ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 19ης Σεπτεμβρίου 2000 *

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-177/99 και C-181/99,

που έχουν ως αντικείμενο αιτήσεις του tribunal administratif de Nantes (C-177/99) και του tribunal administratif de Melun (C-181/99) (Γαλλία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), με τις οποίες ζητείται, στο πλαίσιο των διαφορών που εκκρεμούν ενώπιον των αιτούντων δικαστηρίων μεταξύ

Ampafrance SA

και

Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire (C-177/99)

και μεταξύ

Sanofi Synthelabo, πρώην Sanofi Winthrop SA,

και

Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne (C-181/99),

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς το κύρος της αποφάσεως 89/487/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 28ης Ιουλίου 1989, που επιτρέπει στη Γαλλική Δημοκρατία να εφαρμόσει μέτρο παρέκκλισης από το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ που αφορά την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ L 239, σ. 21),

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους D. A. O. Edward, πρόεδρο τμήματος, L. Sevón, P. J. G. Kapteyn, H. Ragnemalm και M. Wathelet (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: κ. Γ. Κοσμάς
γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Ampafrance SA, εκπροσωπούμενη από τους J.-C. Bouchard και O. Cortez, δικηγόρους Hauts-de-Seine,

— η Sanofi Synthelabo, εκπροσωπούμενη από τον J.-C. Leroy, οικονομικό διευθυντή,

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την K. Rispal-Bellanger, υποδιευθύντρια στη διεύθυνση νομικών υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, και τον S. Seam, γραμματέα εξωτερικών υποθέσεων στην ίδια διεύθυνση,

— το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, εκπροσωπούμενο από τον J. Monteiro, νομικό σύμβουλο, και την M.-J. Vernier, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον E. Traversa, νομικό σύμβουλο, και την H. Michard, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Ampafrance SA, εκπροσωπουμένης από τους δικηγόρους J.-C. Bouchard και O. Cortez, της Sanofi Synthelabo, εκπροσωπουμένης από τους B. Geneste και O. Davidson, δικηγόρους Hauts-de-Seine, της Γαλλικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπουμένης από τον S. Seam, του Συμβουλίου, εκπροσωπουμένου από τον J. Monteiro και την M.-J. Vernier, και της Επιτροπής, εκπροσωπουμένης από την H. Michard, κατά τη συνεδρίαση της 27ης Ιανουαρίου 2000,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 23ης Μαρτίου 2000,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με αποφάσεις της 3ης Δεκεμβρίου 1998 και της 11ης Μαΐου 1999, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 14 και στις 17 Μαΐου 1999 αντιστοίχως, το tribunal administratif de Melun (C-181/99) και το tribunal administratif de Nantes (C-177/99) υπέβαλαν έκαστο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), ένα προδικαστικό ερώτημα σχετικό με το κύρος της αποφάσεως 89/487/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 28ης Ιουλίου 1989, που επιτρέπει στη Γαλλική Δημοκρατία να εφαρμόσει μέτρο παρέκκλισης από το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ που αφορά την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ L 239, σ. 21).

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο δύο διαφορών μεταξύ, αφενός μεν, της εταιρίας Ampafrance SA (στο εξής: Ampafrance) (C-177/99), αφετέρου δε, της εταιρίας Sanofi Winthrop SA, μετονομασθείσας, κατόπιν πράξεων συγχωνεύσεως-απορροφήσεως, σε Sanofi στις 12 Μαΐου 1998, στη συνέχεια δε σε Sanofi Synthelabo στις 18 Μαΐου 1999 (στο εξής: Sanofi) (C-181/99), και της φορολογικής αρχής σχετικά με διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου στις εταιρίες αυτές, οι οποίες πράξεις βασίζονταν στον αποκλεισμό από το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) ως προς τις δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση

3 Κατά το άρθρο 2, δεύτερο εδάφιο, της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3, στο εξής: πρώτη οδηγία):

«Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθεμένης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επεβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή».

4 Το άρθρο 17 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: ομοι-

όμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), το οποίο ρυθμίζει το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν τον ΦΠΑ επί των εισροών, προβλέπει, στην παράγραφο 2, στοιχείο α', τα εξής:

«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».

5 Το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας περιλαμβάνει ρήτρα διασφαλίσεως (ή standstill) προβλέπουσα τη διατήρηση των προβλεπομένων από το εθνικό δίκαιο περιπτώσεων αποκλεισμού από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που ίσχυαν πριν από την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας, δηλαδή πριν από την 1η Ιανουαρίου 1979. Η διάταξη αυτή προβλέπει τα εξής:

«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».

6 Μέχρι σήμερα, οι κοινοτικοί κανόνες τους οποίους αναφέρει το άρθρο 17, παράγραφος 6, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας δεν έχουν ακόμη θεσπισθεί, ελλείψει συμφωνίας στο πλαίσιο του Συμβουλίου ως προς τις δαπάνες για τις οποίες μπορεί να προβλεφθεί αποκλεισμός από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ.

7 Το άθρο 27 της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Το Συμβούλιο δύναται, προτάσει της Επιτροπής, να επιτρέπει ομοφώνως σε κάθε κράτος μέλος τη λήψη ειδικών μέτρων, κατά παρέκκλιση από την παρούσα οδηγία, με σκοπό την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου ή την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. Τα προοριζόμενα για απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου μέτρα δεν επιτρέπεται να επηρεάζουν, παρά μόνο κατά τρόπο αμελητέο, το ποσό του οφειλομένου φόρου στο στάδιο της τελικής καταναλώσεως.

2. Το κράτος μέλος που επιθυμεί να λάβει τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 μέτρα φέρει το ζήτημα στην Επιτροπή και παρέχει σε αυτήν κάθε στοιχείο χρήσιμο για την εκτίμηση του θέματος.

3. Η Επιτροπή ενημερώνει σχετικώς τα λοιπά κράτη μέλη εντός προθεσμίας ενός μηνός.

4. Η απόφαση του Συμβουλίου θεωρείται ότι έχει ληφθεί, εφόσον εντός διμήνου από της αναφερομένης στην παράγραφο 3 ενημερώσεως ούτε η Επιτροπή ούτε κράτος μέλος ζητήσει να επιληφθεί της υποθέσεως το Συμβούλιο.

5. (...)»

Η εθνική κανονιστική ρύθμιση

8 Στη Γαλλία, ο αποκλεισμός από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ ως προς τις δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων θεσπίστηκε προοδευτικά μεταξύ του 1967 και του 1979.

9 Οι διατάξεις περί αποκλεισμού του δικαιώματος εκπτώσεως ως προς ορισμένα αγαθά και ορισμένες υπηρεσίες που ίσχυαν πριν από την 1η Ιανουαρίου 1979, ημερομηνία ενάρξεως ισχύος της έκτης οδηγίας, περιλαμβάνονταν στα άρθρα 7 και 11 του διατάγματος 67-604 της 27ης Ιουλίου 1967 (*JORF* της 28ης Ιουλίου 1967, σ. 7541, στο εξής: διάταγμα 67-604).

10 Το άρθρο 7 του διατάγματος αυτού όριζε τα εξής:

«Δεν εκπίπτει ο φόρος που αφορά τις δαπάνες κατοικίας του διευθυντικού και λοιπού προσωπικού των επιχειρήσεων.

