αιτιών του ΦΠΑ. Εξάλλου, επιτρέπει απλώς τη διατήρηση σε ισχύ των υφισταμένων διατάξεων. Η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο d, του UStG του 1994 δεν ισχύει εντός της αυστριακής έννομης τάξης παρά μόνο από την 6η Ιανουαρίου 1995 και δεν μπορεί να θεωρηθεί σύμφωνη με τις επιταγές του κοινοτικού δικαίου.

27 Με απόφαση της 20ής Ιουλίου 2000 η Finanzlandesdirektion für Tirol απέρριψε τη διοικητική προσφυγή της Cookies World. Το αιτιολογικό της απορρίψεως ήταν ότι τα κράτη μέλη έχουν την εξουσία, μέχρι να τροποποιηθεί ενδεχομένως η έκτη οδηγία, να διατηρούν σε ισχύ τις εθνικές διατάξεις που προβλέπουν περιπτώσεις στις οποίες αποκλείεται η έκπτωση του ΦΠΑ. Η εξουσία αυτή καλύπτει επίσης τη φορολόγηση της ιδιοχρήσεως, η οποία ορίζεται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο d, του UStG του 1994. Η φορολόγηση αυτή εξυπηρετεί, κυρίως για λόγους μη επηρεασμού του ανταγωνισμού, την αντιστάθμιση των αποτελεσμάτων της επιστροφής του ΦΠΑ στον επιχειρηματία στην αλλοδαπή.

28 Κατά της ανωτέρω αποφάσεως η Cookies World άσκησε προσφυγή ενώπιον του Verwaltungsgerichtshof. Η Cookies World υποστηρίζει ότι ο προσδιορισμός του φόρου κύκλου εργασιών του 1997 πραγματοποιήθηκε κατ' εφαρμογή εθνικής διατάξεως που αντιβαίνει προς το κοινοτικό δίκαιο.

29 Εκτιμώντας ότι για την επίλυση της διαφοράς επί της οποίας καλείται να αποφανθεί απαιτείται η ερμηνεία της έκτης οδηγίας, το Verwaltungsgerichtshof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Συμβιβάζεται με 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, και ιδίως με τα άρθρα 5 και 6 της οδηγίας αυτής, το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος θεωρεί ως φορολογητέα πράξη την καταβολή αντιπαροχής για υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί στην αλλοδαπή, οσάκις ο αποδέκτης των υπηρεσιών αυτών δεν θα είχε δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών, αν οι ίδιες υπηρεσίες του είχαν παρασχεθεί στην ημεδαπή;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο

30 Όσοι από τους ενδιαφερόμενους υπέβαλαν παρατηρήσεις δεν αμφισβητούν ότι η χρηματοδοτική μίσθωση οχήματος συνιστά παροχή υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

31 Κατά την Cookies World και την Επιτροπή, ο τόπος φορολογήσεως αυτής της παροχής υπηρεσιών πρέπει να προσδιοριστεί, σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, βάσει της έδρας του εκμισθωτή του οχήματος, η οποία εν προκειμένω βρίσκεται στη Γερμανία.

32 Η Αυστριακή Κυβέρνηση αναγνωρίζει ότι, σύμφωνα με την έκτη οδηγία και το άρθρο 3a, παράγραφος 12, του UStG του 1994, οι παροχές που έχουν σχέση με τη μίσθωση οχημάτων λογίζεται ότι εκπληρώνονται στο κράτος μέλος εντός του οποίου έχει την έδρα του ο εκμισθωτής του οχήματος. Εντούτοις, βάσει του άρθρου 12, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG του 1994, οι παροχές αυτές δεν θεωρούνται ότι έχουν πραγματοποιηθεί υπέρ της επιχειρήσεως. Αυτό που φορολογείται στην Αυστρία είναι η ιδιόχρηση, όπως ορίζεται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο d, του UStG του 1994. Για να υπάρχει ιδιόχρηση, πρέπει να υπάρχει σύνδεσμος με την αυστριακή επικράτεια. Ο σύνδεσμος αυτός υφίσταται, αφού οι δαπάνες του μισθωτή του οχήματος έχουν ως αποτέλεσμα τη μείωση της περιουσίας του και, επιπλέον, η χρήση της υπηρεσίας πραγματοποιείται στην Αυστρία. Με τη συνδυασμένη εφαρμογή του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο d, και του άρθρου 12, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG του 1994 επιδιώκεται να εξακολουθήσει η εξαίρεση από την έκπτωση του ΦΠΑ να εφαρμόζεται με τα ίδια οικονομικά αποτελέσματα όπως μέχρι το τέλος του 1994, δηλαδή μέχρι την προτεραία της προσχωρήσεως της Δημοκρατίας της Αυστρίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