Ωστόσο η εξαίρεση αυτή δεν ισχύει για τον φόρο επί των δαπανών που πραγματοποιούνται για την εξασφάλιση, στον τόπο εργασίας, της δωρεάν κατοικίας του προσωπικού ασφαλείας ή φυλάξεως βιομηχανικών ή εμπορικών συγκροτημάτων ή εργοταξίων».

11 Κατά το άρθρο 11 του διατάγματος 67-604:

«Δεν εκπίπτει ο φόρος επί των δαπανών που πραγματοποιούνται για την ικανοποίηση των ατομικών αναγκών του διευθυντικού και λοιπού προσωπικού των επιχειρήσεων και ιδίως ο αφορών τα έξοδα τελετών, εστιατορίων και θεαμάτων.

Ωστόσο, η εξαίρεση αυτή δεν ισχύει για τις δαπάνες που αφορούν

είδη πάγιου εξοπλισμού που έχουν ειδικά διατεθεί στον τόπο εργασίας για τη συλλογική ικανοποίηση των αναγκών του προσωπικού,

τα ενδύματα εργασίας ή προστασίας που χορηγεί η επιχείρηση στο προσωπικό της».

12 Το διάταγμα 79-1163 της 29ης Δεκεμβρίου 1979 (*JORF* της 31ης Δεκεμβρίου 1979, σ. 3333, στο εξής: διάταγμα 79-1163), το οποίο εκδόθηκε μετά την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας, προέβλεψε, στο άρθρο 25, την αντικατάσταση του άρθρου 236 του παραρτήματος II του γενικού φορολογικού κώδικα με το ακόλουθο κείμενο:

«Δεν εκπίπτει ο φόρος επί των αγαθών ή υπηρεσιών των χρησιμοποιουμένων από τρίτους και από το διευθυντικό ή το λοιπό προσωπικό της επιχειρήσεως, όπως η κατοικία ή η στέγαση, τα έξοδα τελετών, εστιατορίων, θεαμάτων ή οποιοδήποτε έξοδο συνδέεται άμεσα ή έμμεσα με τις μετακινήσεις ή τη διαμονή.

Ωστόσο, η εξαίρεση αυτή δεν ισχύει για τα ενδύματα εργασίας ή προστασίας, τους χώρους και το υλικό που τίθεται στη διάθεση του προσωπικού στον τόπο εργασίας, τη δωρεάν στέγαση στον τόπο εργασίας του μισθωτού προσωπικού ασφαλείας ή εποπτείας.»

13 Το Conseil d'État, με την απόφαση της 3ης Φεβρουαρίου 1989, Compagnie Alitalia (στο εξής: απόφαση Alitalia), έκρινε το άρθρο 25 του διατάγματος 79-1163 άκυρο, καθόσον απέκλειε το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που έπληττε τα αγαθά και τις υπηρεσίες τα οποία είχαν χρησιμοποιηθεί από τρίτους, «παραβιάζ[οντας] έτσι τον σκοπό της μη επεκτάσεως των υφισταμένων περιπτώσεων αποκλεισμού, ο οποίος διατυπώνεται στο άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας».

14 Κατόπιν της αποφάσεως Alitalia, η Γαλλική Δημοκρατία, με έγγραφο της 13ης Απριλίου 1989, ζήτησε από το Συμβούλιο, βάσει του άρθρου 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, να της επιτρέψει να θεσπίσει «μέχρι την έναρξη ισχύος των οριστικών διατάξεων του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας παρέκκλιση από τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό προκειμένου να περιλάβει στη νομοθεσία της διάταξη αποκλείουσα την έκπτωση των δαπανών κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων».

15 Κατά τη Γαλλική Κυβέρνηση,

«Το συγκεκριμένο αυτό μέτρο σκοπεί στην αποφυγή της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής που θα προκαλούσε η απαλλαγή από τον φόρο δαπανών που αποτελούν εκ φύσεως τελική κατανάλωση. Υπάρχει μεγάλος κίνδυνος φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, διότι οι επιχειρήσεις θα ωθούνται να αναλαμβάνουν την κάλυψη, υπό μορφή πλεονεκτημάτων εις είδος ή δώρων, των απαλλασσομένων από τον φόρο τελικών καταναλώσεων και να μη διακρίνουν ορθώς τις δαπάνες που αφορούν τους διευθύνοντες και το προσωπικό από αυτές που αφορούν τρίτους.

Ωστόσο, ο αποκλεισμός δεν αφορά:

— τις δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται ο υποκείμενος στον φόρο για τη λόγω επαχθούς αιτίας παροχή κατοικίας, γευμάτων, τροφίμων ή ποτών,

— τις δαπάνες σχετικά με τη δωρεάν παροχή κατοικίας, στα εργοτάξια ή στους χώρους μιας επιχείρησης, στο προσωπικό ασφαλείας, φύλαξης ή επιτήρησης,

— τις δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται ο υποκείμενος στον φόρο λόγω της συμβατικής ή νομικής ευθύνης έναντι των πελατών του (παράδειγμα: δαπάνες στεγάσεως και διατροφής στις οποίες υποβάλλεται μια αεροπορική εταιρία υπέρ των επιβατών λόγω της παρατεταμένης παραμονής σε αερολιμένα)».

16 Στις 28 Ιουλίου 1989 το Συμβούλιο εξέδωσε την απόφαση 89/487. Σύμφωνα με τη δεύτερη και την τρίτη αιτιολογική σκέψη της αποφάσεως αυτής:

«(...) η Γαλλική Δημοκρατία ζήτησε, με επιστολή που παρέλαβε η Επιτροπή στις 17 Απριλίου 1989, την άδεια να λάβει ειδικό μέτρο παρέκκλισης από τις διατάξεις του άρθου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας·

(...) ορισμένες παραδόσεις και παροχές προοριζόμενες σε έναν υποκείμενο στο φόρο και οι οποίες αφορούν ιδίως δαπάνες αντιπροσώπευσής του αποκλείονται, στη Γαλλία, του δικαιώματος προς έκπτωση, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας· (...) το εν λόγω μέτρο αποσκοπεί να εξαιρέσει από το δικαίωμα έκπτωσης του προηγουμένως επιβληθέντος ΦΠΑ τις δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων με σκοπό την αποφυγή φοροδια-

φυγής ή φοροαποφυγής· (...) η εξαίρεση δεν αφορά τις δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται ο υποκείμενος στο φόρο για τη λόγω επαχθούς αιτίας παροχή κατοικίας, γευμάτων, τροφίμων ή ποτών, ούτε τις δαπάνες σχετικά με τη δωρεάν παροχή κατοικίας, στα εργοτάξια ή στους χώρους μιας επιχείρησης, στο προσωπικό ασφαλείας, φύλαξης ή επιτήρησης, ούτε τις δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται ο υποκείμενος στο φόρο λόγω της συμβατικής ή νομικής ευθύνης έναντι των πελατών του».

17 Το άρθρο 1 της αποφάσεως 89/487 ορίζει τα εξής:

«1. Κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, επιτρέπεται στη Γαλλική Δημοκρατία, προσωρινά και το αργότερο μέχρι την έναρξη ισχύος κοινοτικών κανόνων που θα καθορίζουν τη μεταχείριση των δαπανών που αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο της εν λόγω παραγράφου, να εξαιρεί από το δικαίωμα έκπτωσης του προηγουμένως επιβληθέντος φόρου προστιθεμένης αξίας, τις δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων.