33 Η Cookies World και η Επιτροπή φρονούν ότι το φορολογικό κριτήριο που εμπεριέχεται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο d, του UStG του 1994 δεν μπορεί να δικαιολογηθεί βάσει των διατάξεων της έκτης οδηγίας.

34 Η Αυστριακή Κυβέρνηση υποστηρίζει, αντίθετα, ότι το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος επιβάλλει ΦΠΑ στις δαπάνες που πραγματοποιούνται σε σχέση με παροχές στην αλλοδαπή, υπό τις προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο d, του UStG του 1994, είναι σύμφωνο με την έκτη οδηγία. Για να εξακριβωθεί η νομική βάση της φορολογήσεως αυτής, πρέπει να συνεξεταστούν τα άρθρα 5, παράγραφος 7, και 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας μαζί με το άρθρο 17, παράγραφος 6, της ίδιας οδηγίας. Πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη η παράγραφος 7 του τελευταίου αυτού άρθρου.

35 Η Αυστριακή Κυβέρνηση υπενθυμίζει ότι το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας απαριθμεί τις πράξεις που εξομοιούνται προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας. Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται γενικά, δηλαδή σε όλες τις γενεσιουργές αιτίες της ιδιοχρήσεως, όταν θα έπρεπε να πραγματοποιηθεί ολική ή μερική έκπτωση σε ένα κράτος μέλος, λόγω του τόπου εκπληρώσεως της παροχής, αλλά η ιδιόχρηση έγινε σε άλλο κράτος μέλος.

36 Υπέρ της απόψεώς της η Αυστριακή Κυβέρνηση επικαλείται επίσης το άρθρο 6, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, που προβλέπει ότι τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να παρεκκλίνουν από τις διατάξεις του άρθρου αυτού, υπό τον όρο ότι η παρέκκλιση δεν επιφέρει στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Σκοπός του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο d, του UStG του 1994 είναι η εξάλειψη των στρεβλώσεων αυτών. Εφόσον δεν συντρέχουν τα στοιχεία που συνθέτουν την ιδιόχρηση υπό την έννοια της εν λόγω διατάξεως, οι σχετικές με τα επιβατηγά αυτοκίνητα παροχές είναι, αν για τη σχετική πράξη επιστράφηκε ο φόρος εισροών — σε κράτος μέλος στο οποίο η έννοια της επιχειρήσεως είναι ευρύτερη —, πιο συμφέρουσες από ό,τι στην Αυστρία.

37 Η Cookies World και η Επιτροπή υπενθυμίζουν ότι το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας προϋποθέτει τη χρησιμοποίηση της παροχής για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση. Τούτο όμως δεν συμβαίνει εν προκειμένω, αφού η Cookies World χρησιμοποίησε το όχημα για σκοπούς της επιχειρήσεώς της. Η Επιτροπή επισημαίνει επίσης ότι προϋπόθεση για την εφαρμογή του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο d, του UStG του 1994 είναι να δικαιούται ο φορολογούμενος την επιστροφή του αλλοδαπού φόρου που κατέβαλε σε προηγούμενο στάδιο. Το δικαίωμα αυτό παρέχεται κανονικά μόνο στην περίπτωση που η σχετική παροχή χρησιμοποιείται για σκοπούς της επιχειρήσεως. Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι το όχημα χρησιμοποιήθηκε από την επιχείρηση για σκοπούς ξένους προς αυτή, υπό την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας. Η Επιτροπή φρονεί επίσης ότι το άρθρο 6, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, δεν εξουσιοδοτεί τα κράτη μέλη να προβλέπουν άλλες γενεσιουργούς αιτίες, πέρα από τις προβλεπόμενες από την έκτη οδηγία.

38 Όσον αφορά τη ρήτρα «standstill» του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, η Αυστριακή Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι διατηρήθηκε απλώς σε ισχύ ο κανόνας τον οποίο περιείχε το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStG του 1972, που αποκλείει την έκπτωση του ΦΠΑ σε σχέση με τη μίσθωση ορισμένων οχημάτων. Δεδομένου ότι το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας επιτρέπει, στις περιπτώσεις που απαριθμεί, τον αποκλεισμό του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, χωρίς να καθορίζει συγκεκριμένες προϋποθέσεις, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να καθορίζουν τις προϋποθέσεις αυτές. Η Αυστριακή Κυβέρνηση αναγνωρίζει ότι το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο d, του UStG του 1994 δεν προστέθηκε στον UStG του 1994 παρά μόνο στις 6 Ιανουαρίου 1995. Το χρονικό διάστημα μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 1995 και 6ης Ιανουαρίου 1995 οφείλεται πάντως σε λόγους τρέχουσας διαχειρίσεως.

39 Η Cookies World και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας δεν αφορά τον αποκλεισμό του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ. Η διπλή φορολόγηση της ίδιας συναλλαγής δεν μπορεί να στηριχθεί στην εν λόγω παράγραφο. Επιπλέον, το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο d, του UStG του 1994 δεν αποτελούσε μέρος της εσωτερικής έννομης τάξης κατά τον χρόνο της προσχωρήσεως της Δημοκρατίας της Αυστρίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, δηλαδή την 1η Ιανουαρίου 1995, πράγμα όμως που θα ήταν προϋπόθεση εφαρμογής της ρήτρας stand still του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας.

40 Η Αυστριακή Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο d, του UStG του 1994 μπορεί επίσης να στηριχθεί στο άρθρο 17, παράγραφος 7, της έκτης οδηγίας. Μολονότι η επίκληση της παραγράφου αυτής ως ερείσματος της επίμαχης διατάξεως είναι δυνατή μόνο έμμεσα, καταδεικνύει πάντως εναργώς τον σκοπό της οδηγίας, ο οποίος συνίσταται στη ματαίωση των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μέσω της θεσπίσεως ειδικών ρυθμίσεων για το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ. Επομένως, οι ειδικές ρυθμίσεις στον τομέα αυτό είναι νόμιμες, υπό την προϋπόθεση ότι εξυπηρετούν την αποκατάσταση της ισότητας στον ανταγωνισμό. Αν οι ειδικές ρυθμίσεις που προβλέπει το άρθρο 17, παράγραφος 7, τελευταία περίοδος, της έκτης οδηγίας δεν είναι αντίθετες στην οδηγία αυτή, τότε πρέπει να γίνει δεκτό ότι το ίδιο συμβαίνει με ένα κανόνα όπως ο προβλεπόμενος στο άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο d, του UStG του 1994.

41 Η Cookies World και η Επιτροπή φρονούν ότι η επίδικη διάταξη δεν μπορεί να στηριχθεί στο άρθρο 17, παράγραφος 7, της έκτης οδηγίας. Για την εφαρμογή της τελευταίας αυτής διατάξεως τίθεται ρητά ως προϋπόθεση η διενέργεια της προβλεπόμενης στο άρθρο 29 της ίδιας οδηγίας διαβουλεύσεως, η οποία δεν πραγματοποιήθηκε στη συγκεκριμένη περίπτωση. Επιπλέον, το άρθρο 17, παράγραφος 7, δικαιολογεί μόνο τις συγκυριακές εξαιρέσεις και όχι τα μέτρα μόνιμων εξαιρέσεων από το καθεστώς περί εκπτώσεων του ΦΠΑ.

42 Επιπλέον, η Cookies World θέτει το ερώτημα κατά πόσον το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο d, του UStG του 1994 δεν αποσκοπεί στην προστασία των αυστριακών δραστηριοτήτων μισθώσεως οχημάτων και δεν παραβιάζει τις θεμελιώδεις αρχές, και συγκεκριμένα την ελευθερία παροχής υπηρεσιών που προβλέπεται στα άρθρα 49 ΕΚ επ. Η Αυστριακή Κυβέρνηση αντικρούει το επιχείρημα αυτό.

Απάντηση του Δικαστηρίου

43 Δεν αμφισβητείται ότι η διαφορά της κύριας δίκης αφορά πράξη που ενέχει διασυνοριακά στοιχεία. Μια επιχείρηση εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος, την Αυστρία, μισθώνει από επιχείρηση εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, τη Γερμανία, όχημα που πρόκειται να χρησιμοποιήσει κυρίως στην Αυστρία.