2. Η εξαίρεση που αναφέρεται στην παράγραφο 1 δεν εφαρμόζεται για:

— τις δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται ο υποκείμενος στον φόρο για τη λόγω επαχθούς αιτίας παροχή κατοικίας, γευμάτων, τροφίμων ή ποτών,

— τις δαπάνες σχετικά με τη δωρεάν παροχή κατοικίας, στα εργοτάξια ή στους χώρους μιας επιχείρησης, στο προσωπικό ασφαλείας, φύλαξης ή επιτήρησης,

— τις δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται ο υποκείμενος στον φόρο λόγω της συμβατικής ή νομικής ευθύνης έναντι των πελατών του.»

18 Κατόπιν της αποφάσεως 89/487, η Γαλλική Κυβέρνηση, με το άρθρο 4 του διατάγματος 89-885 της 14ης Δεκεμβρίου 1989 (*JORF* της 15ης Δεκεμβρίου 1989, σ. 15578), τροποποίησε το άρθρο 236 του παραρτήματος II του γενικού φορολογικού κώδικα. Το άρθρο αυτό έχει έκτοτε ως εξής:

«(...) Εξαιρείται προσωρινώς από το δικαίωμα εκπτώσεως ο φόρος προστιθέμενης αξίας επί των δαπανών κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων.

Πάντως η εν λόγω εξαίρεση δεν ισχύει:

1. Για τις δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται ο υποκείμενος στον φόρο για την εξ επαχθούς αιτίας παροχή κατοικίας, εστιατορίων, τροφίμων ή ποτών.

2. Για τις δαπάνες δωρεάν παροχής κατοικίας στα εργοτάξια ή στους χώρους μιας επιχειρήσεως, στο προσωπικό ασφαλείας, φυλάξεως ή επιτηρήσεως.

3. Για τις δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται ο υποκείμενος στον φόρο λόγω της συμβατικής ή εκ του νόμου ευθύνης του έναντι των πελατών του».

Οι διαφορές της κύριας δίκης

Υπόθεση C-177/99

19 Η Ampafrance υποβάλλεται, στο πλαίσιο της ασκήσεως της εμπορικής της δραστηριότητας, σε διάφορες δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων. Η Ampafrance εξέπεσε τον ΦΠΑ που έπληξε τις δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων τις οποίες κατέβαλε τόσο για το προσωπικό της όσο και για τρίτους τον Ιούνιο του 1993.

20 Στις 30 Νοεμβρίου 1993 η φορολογική αρχή απηύθυνε στην Ampafrance πράξη επιβολής φόρου ύψους 252 086 γαλλικών φράγκων (FRF), ο οποίος αντιστοιχεί στον ΦΠΑ για τις προαναφερθείσες δαπάνες τον οποίο εξέπεσε. Αυτή η πράξη επιβολής στηριζόταν στο άρθρο 236 του παραρτήματος ΙΙ του γενικού φορολογικού κώδικα, το οποίο μετέφερε στο γαλλικό δίκαιο την απόφαση 89/487 και απέκλεισε το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που πλήττει τις δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων.

21 Αφού οι φορολογικές αρχές του Maine-et-Loire απέρριψαν την ένστασή της κατά της πράξεως αυτής, η Ampafrance άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του tribunal administratif de Nantes.

22 Στο πλαίσιο της προσφυγής της, η Ampafrance ζήτησε την επιστροφή του ποσού που είχε καταβάλει ως ΦΠΑ για τις πράξεις του Ιουνίου του 1993 και, επικουρικώς, την υποβολή στο Δικαστήριο προδικαστικού ερωτήματος ως προς το ζήτημα του κύρους της αποφάσεως 89/487.

23 Το 1995 η φορολογική αρχή, βασιζόμενη και πάλι στο άρθρο 236 του παραρτήματος ΙΙ του γενικού φορολογικού κώδικα, απηύθυνε στα εργαστήρια Choay, Millot Solac και Clin Midy πράξεις επιβολής φόρου ύψους, αντιστοίχως, 260 524 FRF για το εργαστήριο Choay, 661 796 FRF για το εργαστήριο Millot Solac και 635 422 FRF για το εργαστήριο Clin Midy, που αντιστοιχούσε στην εκ μέρους των εργαστηρίων αυτών έκπτωση του ΦΠΑ που αφορούσε τις δαπάνες τελετών στις οποίες υποβλήθηκαν τα εργαστήρια αυτά υπέρ προμηθευτών και πελατών κατά τον Νοέμβριο και τον Δεκέμβριο του 1993.

24 Αφού οι ενστάσεις που υποβλήθηκαν κατ' αυτών των πράξεων επιβολής απορρίφθηκαν με αποφάσεις του διευθυντή των φορολογικών υπηρεσιών του Val-de-Marne, η Sanofi, η οποία διαδέχθηκε τα εργαστήρια Choay, Millot Solac και Clin Midy στα δικαιώματα και στις υποχρεώσεις τους, άσκησε προσφυγή κατά των αποφάσεων αυτών ενώπιον του tribunal administratif de Paris. Κατόπιν της συστάσεως του tribunal administratif de Melun, η υπόθεση παραπέμφθηκε σ' αυτό το δικαστήριο, το οποίο είναι το κατά τόπον αρμόδιο.

25 Ενώπιον του tribunal administratif de Melun, η Sanofi υποστήριξε, μεταξύ άλλων, ότι η απόφαση 89/487, στην οποία βασίζεται το άρθρο 236 του παραρτήματος ΙΙ του γενικού φορολογικού κώδικα, είναι άκυρη. Συναφώς, προέβαλε πέντε λόγους ακυρότητας, τέσσερις εκ των οποίων απορρίφθηκαν από το tribunal. Με τον πέμπτο λόγο ακυρώσεως, η Sanofi υποστήριξε ότι η απόφαση 89/487 εκδόθηκε κατά παράβαση της κοινοτικής αρχής της αναλογικότητας.

Τα προδικαστικά ερωτήματα

26 Στην υπόθεση C-177/99, το tribunal administratif de Nantes αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο ερώτημα:

«Εκτιμώντας ότι η επίλυση της διαφοράς εξαρτάται από το αν οι διατάξεις της αποφάσεως του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, της 28ης Ιουλίου 1989, η οποία επιτρέπει στη Γαλλική Δημοκρατία να εφαρμόζει μέτρο παρεκκλίσεως από την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, της 17ης Μαΐου 1977, και να επεκτείνει στους τρίτους τις εξαιρέσεις από το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου για τις δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων συνάδουν, αφενός, προς τους στόχους της έκτης οδηγίας και συγκεκριμένα προς το άρθρο 27 αυτής, το οποίο ορίζει συγκεκριμένα ότι "το Συμβούλιο δύναται, προτάσει της Επιτροπής, να επιτρέψει ομοφώνως, σε κάθε κράτος μέλος, τη λήψη ειδικών μέτρων, κατά παρέκκλιση από την παρούσα οδηγία, με σκοπό την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου ή την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής", και, αφετέρου, προς την αρχή της αναλογικότητας μεταξύ του επιδιωκομένου φορολογικού στόχου και των εφαρμοζομένων μέσων· η απάντηση που πρόκειται να δοθεί στο ερώτημα αυτό, η επίλυση του οποίου δεν είναι σαφής, μπορεί να επιτρέψει την εκτίμηση του βασίμου των λόγων της προσφυγής.»

27 Στην υπόθεση C-181/99, το tribunal administratif de Melun έκρινε τα εξής:

«(...) είναι σαφές ότι η προσωρινή άδεια εξαιρέσεως από το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου που επεβλήθη στις δαπάνες κατοικίας, εστιατορίου, τελετών και θεαμάτων που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στον φόρο δεν υπαγορεύθηκε από τη διαπίστωση συστηματικής φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής που προκάλεσαν τέτοιου είδους δαπάνες αλλά από το τεκμήριο που δημιουργεί ο μικτός χαρακτήρας τους ότι δηλαδή προσφέρονται για τέτοιου είδους παραπτώματα· η διοίκηση δικαιολογεί όμως το βάσιμο του μέτρου αυτού της συστηματικής εξαιρέσεως [από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που έπληξε τις εν λόγω δαπάνες] με βάση τη δυσχέρεια της καθιερώσεως αποτελεσματικού μηχανισμού ελέγχου του επαγγελματικού χαρακτήρα των εν λόγω δαπανών, πλην όμως η έκπτωση των δαπανών αυτών από τα κέρδη που υπόκεινται στον φόρο εταιριών ή στον φόρο εισοδήματος, η οποία επιτρέπεται από το άρθρο 39.5.b και f του γενικού φορολογικού κώδικα, αποτελεί

αντικείμενο τέτοιου ελέγχου, επιτοπίου ή βάσει εγγράφων, εκ μέρους της εφορίας και υπό τον έλεγχο του αρμοδίου δικαστή, ο τρόπος διεξαγωγής του οποίου μπορεί να εφαρμοσθεί και σε άλλες περιπτώσεις, παρά τη διαφορά των όρων δηλώσεως και εισπράξεως των εν λόγω φόρων· ο επιδιωκόμενος στόχος θα μπορούσε επίσης να επιτευχθεί με τον κατ' αποκοπή περιορισμό του ποσού των επιτρεπομένων εκπτώσεων· κατ' αυτόν τον τρόπο και λόγω του γεγονότος ότι το εξαιρετικό αυτό μέτρο γενικής και απολύτου εκτάσεως εμποδίζει την έκπτωση του φόρου που επεβλήθη για δαπάνες, των οποίων δεν αμφισβητείται ο αυστηρά επαγγελματικός χαρακτήρας, ανακύπτει το ερώτημα αν η παρέκκλιση που επέτρεψε στη Γαλλική Δημοκρατία το Συμβούλιο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων με την απόφαση [89/487] εμφανίζεται αναγκαία και τελεί σε σχέση αναλογίας προς τους επιδιωκόμενους σκοπούς.»

28 Ως εκ τούτου, το tribunal αποφάσισε:

«(...) να αναστείλει τη διαδικασία μέχρις ότου το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων αποφανθεί ως προς το κύρος, από τη σκοπιά της αρχής της αναλογικότητας, της [αποφάσεως 89/487]».

29 Με διάταξη του προέδρου του πέμπτου τμήματος της 18ης Νοεμβρίου 1999, οι δύο υποθέσεις ενώθηκαν προς διευκόλυνση της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

30 Με τα προδικαστικά τους ερωτήματα, τα δύο αιτούντα δικαστήρια ερωτούν κατ' ουσίαν το Δικαστήριο αν είναι έγκυρη η απόφαση 89/487.

31 Πριν εξετασθεί το κύρος της αποφάσεως 89/487, πρέπει να εξετασθεί το περιεχόμενό της.

Επί του περιεχομένου της αποφάσεως 89/487

32 Κατά την άποψη των προσφευγουσών της κύριας δίκης, από το γράμμα της αποφάσεως 89/487, η οποία επαναλαμβάνει την αίτηση παρεκκλίσεως που υπέβαλε η Γαλλική Κυβέρνηση, προκύπτει ότι το περιεχόμενο της επιτραπείσας παρεκκλίσεως είναι γενικό και καλύπτει το σύνολο των δαπανών κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων, χωρίς να γίνεται διάκριση αναλόγως του αν οι δαπάνες αυτές πραγματοποιήθηκαν υπέρ των διευθυνόντων ή του προσωπικού της επιχειρήσεώς ή υπέρ τρίτων προς την επιχείρηση ατόμων, ή αναλόγως του αν πραγματοποιήθηκαν για επαγγελματικούς σκοπούς ή για την ικανοποίηση ατομικών αναγκών. Κατά συνέπεια, αν το Δικαστήριο κρίνει ότι η απόφαση 89/487 είναι άκυρη, ο αποκλεισμός του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ που πλήττει αυτό το είδος δαπανών θα καταστεί ανεφάρμοστος στο σύνολό του εντός της Γαλλίας.

33 Κατά τη Γαλλική Κυβέρνηση και την Επιτροπή, ακόμη και αν η απόφαση 89/487, η οποία επαναλαμβάνει την αίτηση παρεκκλίσεως της Γαλλικής Κυβερνήσεως, αφορά εν γένει τις δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων, το περιεχόμενό της είναι στην πραγματικότητα πιο περιορισμένο και αφορά μόνον τις δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων που πραγματοποιήθηκαν υπέρ τρίτων προς την επιχείρηση ατόμων. Η περιοριστική αυτή ερμηνεία βασίζεται στην απόφαση Alitalia, με την οποία το Conseil d'État έκρινε ότι το άρθρο 25 του διατάγματος 79-1163 αντέβαινε στο άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας μόνον καθόσον απέκλειε από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ τις δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων που πραγματοποιούνταν υπέρ τρίτων προς την επιχείρηση ατόμων.

34 Υπενθυμίζεται ότι, σύμφωνα με τη θεμελιώδη, εγγενή στο σύστημα του ΦΠΑ και απορρέουσα από τα άρθρα 2 της πρώτης και της έκτης οδηγίας αρχή, ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή κατά την παραγωγή ή τη διανομή, αφαιρουμένου του ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει απευθείας τις πράξεις εισροών (απόφαση της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Σουπεργκάζ, Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 16).

Κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπουν τα άρθρα 17 επ. της έκτης οδηγίας αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και, κατ' αρχήν, δεν μπορεί να περιοριστεί. Το δικαίωμα αυτό ασκείται αμέσως για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβαρύνει τις πράξεις εισροών (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσα απόφαση BP Σουπεργκάζ, σκέψη 18, και απόφαση της 21ης Μαρτίου 2000, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 43). Κάθε περιορισμός του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επηρεάζει το ύψος της φορολογικής επιβαρύνσεως και πρέπει να εφαρμόζεται ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη μέλη. Κατά συνέπεια, δεν επιτρέπονται παρεκκλίσεις παρά μόνο στις ρητώς προβλεπόμενες από την οδηγία περιπτώσεις (προπαρατεθείσα απόφαση BP Σουπεργκάζ, σκέψη 18).

35 Εντός αυτού του πλαισίου πρέπει να εκτιμηθεί το περιεχόμενο της αποφάσεως 89/487, εκδοθείσας βάσει του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας, κατά το οποίο μπορεί να επιτραπεί σε κράτος μέλος να λάβει ειδικά μέτρα κατά παρέκκλιση από την έκτη οδηγία, προκειμένου να απλοποιήσει την είσπραξη του φόρου ή να αποτρέψει ορισμένες περιπτώσεις φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.