44 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα, πρέπει εκ προοιμίου να εξεταστεί το ζήτημα αν η αρχική φορολόγηση της χρηματοδοτικής μισθώσεως του οχήματος στη Γερμανία και η επιστροφή στη συνέχεια του καταβληθέντος φόρου εισροών ήσαν σύμφωνες με τους κανόνες της έκτης και της όγδοης οδηγίας.

45 Συναφώς επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η μίσθωση οχήματος συνιστά παροχή υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, τον τόπο φορολογήσεως της οποίας καθορίζει το άρθρο 9 της εν λόγω οδηγίας.

46 Όπως επισήμανε το Δικαστήριο με την απόφαση της 4ης Ιουλίου 1985, 168/84, Berkholz (Συλλογή 1985, σ. 2251, σκέψη 14), το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας αποσκοπεί στη θέσπιση μιας ορθολογικής οριοθετήσεως των πεδίων εφαρμογής των εθνικών νομοθεσιών όσον αφορά τον ΦΠΑ, προσδιορίζοντας κατά τρόπο ομοιόμορφο τον τόπο φορολογήσεως των παροχών υπηρεσιών. Με τη διάταξη αυτή δηλαδή προσδιορίζεται καταρχήν οριστικά το κράτος μέλος που είναι αποκλειστικά αρμόδιο να φορολογεί συγκεκριμένη παροχή υπηρεσιών.

47 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, όσον αφορά τις μισθώσεις όλων των μεταφορικών μέσων, ως τόπος φορολογήσεως κατά την έκτη οδηγία θεωρείται καταρχήν, για λόγους απλουστεύσεως, ο τόπος όπου ο εκμισθωτής του μέσου μεταφοράς έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μια μόνιμη εγκατάσταση και όχι ο τόπος χρησιμοποιήσεως του μισθωθέντος αγαθού (βλ. συναφώς απόφαση της 15ης Μαρτίου 1989, 51/88, Hamann, Συλλογή 1989, σ. 767, σκέψεις 16 και 17).

48 Υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι η έννοια της «μόνιμης εγκαταστάσεως», η οποία προβλέπεται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, πρέπει να ερμηνεύεται ως σημαίνουσα ότι μια επιχείρηση εγκατεστημένη σε κράτος μέλος, η οποία παραχωρεί με μίσθωση ή χρηματοδοτική μίσθωση ορισμένο αριθμό οχημάτων σε πελάτες εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος, δεν διαθέτει, χάρη στην εκμίσθωση αυτή, μόνιμη εγκατάσταση στο άλλο κράτος μέλος (απόφαση της 17ης Ιουλίου 1997, C-190/95, ARO Lease, Συλλογή 1997, σ. I-4383).

49 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, υπό τις περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης, ο τόπος στον οποίο ο εκμισθωτής έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής του

δραστηριότητας ή μια μόνιμη εγκατάσταση βρίσκεται στη Γερμανία και ότι ο τόπος της παροχής των υπηρεσιών εκμισθώσεως του οχήματος λογίζεται ότι βρίσκεται στο κράτος αυτό. Κατά συνέπεια, ο ΦΠΑ για τη μίσθωση του οχήματος έπρεπε να εξοφληθεί στη Γερμανία από τον εκμισθωτή, ο οποίος τον μετακυλίει στον μισθωτή, ενσωματώνοντάς τον στο μίσθωμα του οχήματος αυτού.

50 Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι η Cookies World χρησιμοποίησε εκτός Γερμανίας, για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς της, το όχημα που είχε μισθώσει. Σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με τα άρθρα 2 και 5 της όγδοης οδηγίας, δικαιούνταν να της επιστραφεί ο ΦΠΑ που είχε ενσωματωθεί στη Γερμανία στο μίσθωμα του εν λόγω οχήματος.

51 Κατά συνέπεια, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η εκ μέρους των γερμανικών αρχών φορολόγηση της επίμαχης μισθώσεως του οχήματος και η επιστροφή στη συνέχεια στην Cookies World του φόρου εισροών που είχε ενσωματωθεί στο μίσθωμα του εν λόγω οχήματος ήσαν σύμφωνες με τους κανόνες της έκτης και της όγδοης οδηγίας.

52 Στη συνέχεια επιβάλλεται να εξεταστεί το ζήτημα αν αντιβαίνει στην έκτη οδηγία μια διάταξη όπως το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο d, του UStG του 1994, με την οποία ένα κράτος μέλος επιβάλλει ΦΠΑ επί της αντιπαροχής για παροχές που εκπληρώθηκαν εντός άλλου κράτους μέλους, θεωρώντας ότι υπάρχει ιδιόχρηση, αν ο επιχειρηματίας πραγματοποιεί δαπάνες (έξοδα) που αφορούν παροχές στην αλλοδαπή για τις οποίες ο επιχειρηματίας δεν θα είχε δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών, αν οι παροχές αυτές είχαν εκπληρωθεί στην ημεδαπή με αποδέκτη τον ίδιο. Τούτο ισχύει πάντως μόνον εφόσον ο επιχειρηματίας μπορεί να αξιώσει στην αλλοδαπή την έκπτωση του αλλοδαπού φόρου εισροών.

53 Η Αυστριακή Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η επίμαχη διάταξη είναι σύμφωνη με την έκτη οδηγία. Προς στήριξη της απόψεώς της επικαλείται, μεταξύ άλλων, τα άρθρα 5,

παράγραφος 7, και 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, καθώς και το άρθρο 17, παράγραφος 6, της οδηγίας αυτής. Επικαλείται επίσης, περισσότερο έμμεσα, την παράγραφο 7 του τελευταίου αυτού άρθρου.

54 Η επιχειρηματολογία που αναπτύσσει η Αυστριακή Κυβέρνηση για να αποδείξει ότι η φορολογία την οποία προβλέπει το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο d, του UStG του 1994 είναι σύμφωνη με τα άρθρα 5, παράγραφος 7, και 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

55 Όσον αφορά το άρθρο 5, παράγραφος 7, της έκτης οδηγίας, αρκεί η διαπίστωση ότι, όπως εκτίθεται στη σκέψη 45 της παρούσας αποφάσεως, η μίσθωση οχήματος συνιστά παροχή υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας και όχι παράδοση αγαθού κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας. Κατά συνέπεια, δεν χρειάζεται να εξεταστεί κατά πόσον το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο d, του UStG του 1994 συνιστά ορθή εφαρμογή του άρθρου 5, παράγραφος 7, της έκτης οδηγίας, που αφορά τα αγαθά.

56 Όσον αφορά το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, υπενθυμίζεται ότι, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, η χρησιμοποίηση αγαθού, το οποίο κατέχει η επιχείρηση, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση εξομοιώνεται προς παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, εφόσον το αγαθό αυτό δημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του ΦΠΑ. Όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, με τη διάταξη αυτή επιδιώκεται η αποφυγή του ενδεχομένου να μη φορολογούνται τα αγαθά των επιχειρήσεων που χρησιμοποιούνται για ιδωτικούς σκοπούς (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 27ης Ιουνίου 1989, 50/88, Kühne, Συλλογή 1989, σ. 1925, σκέψη 8).

57 Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι η Cookies World χρησιμοποίησε στην Αυστρία για επαγγελματικούς σκοπούς το όχημα που είχε μισθώσει. Επιπλέον, πρέπει να υπομνηστεί ότι το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο d, του UStG

του 1994 προϋποθέτει ότι ο μισθωτής μπορεί να αξιώσει στην αλλοδαπή την επιστροφή του αλλοδαπού φόρου εισροών. Η αξίωση αυτή δεν γεννάται κανονικά παρά μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η παροχή χρησιμοποιείται για σκοπούς της επιχειρήσεως εντός του κράτους στο οποίο καταβλήθηκε ο ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, εφόσον για τη χρησιμοποίηση του οχήματος γεννήθηκε τέτοια αξίωση επιστροφής, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι το όχημα χρησιμοποιήθηκε από την επιχείρηση για σκοπούς ξένους προς αυτή, υπό την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

58 Όσον αφορά τη διάταξη του άρθρου 6, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, υπενθυμίζεται ότι η διάταξη αυτή επιτρέπει στα κράτη μέλη να παρεκκλίνουν από τις διατάξεις του εν λόγω άρθρου, υπό τον όρο ότι η παρέκκλιση αυτή δεν επιφέρει στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