36 Η απόφαση αυτή επιτρέπει στη Γαλλική Δημοκρατία να παρεκκλίνει από τους κανόνες της έκτης οδηγίας όσον αφορά τη γενική αρχή του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ που διατυπώνεται στο άρθρο 17 της εν λόγω οδηγίας.

37 Κατά το μέτρο που η απόφαση 89/487 βασίζεται στο άρθρο 27 της έκτης οδηγίας, πρέπει να θεωρηθεί ότι η απόφαση αυτή, παρά τη γενική διατύπωση της χορηγηθείσας στη Γαλλική Δημοκρατία παρεκκλίσεως, επιτρέπει στη Γαλλική Δημοκρατία να θεσπίσει στην εθνική έννομη τάξη της, όσον αφορά τις δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων, περιπτώσεις αποκλεισμού από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που δεν προβλέπονταν από τη νομοθεσία της κατά τον χρόνο ενάρξεως ισχύος της έκτης οδηγίας.

38 Η ερμηνεία αυτή βασίζεται το γράμμα του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας, το οποίο χρησιμοποιεί τον όρο «λήψη» και πρέπει να ερμηνεύεται σε συνδυασμό με το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της ίδιας οδηγίας, το οποίο επιτρέπει την

εκ μέρους των κρατών μελών διατήρηση των περιπτώσεων αποκλεισμού από το δικαίωμα εκπτώσεως που προέβλεπε η εθνική τους νομοθεσία κατά τον χρόνο ενάρξεως ισχύος της έκτης οδηγίας.

39 Συναφώς, επισημαίνεται ότι οι περιπτώσεις αποκλεισμού από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ οι οποίες υφίσταντο πριν από την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας διατηρήθηκαν κατόπιν ως είχαν στο γαλλικό δίκαιο το οποίο, άλλωστε, επεξέτεινε τον αποκλεισμό από το δικαίωμα εκπτώσεως σε ορισμένες άλλες περιπτώσεις. Υπό τις συνθήκες αυτές, οι δαπάνες ως προς τις οποίες το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ αποκλειόταν ήδη κατ' εφαρμογήν του διατάγματος 67-604 πρέπει να θεωρηθούν καλυπτόμενες από τη ρήτρα standstill του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

40 Συνεπώς, η παρέκκλιση την οποία επιτρέπει η απόφαση 89/487 αφορά στην πραγματικότητα, αφενός, τις δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων που πραγματοποιούνται υπέρ τρίτων προς την επιχείρηση ατόμων τις οποίες δεν αφορούσε το διάταγμα 67-604, και, αφετέρου, όσες από τις δαπάνες αυτού του είδους που πραγματοποιούνται υπέρ των διευθυνόντων ή του προσωπικού της επιχειρήσεως δεν καλύπτονταν από τον αποκλεισμό που προβλέπει το διάταγμα 67-604. Συναφώς, είναι χρήσιμο να επισημανθεί ότι το διάταγμα 67-604 απέκλειε από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ τις δαπάνες που πραγματοποιούνταν για την εξασφάλιση της στεγάσεως των διευθυνόντων ή του προσωπικού της επιχειρήσεως, χωρίς να διακρίνει αναλόγως του αν αυτές πραγματοποιούνταν για επαγγελματικούς σκοπούς ή για την ικανοποίηση ατομικών αναγκών, και τις δαπάνες τελετών, εστιατορίων και θεαμάτων που πραγματοποιούνταν για τη διασφάλιση της ικανοποιήσεως των ατομικών αναγκών των διευθυνόντων ή του προσωπικού της επιχειρήσεως.

41 Αφού διευκρινίστηκε το περιεχόμενο της παρεκκλίσεως την οποία επιτρέπει η απόφαση 89/487, πρέπει να εξετασθεί το ζήτημα του κύρους της αποφάσεως αυτής από πλευράς της αρχής της αναλογικότητας, όπως ζητούν τα αιτούντα δικαστήρια.

Επί του κύρους της αποφάσεως 89/487

42 Υπενθυμίζεται εκ προοιμίου ότι, δεδομένου ότι η αρχή της αναλογικότητας περιλαμβάνεται, κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, μεταξύ των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου (βλ., μεταξύ άλλων απόφαση της 11ης Ιουλίου 1989, 265/87, Schräder, Συλλογή 1989, σ. 2237, σκέψη 21), ο έλεγχος του κύρους των πράξεων των κοινοτικών οργάνων μπορεί να γίνεται υπό το πρίσμα αυτής της γενικής αρχής του δικαίου (απόφαση της 15ης Απριλίου 1997, C-27/95, Bakers of Nailsea, Συλλογή 1997, σ. I-1847, σκέψη 17).

43 Προς τούτο, πρέπει να εξετασθεί αν οι διατάξεις της αποφάσεως 89/487 είναι αναγκαίες και ανάλογες για την πραγματοποίηση του συγκεκριμένου σκοπού τον οποίο επιδιώκουν και αν θίγουν όσο το δυνατόν λιγότερο τους σκοπούς και τις αρχές της έκτης οδηγίας.

44 Η Ampafrance και η Sanofi, που ζητούν να κηρυχθεί άκυρη η απόφαση 89/487, υποστηρίζουν, πρώτον, ότι η απόφαση αυτή χρησιμοποιεί δυσανάλογα μέσα για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, κατά το μέτρο που θεσπίζει γενικό και συστηματικό αποκλεισμό από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, βασιζόμενο στον εικαζόμενο κίνδυνο φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής που απορρέει από τον μικτό (ιδιωτικό και επαγγελματικό) χαρακτήρα των σχετικών δαπανών. Πράγματι, είναι δυσανάλογο να αποκλείεται το δικαίωμα εκπτώσεως ως προς ορισμένες δαπάνες εν ονόματι της καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, χωρίς να χρειάζεται να αποδειχθεί η πραγματική ύπαρξη κινδύνου φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής και χωρίς να επιτρέπεται στον υποκείμενο στον φόρο να θεμελιώσει την έλλειψη φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής αποδεικνύοντας ότι οι δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε πραγματοποιήθηκαν πράγματι για επαγγελματικούς σκοπούς.

45 Η Ampafrance προσθέτει ότι, σύμφωνα με την απόφαση της 29ης Μαΐου 1997, C-63/96, Skripalle (Συλλογή 1997, σ. I-2847, σκέψη 30), το Συμβούλιο δεν μπορούσε να επιτρέψει τη θέσπιση εθνικών παρεκκλίσεων που σκοπούσαν στην επίτευξη σκοπών διαφορετικών από τους απαριθμούμενους περιοριστικώς στο άρθρο 27 της έκτης οδηγίας. Ζητώντας από το Συμβούλιο να τους επιτραπεί να παρεκκλίνουν από τους κανόνες της έκτης οδηγίας, οι γαλλικές αρχές δεν επιδίωξαν να καταπολεμήσουν τους κινδύνους φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, αλλά να καθιερώσουν

μηχανισμό ο οποίος τους επιτρέπει να μην ελέγχουν πλέον τον επαγγελματικό ή μη χαρακτήρα ορισμένων δαπανών.

46 Η Ampafrance και η Sanofi υποστηρίζουν, δεύτερον, ότι η απόφαση 89/487 αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας διότι ο σκοπός που επιδιώκει θα μπορούσε να επιτευχθεί με άλλα μέσα, θίγοντα λιγότερο τις αρχές και τους σκοπούς της έκτης οδηγίας. Έτσι, υπάρχουν στο γαλλικό δίκαιο άλλα μέτρα τα οποία παρέχουν στις γαλλικές αρχές τη δυνατότητα να αντιμετωπίζουν αποτελεσματικά το πρόβλημα της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και τα οποία είναι λιγότερο επαχθή για τους υποκειμένους στον φόρο απ' ό,τι ένας γενικός και συστηματικός αποκλεισμός του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ που αφορά τις επίδικες δαπάνες.

47 Οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης υπογραμμίζουν κατ' αρχάς, συναφώς, ότι υπήρχε ήδη στο γαλλικό δίκαιο διάταξη αποκλείουσα τη δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ για τις δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκαν οι υποκείμενοι στον φόρο για ιδιωτικούς σκοπούς. Έτσι, το άρθρο 230, παράγραφος 1, του παραρτήματος ΙΙ του γενικού φορολογικού κώδικα προβλέπει ότι ο ΦΠΑ που έπληξε τα αγαθά που αποκτούν οι υποκείμενοι στον φόρο και τις υπηρεσίες που παρέχουν στους εαυτούς τους μπορεί να εκπέσει μόνον αν αυτά τα αγαθά και οι υπηρεσίες είναι «αναγκαία» για την εκμετάλλευση.

48 Στη συνέχεια, η Ampafrance ισχυρίζεται ότι στο γαλλικό δίκαιο υπάρχει σύστημα αποτελεσματικού ελέγχου των σχετικών δαπανών, δηλαδή το σύστημα που προβλέπει την υποχρέωση να προσκομίζεται λεπτομερής κατάλογος των γενικών εξόδων (έντυπο αριθ. 2067), συνημμένος στην ετήσια δήλωση αποτελεσμάτων. Ο κατάλογος αυτός περιλαμβάνει πέντε κατηγορίες γενικών εξόδων, στις οποίες περιλαμβάνονται τα έξοδα εστιατορίων και θεαμάτων.

49 Τέλος, οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης επισημαίνουν ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του γαλλικού δικαίου που αφορούν τον φόρο επί των εταιριών (άρθρο 39.1.1 του γενικού φορολογικού κώδικα), οι δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων που έχουν επαγγελματικό χαρακτήρα μπορούν να αφαιρούνται από το υποβαλλόμενο στον φόρο επί των εταιριών κέρδος, εφόσον αποδεικνύεται ότι πραγματοποιήθηκαν προς όφελος της επιχειρήσεως. Από την απόφαση περί παραπομπής στην υπόθεση C-181/99 προκύπτει ότι η αφαίρεση των δαπανών αυτών

από το φορολογητέο κέρδος υπόκειται σε έλεγχο του επαγγελματικού τους χαρακτήρα, βάσει εγγράφων ή επί τόπου, εκ μέρους των φορολογικών αρχών, υπό τον έλεγχο των φορολογικών δικαστηρίων.

50 Τέλος, κατά τη Sanofi, από την τέταρτη αιτιολογική σκέψη της αποφάσεως 89/487 προκύπτει ότι η παρασχεθείσα στη Γαλλική Δημοκρατία άδεια να θεσπίσει μέτρα παρεκκλίνοντα από τους κανόνες της έκτης οδηγίας περί του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ μπορούσε να παρασχεθεί μόνον προσωρινώς και το αργότερο μέχρι τη θέση σε ισχύ των κοινοτικών κανόνων που καθορίζουν ποιες δαπάνες δεν παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως. Η αδυναμία του Συμβουλίου να θεσπίσει τις διατάξεις που προβλέπει το άρθρο 17, παράγραφος 6, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας παρέτεινε τη διάρκεια αυτής της προσωρινής καταστάσεως, ούτως ώστε η παρέκκλιση κατέστη αναπόφευκτα δυσανάλογη σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

51 Η Γαλλική Κυβέρνηση, το Συμβούλιο και η Επιτροπή αντικρούουν τα επιχειρήματα αυτά.

52 Πρώτον, κατά το Συμβούλιο και τη Γαλλική Κυβέρνηση, η απόφαση 89/487 δικαιολογείται ανεξαρτήτως της διαπιστώσεως προθέσεως ή της υπάρξεως συστηματικής φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. Πράγματι, ως εκ της φύσεώς τους, οι δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν ως μέσο φοροδιαφυγής κα φοροαποφυγής, λόγω του κινδύνου αφορολόγητης τελικής καταναλώσεως, ελεγχόμενης δυσχερώς από τις αρχές κατά το μέτρο που δεν είναι εύκολο να καθοριστεί αν οι δαπάνες αυτές πραγματοποιήθηκαν για την ικανοποίηση επαγγελματικών ή ιδιωτικών σκοπών. Συναφώς, είναι ουσιώδες το ότι το άρθρο 17, παράγραφος 6, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι οι κοινοτικοί κανόνες που πρόκειται να θεσπισθούν θα αποκλείουν, εν πάση περιπτώσει, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ ως προς τις δαπάνες που δεν έχουν αυστηρώς επαγγελματικό χαρακτήρα, όπως οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας και κοινωνικής παραστάσεως.

53 Δεύτερον, κατά τη Γαλλική Κυβέρνηση, το Συμβούλιο και την Επιτροπή, ο αποκλεισμός από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ ως προς τις δαπάνες κατοικίας,

εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων δεν αποτελεί δυσανάλογο μέσο από πλευράς του σκοπού της καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής τον οποίο προβλέπει το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας κατά το μέτρο που, εν προκειμένω, ο αποκλεισμός από το δικαίωμα εκπτώσεως περιορίστηκε ρητώς στις περιπτώσεις στις οποίες υπάρχουν πραγματικοί κίνδυνοι φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, οι οποίες αντιστοιχούν στις περιπτώσεις στις οποίες είναι αδύνατον να προσδιορισθεί η επαγγελματική ή ιδιωτική φύση των δαπανών.

54 Συναφώς, η Γαλλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή ισχυρίζονται ότι, στην αίτησή τους περί παρεκκλίσεως, οι γαλλικές αρχές περιόρισαν τον αποκλεισμό του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ στις δαπάνες για τις οποίες υπάρχει σοβαρός κίνδυνος φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, δεδομένου ότι ζήτησαν να μην έχει εφαρμογή η άδεια αποκλεισμού του δικαιώματος εκπτώσεως σε τρεις περιπτώσεις, στις οποίες δεν υπάρχει τέτοιος κίνδυνος φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. Το Συμβούλιο βασίζεται στα ίδια επιχειρήματα για να καταλήξει ότι η απόφαση 89/487, η οποία επαναλαμβάνει κατά λέξη την αίτηση της Γαλλικής Κυβερνήσεως, πληροί τις επιταγές που διατύπωσε το Δικαστήριο όσον αφορά την αναλογικότητα των χρησιμοποιούμενων μέσων προς τους επιδιωκόμενους σκοπούς.