59 Όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 29 των προτάσεών του, οι εξαιρέσεις από την εναρμόνιση πρέπει να ερμηνεύονται στενά. Πράγματι, κάθε εφαρμογή ειδικού καθεστώτος συνεπάγεται διαφορές στο ύψος της φορολογικής επιβαρύνσεως στα διάφορα κράτη μέλη. Όπως ορθά τόνισε η Επιτροπή στο σημείο 46 των παρατηρήσεών της, το άρθρο 6, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας πρέπει καταρχήν να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι τα κράτη μέλη μπορούν να μην εξομοιώνουν ορισμένες παροχές ή χρήσεις προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας. Αντίθετα, η διάταξη αυτή δεν εξουσιοδοτεί τα κράτη μέλη να προβλέπουν άλλες γενεσιουργές αιτίες, πέρα από τις προβλεπόμενες από το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 6 της έκτης οδηγίας.

60 Τέλος, πρέπει να ληφθεί επίσης υπόψη ότι η εκ μέρους του Finanzamt Schwaz φορολόγηση στην Αυστρία βασίστηκε στο μίσθωμα του οχήματος που μίσθωσε η Cookies World στη Γερμανία, δηλαδή στην αντιπαροχή που καταβλήθηκε για την παραχώρηση της χρήσης του εν λόγω οχήματος βάσει συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως. Όπως προκύπτει από τη σκέψη 51 της παρούσας αποφάσεως, η παροχή

που συνίστατο στη μίσθωση του εν λόγω οχήματος είχε ήδη επιβαρυνθεί νομίμως με τον ΦΠΑ στη Γερμανία. Η φορολόγηση όμως των υπηρεσιών που έχουν παρασχεθεί εντός άλλου κράτους μέλους, παρά το γεγονός ότι οι υπηρεσίες αυτές έχουν ήδη επιβαρυνθεί νομίμως με τον ΦΠΑ στο κράτος του παρέχοντος τις υπηρεσίες, έχει ως συνέπεια διπλή φορολογία, που είναι αντίθετη προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας η οποία διαπνέει το κοινό σύστημα ΦΠΑ. Το γεγονός ότι ο ΦΠΑ έπρεπε να εξοφληθεί στη Γερμανία από τον εκμισθωτή του οχήματος, ενώ στην Αυστρία η υποχρέωση αυτή βάρυνε την Cookies World, δεν σημαίνει ότι δεν επρόκειτο στην πραγματικότητα για την ίδια οικονομικής φύσεως πράξη, δηλαδή για την παραχώρηση της χρήσης οχήματος βάσει συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως, η οποία φορολογήθηκε δύο φορές.

61 Το επιχείρημα της Αυστριακής Κυβερνήσεως ότι ο δικαιολογητικός λόγος για τη φορολογία που προβλέπει το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο d, του UStG του 1994 απορρέει από την εφαρμογή του άρθρου 17, παράγραφοι 6 και 7, της έκτης οδηγίας πρέπει επίσης να απορριφθεί.

62 Υπενθυμίζεται ότι, δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας και ειδικότερα του δευτέρου εδαφίου της, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να διατηρήσουν τη νομοθεσία τους σχετικά με τον αποκλεισμό του δικαιώματος προς έκπτωση η οποία ίσχυε κατά την ημερομηνία ενάρξεως της ισχύος της έκτης οδηγίας, μέχρι να θεσπίσει το Συμβούλιο τις προβλεπόμενες στο άρθρο αυτό διατάξεις (βλ. απόφαση της 14ης Ιουνίου 2001, C-345/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2001, σ. I-4493, σκέψη 19).

63 Από τη δικογραφία προκύπτει ότι σκοπός της θεσπίσεως του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο d, του UStG του 1994 είναι να εξακολουθήσει η προβλεπόμενη για τη μίσθωση ορισμένων οχημάτων εξαίρεση από την έκπτωση του ΦΠΑ να εφαρμόζεται στην Αυστρία με τα ίδια οικονομικά αποτελέσματα όπως μέχρι το τέλος του 1994, δηλαδή κατά τον χρόνο της προσχωρήσεως του κράτους αυτού στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Η Αυστριακή Κυβέρνηση επέτυχε προφανώς τον

σκοπό της διατηρήσεως σε ισχύ της υφισταμένης νομοθεσίας έμμεσα μόνο. Συγκεκριμένα, προστέθηκε στη φορολογική νομοθεσία, με νέα διάταξη, μια νέα γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ, πράγμα που δεν αποτελεί την περίπτωση που ρυθμίζει το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας.