55 Τέλος, κατά το Συμβούλιο και τη Γαλλική Κυβέρνηση, ο αποκλεισμός από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ για τις δαπάνες που αφορά η απόφαση 89/487 αποτελεί αναγκαίο μέσο για την αποτελεσματική επίτευξη του επιδιωκομένου σκοπού. Το Συμβούλιο αναγνωρίζει ότι μπορούσαν να προβλεφθούν άλλα μέτρα, όπως ο κατ' αποκοπήν περιορισμός του ποσού των επιτρεπομένων εκπτώσεων. Ωστόσο, το μέτρο αυτό δεν του φαίνεται αποτελεσματικό, διότι μπορεί είτε να έχει ελάχιστη επιρροή στην κατάσταση των υποκειμένων στον φόρο, σε περίπτωση που το κατ' αποκοπήν ποσό καθορισθεί σε πολύ χαμηλό ύψος, είτε να μην επιτύχει τον επιδιωκόμενο σκοπό, στην αντίθετη περίπτωση ενός πολύ υψηλού κατ' αποκοπήν ποσού. Η Γαλλική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι ο αποκλεισμός από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ ως προς τις δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων είναι αναγκαίος για την επίτευξη του σκοπού της καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, τον οποίο προβλέπει το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας, κατά το μέτρο που δεν υπάρχουν άλλα ικανοποιητικά μέσα παρέχοντα τη δυνατότητα να ελεγχθεί η φύση των εν λόγω δαπανών.

56 Όσον αφορά το επιχείρημα ότι ο αποκλεισμός από το δικαίωμα εκπτώσεως δικαιολογείται από το ότι είναι αδύνατος ο αποτελεσματικός έλεγχος της επαγγελματικής ή μη φύσεως των επιδίκων δαπανών και ότι, συνεπώς, σκοπεί στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, επισημαίνεται ότι μπορεί να αποβεί δυσχερής ο διαχωρισμός μεταξύ του ιδιωτικού και του επαγγελματικού μέρους των δαπανών όπως οι δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων, τούτο δε ακόμη και οσάκις πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της συνήθους λειτουργίας της επιχειρήσεως. Είναι αναμφισβήτητο ότι μπορεί να υπάρχει κίνδυνος φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής ο οποίος να δικαιολογεί ειδικά μέτρα όπως αυτά τη θέσπιση των οποίων επιτρέπει το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας. Ωστόσο, ο κίνδυνος αυτός δεν υπάρχει οσάκις απορρέει από αντικειμενικά στοιχεία ότι οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για αυστηρώς επαγγελματικούς σκοπούς.

57 Για τον λόγο αυτόν, τα επιχειρήματα που προβάλλουν η Γαλλική Κυβέρνηση, το Συμβούλιο και η Επιτροπή και τα οποία υπενθυμίζονται στις σκέψεις 53 και 54 της παρούσας αποφάσεως δεν μπορούν να γίνουν δεκτά. Πράγματι, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, παρά τις τρεις εξαιρέσεις από τον αποκλεισμό τις οποίες αναφέρει το άρθρο 1, παράγραφος 2, της αποφάσεως 89/487, η απόφαση αυτή επιτρέπει στη Γαλλική Δημοκρατία να αρνείται στους επιχειρηματίες το δικαίωμα να εκπίπτουν τον ΦΠΑ ο οποίος πλήττει τις δαπάνες των οποίων τον αυστηρώς επαγγελματικό χαρακτήρα μπορούν να αποδείξουν.

58 Επομένως, η εφαρμογή του συστήματος αποκλεισμού από το δικαίωμα εκπτώσεως την οποία επιτρέπει η απόφαση 89/487 μπορεί να καταλήξει στην απαγόρευση εκπτώσεως του ΦΠΑ που αφορά επαγγελματικές δαπάνες της επιχειρήσεως και, συνεπώς, στην υποβολή σε ΦΠΑ ορισμένων μορφών ενδιάμεσης καταναλώσεως, πράγμα το οποίο αντιβαίνει στο κατ' αρχήν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, που εγγυάται την ουδετερότητα του φόρου αυτού.

59 Όσον αφορά την αναγκαιότητα του ζητηθέντος αποκλεισμού από το δικαίωμα εκπτώσεως, επισημαίνεται, αφενός, ότι η απόφαση 89/487 δεν εκθέτει τους λόγους για τους οποίους η παρέκκλιση την οποία ζήτησε η Γαλλική Κυβέρνηση ήταν αναγκαία για την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.

60 Αφετέρου, υπενθυμίζεται ότι, προκειμένου ένα κοινοτικό νομοθέτημα σχετικό με το σύστημα του ΦΠΑ να συμβιβάζεται προς την αρχή της αναλογικότητας, πρέπει οι διατάξεις που περιέχει να είναι αναγκαίες για την πραγματοποίηση του συγκεκριμένου σκοπού τον οποίο επιδιώκει και να θίγουν όσο το δυνατόν λιγότερο τους σκοπούς και τις αρχές της έκτης οδηγίας.

61 Ένα μέτρο το οποίο συνίσταται στον κατ' αρχήν αποκλεισμό του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ ως προς το σύνολο των δαπανών κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων, δικαιώματος το οποίο αποτελεί θεμελιώδη αρχή του συστήματος ΦΠΑ που θεσπίζει η έκτη οδηγία, ενώ μπορούν να προβλεφθούν ή υφίστανται ήδη στην εθνική έννομη τάξη κατάλληλα μέτρα, θίγοντα λιγότερο την αρχή αυτή απ' ό,τι ο αποκλεισμός του δικαιώματος εκπτώσεως ως προς ορισμένες δαπάνες, δεν φαίνεται αναγκαίο για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.

62 Καίτοι δεν απόκειται στο Δικαστήριο να αποφανθεί επί του αν είναι κατάλληλα άλλα μέσα καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής τα οποία θα μπορούσαν να προβλεφθούν, μεταξύ των οποίων ο κατ' αποκοπήν περιορισμός του ύψους των επιτρεπομένων εκπτώσεων ή ένας έλεγχος κατά το πρότυπο του πραγματοποιούμενου στο πλαίσιο του φόρου εισοδήματος ή του φόρου επί των εταιριών, πρέπει να διευκρινισθεί ότι, στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, εθνική νομοθεσία αποκλείουσα το διαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ ως προς ορισμένες δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων χωρίς ο φορολογούμενος να έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την έλλειψη φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής ώστε να τύχει του δικαιώματος εκπτώσεως δεν αποτελεί μέσο ανάλογο προς τον σκοπό της καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και θίγει υπερβολικά τους σκοπούς και τις αρχές της έκτης οδηγίας.

63 Κατά συνέπεια, στα προδικαστικά ερωτήματα του tribunal administratif de Nantes και του tribunal administratif de Melun πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η απόφαση 89/487 είναι άκυρη.

Επί του διαχρονικού περιορισμού των αποτελεσμάτων της παρούσας αποφάσεως

64 Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Γαλλική Κυβέρνηση αναφέρθηκε στη δυνατότητα του Δικαστηρίου, σε περίπτωση που κρίνει ότι η απόφαση 89/487 αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας, να περιορίσει διαχρονικώς τα αποτελέσματα της παρούσας αποφάσεως.

65 Προς στήριξη του αιτήματος αυτού, η Γαλλική Κυβέρνηση επικαλέστηκε την προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης την οποία μπορούσε να έχει ως προς το ότι η απόφαση 89/487 συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο. Συναφώς, παρατηρεί ότι τήρησε το προβλεπόμενο από το άρθρο 27 της οδηγίας πλαίσιο προκειμένου να επιτύχει πρώτα την υποστήριξη της Επιτροπής, στη συνέχεια δε την έκδοση αποφάσεως του Συμβουλίου επιτρέπουσας στις γαλλικές αρχές να εφαρμόζουν, κατά παρέκκλιση και εν αναμονή της θεσπίσεως εναρμονισμένου συστήματος σχετικού με τις περιπτώσεις αποκλεισμού από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, αποκλεισμό από το δικαίωμα εκπτώσεως όσον αφορά τις δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων που πραγματοποιούνται υπέρ τρίτων προς την επιχείρηση ατόμων. Η υποστήριξη της Επιτροπής και η απόφαση του Συμβουλίου δημιούργησαν στη Γαλλική Κυβέρνηση αβάσιμες ελπίδες περί του ότι η απόφαση 89/487 συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο.

66 Υπογραμμίζεται ότι μόνον κατ' εξαίρεση μπορεί το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογή της γενικής αρχής της ασφάλειας δικαίου που είναι συμφυής με την κοινοτική έννομη τάξη, να αποφασίσει τον περιορισμό της δυνατότητας που έχει κάθε ενδιαφερόμενος να επικαλεστεί μια διάταξη που αυτό έχει ερμηνεύσει προκειμένου να τεθούν υπό αμφισβήτηση έννομες σχέσεις που έχουν καλοπίστως συναφθεί. Κατά παγία νομολογία, ο περιορισμός αυτός μπορεί να γίνει μόνο με την ίδια την απόφαση με την οποία το Δικαστήριο αποφάνθηκε επί της αιτηθείσας ερμηνείας. Προκειμένου να αποφασιστεί αν επιβάλλεται ο διαχρονικός περιορισμός του πεδίου εφαρμογής μιας αποφάσεως, πρέπει να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι, καίτοι οι πρακτικές συνέπειες κάθε δικαστικής αποφάσεως πρέπει να σταθμίζονται με προσοχή, δεν μπορεί, εντούτοις, μια τέτοια μέριμνα να καταλήγει στο να περιορίζεται η αντικειμενικότητα

του δικαίου και να διακυβεύεται η μελλοντική του εφαρμογή λόγω των επιπτώσεων που μια απόφαση μπορεί να συνεπάγεται για το παρελθόν (αποφάσεις της 2ας Φεβρουαρίου 1988, 24/86, Blaizot, Συλλογή 1988, σ. 379, σκέψεις 28 και 30, και της 16ης Ιουλίου 1992, C-163/90, Legros κ.λπ., Συλλογή 1992, σ. I-4625, σκέψη 30).

67 Όσον αφορά την παρούσα προδικαστική απόφαση, επισημαίνεται ότι γίνεται για πρώτη φορά επίκληση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης από κυβέρνηση προς στήριξη αιτήσεως διαχρονικού περιορισμού των αποτελεσμάτων μιας αποφάσεως. Επίκληση της αρχής αυτής, που αποτελεί απόρροια της αρχής της ασφαλείας δικαίου (αποφάσεις της 15ης Φεβρουαρίου 1996, C-63/93, Duff κ.λπ., Συλλογή 1996, σ. I-569, σκέψη 20, και της 18ης Μαΐου 2000, C-107/97, Rombi και Arkopharma, Συλλογή 2000, σ. I-3367, σκέψη 66), γίνεται κατά κανόνα από τους ιδιώτες (επιχειρηματίες) οι οποίοι έχουν δικαιολογημένη εμπιστοσύνη δημιουργηθείσα από τις δημόσιες αρχές (βλ., επί παραδείγματι, προπαρατεθείσα απόφαση Duff κ.λπ., σκέψη 22 και παρατιθέμενη νομολογία). Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 83 των προτάσεών του, δεν μπορεί να γίνεται επίκληση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης από κράτος μέλος προκειμένου να αποφύγει τις συνέπειες μιας αποφάσεως του Δικαστηρίου που διαπιστώνει την ακυρότητα κοινοτικής πράξεως, διότι τούτο θα διακύβευε τη δυνατότητα των ιδιωτών να προστατεύονται από συμπεριφορά των δημοσίων αρχών στηριζόμενη σε παράνομους κανόνες.

68 Εν πάση περιπτώσει, ακόμη και αν, εν προκειμένω, η Επιτροπή και το Συμβούλιο υποστήριξαν το αίτημα των γαλλικών αρχών να παρεκκλίνουν από τους κανόνες του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας για λόγους καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, η νομολογία του Δικαστηρίου επιτάσσει σαφώς ότι το παράγωγο δίκαιο πρέπει να τηρεί τις γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου και, ιδίως, την αρχή της αναλογικότητας (βλ., στο πνεύμα αυτό, αποφάσεις της 5ης Ιουλίου 1977, 114/76, Bela-Mühle, Συλλογή τόμος 1977, σ. 385, σκέψη 7, και της 11ης Ιουνίου 1998, C-361/96, Grandes sources d'eaux minérales françaises, Συλλογή 1998, σ. I-3495, σκέψη 30). Ειδικότερα, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι μέτρο το οποίο βασιζόταν στο άρθρο 27 της έκτης οδηγίας και το οποίο σκοπούσε στην αποτροπή της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής δεν μπορούσε να παρεκκλίνει από αρχή προβλεπόμενη από την έκτη οδηγία παρά μόνον εντός των αυστηρώς αναγκαίων ορίων

για την επίτευξη του σκοπού αυτού (βλ., στο πνεύμα αυτό, απόφαση της 10ης Απριλίου 1984, 324/82, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλογή 1984, σ. 1861, σκέψη 29) και, συνεπώς, έπρεπε να τηρεί την αρχή της αναλογικότητας.

69 Εν προκειμένω, οι γαλλικές αρχές συνετέλεσαν σε μεγάλο βαθμό στον καθορισμό του περιεχομένου της αποφάσεως 89/487, η οποία επαναλαμβάνει κατά λέξη την αίτησή τους περί παρεκκλίσεως (σημεία 9 και 10 του εγγράφου της 13ης Απριλίου 1989), με αποτέλεσμα να επιτρέψει, ως ειδικό μέτρο που σκοπεί στην αποτροπή της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, τον αποκλεισμό από το δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, ακόμη και οσάκις πρόκειται περί δαπανών των οποίων ο αυστηρώς επαγγελματικός χαρακτήρας μπορεί να αποδειχθεί. Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν είναι δυνατόν οι γαλλικές αρχές να αγνοούσαν ότι, ως εκ του περιεχομένου της, η απόφαση 89/487 δεν συμβιβαζόταν με την αρχή της αναλογικότητας και, κατά συνέπεια, αβασίμως ισχυρίζονται ότι μπορούσαν ευλόγως να πιστεύουν ότι η εν λόγω απόφαση ήταν έγκυρη.

70 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν συντρέχει λόγος διαχρονικού περιορισμού των αποτελεσμάτων της παρούσας αποφάσεως.

Επί των δικαστικών εξόδων

71 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γαλλική Κυβέρνηση, το Συμβούλιο 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 (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλαν το tribunal administratif de Melun με απόφαση της 3ης Δεκεμβρίου 1998 και το tribunal administratif de Nantes με απόφαση της 11ης Μαΐου 1999, αποφαίνεται:

Η απόφαση 89/487/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 28ης Ιουλίου 1989, που επιτρέπει στη Γαλλική Δημοκρατία να εφαρμόσει μέτρο παρέκκλισης από το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ που αφορά την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών είναι άκυρη.

Edward Sevón Kapteyn

Ragnemalm Wathelet

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 19 Σεπτεμβρίου 2000.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

D. A. O. Edward