64 Εν πάση περιπτώσει, ακόμη και αν θεωρηθεί ότι το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας έχει καταρχήν εφαρμογή στις περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι δεν συντρέχουν οι διαδικαστικές προϋποθέσεις που προβλέπει η εν λόγω διάταξη για τη διατήρηση σε ισχύ των εθνικών ρυθμίσεων περί εκπτώσεως του ΦΠΑ.

65 Συγκεκριμένα, υπενθυμίζεται ότι η έκτη οδηγία άρχισε να ισχύει για τη Δημοκρατία της Αυστρίας κατά την ημερομηνία προσχωρήσεώς της στην Ευρωπαϊκή Ένωση, δηλαδή την 1η Ιανουαρίου 1995. Επομένως, αυτή είναι η κρίσιμη ημερομηνία για την εφαρμογή του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, όσον αφορά το κράτος μέλος αυτό.

66 Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο d, του UStG του 1994 άρχισε να ισχύει στις 6 Ιανουαρίου 1995. Όπως έχει ήδη αποφανθεί το Δικαστήριο (απόφαση της 14ης Ιουνίου 2001, C-40/00, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2001, σ. I-4539, σκέψη 17), μια εθνική κανονιστική ρύθμιση δεν συνιστά παρέκκλιση επιτρεπόμενη βάσει του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, αν έχει ως αποτέλεσμα να επεκτείνει, μετά την έναρξη της ισχύος της έκτης οδηγίας, το πεδίο των υφισταμένων περιπτώσεων αποκλεισμού και απομακρύνεται κατά τον τρόπο αυτό από τον στόχο της εν λόγω οδηγίας.

67 Όσον αφορά το άρθρο 17, παράγραφος 7, της έκτης οδηγίας, το οποίο επικαλέστηκε έμμεσα η Αυστριακή Κυβέρνηση, και ανεξάρτητα από το ζήτημα αν τα επίδικα στην κύρια υπόθεση εθνικά μέτρα έχουν προσωρινό χαρακτήρα και αποσκοπούν στην αντιμετώπιση μιας συγκυριακής καταστάσεως, δεν αμφισβητείται ότι οι αυστριακές αρχές δεν διαβουλεύθηκαν με την επιτροπή ΦΠΑ πριν από τη θέσπιση του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο d, του UStG του 1994. Κατά συνέπεια, η Αυστριακή Κυβέρνηση δεν μπορεί να επικαλείται το άρθρο 17, παράγραφος 7, της έκτης οδηγίας σε βάρος των φορολογουμένων (βλ. κατ' αναλογία, όσον αφορά το άρθρο 27, παράγραφοι 1 και 5, της έκτης οδηγίας, την απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz, Συλλογή 1991, σ. I-3795, σκέψη 34).

68 Κατόπιν των ανωτέρω, στο ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι αντιβαίνει στις διατάξεις της έκτης οδηγίας η εθνική διάταξη που προβλέπει ότι η αντιπαροχή που καταβάλλεται για υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί εντός άλλου κράτους μέλους υπόκειται στον ΦΠΑ οσάκις ο αποδέκτης των υπηρεσιών αυτών δεν θα είχε δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών, αν οι ίδιες υπηρεσίες τού είχαν παρασχεθεί στην ημεδαπή.

Επί των δικαστικών εξόδων

69 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Αυστριακή Κυβέρνηση και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε με διάταξη της 29ης Μαρτίου 2001 το Verwaltungsgerichtshof, αποφαίνεται:

Αντιβαίνει στις διατάξεις 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, η εθνική διάταξη που προβλέπει ότι η αντιπαροχή που καταβάλλεται για υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί εντός άλλου κράτους μέλους υπόκειται στον φόρο προστιθεμένης αξίας οσάκις ο αποδέκτης των υπηρεσιών αυτών δεν θα είχε δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών, αν οι ίδιες υπηρεσίες τού είχαν παρασχεθεί στην ημεδαπή.

Wathelet Jann Rosas

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 11 Σεπτεμβρίου 2003.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του πρώτου τμήματος

M. Wathelet