# ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 14ης Ιουνίου 2001 *

Στην υπόθεση C-345/99,

**Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων,** εκπροσωπούμενη από τον E. Traversa και την H. Michard, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

**Γαλλικής Δημοκρατίας,** εκπροσωπούμενης αρχικώς από την K. Rispal-Bellanger και τον S. Seam, και στη συνέχεια από τους J.-F. Dobelle και S. Seam, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

καθής,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

υποστηριζόμενης από το

**Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας,** εκπροσωπούμενο από την G. Amodeo, επικουρούμενη από τον G. Barling, QC, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

παρεμβαίνον,

που έχει ως αντικείμενο να αναγνωριστεί ότι η Γαλλική Δημοκρατία, επιβάλλοντας στα οχήματα, τα οποία χρησιμοποιούνται από τους υποκείμενους στον φόρο διδασκάλους οδηγήσεως, την προϋπόθεση να προορίζονται τα εν λόγω οχήματα αποκλειστικά για τη δραστηριότητα αυτή προκειμένου να είναι δυνατή η άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως από τον φόρο προστιθεμένης αξίας ο οποίος επιβλήθηκε κατά την απόκτηση των αγαθών αυτών, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 17, παράγραφος 2, 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), ως έχει στην οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388 και για τη λήψη μέτρων απλούστευσης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας — πεδίο εφαρμογής ορισμένων απαλλαγών και πρακτικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους (ΕΕ L 102, σ. 18),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. La Pergola, πρόεδρο τμήματος, D. A. O. Edward, P. Jann, S. von Bahr (εισηγητή) και C. W. A. Timmermans, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: L. A. Geelhoed
γραμματέας: R. Grass

έχοντας υπόψη την έκθεση του εισηγητή δικαστή,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 22ας Φεβρουαρίου 2001,

εκδίδει την ακόλουθη

## Απόφαση

1 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 17 Σεπτεμβρίου 1999, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων άσκησε, δυνάμει του άρθρου 226 ΕΚ, προσφυγή με την οποία ζητεί να αναγνωριστεί ότι η Γαλλική Δημοκρατία, επιβάλλοντας στα οχήματα, τα οποία χρησιμοποιούνται από τους υποκείμενους στον φόρο διδασκάλους οδηγήσεως, την προϋπόθεση να προορίζονται τα εν λόγω οχήματα αποκλειστικά για τη δραστηριότητα αυτή προκειμένου να είναι δυνατή η άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως από τον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), ο οποίος επιβλήθηκε κατά την απόκτηση των αγαθών αυτών, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 17, παράγραφος 2, 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), ως έχει στην οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388 και για τη λήψη μέτρων απλούστευσης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας — πεδίο εφαρμογής ορισμένων απαλλαγών και πρακτικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους (ΕΕ L 102, σ. 18, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Με διάταξη του Προέδου του Δικαστηρίου της 24ης Μαρτίου 2000, επετράπη στο Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας να παρέμβει υπέρ των αιτημάτων της Γαλλικής Δημοκρατίας.

**Η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση**

3 Το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας προβλέπει 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 στο εσωτερικό της χώρας φόρο προστιθέμενης αξίας για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για υπηρεσίες που του παρασχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο».

4 Το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας 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.»

5 Ουδεμία από τις προτάσεις που υπέβαλε η Επιτροπή, δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 6, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, εγκρίθηκε από το Συμβούλιο.

**Η γαλλική νομοθεσία**

6 Την 1η Ιανουαρίου 1979, ημερομηνία ενάρξεως της ισχύος της έκτης οδηγίας, όλα τα οχήματα τουρισμού αποκλείονταν κατ' αρχήν βάσει της γαλλικής νομοθεσίας, από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ.

7 Από 1ης Ιανουαρίου 1993, το γαλλικό καθεστώς του ΦΠΑ τροποποιήθηκε ώστε να παρέχεται δικαίωμα εκπτώσεως για ορισμένα οχήματα ή μηχανήματα.

8 Συναφώς, το άρθρο 273 septies A του Γενικού Φορολογικού Κώδικα, ως έχει στον νόμο 91-716, της 26 Ιουλίου 1991 (JORF της 27 Ιουλίου 1991, σ. 9955, στο εξής: Γενικός Φορολογικός Κώδικας), προβλέπει τα εξής:

«Ο φόρος προστιθεμένης αξίας επί των αγορών, των εισαγωγών, της κτήσεως εντός της Κοινοτητας, της παραδόσεως αγαθών και της παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από 1ης Ιανουαρίου 1993 παύει να αποκλείεται από το δικαίωμα εκπτώσεως όσον αφορά τα οχήματα ή μηχανήματα τα οποία προορίζονται αποκλειστικά για τη διδασκαλία της οδηγήσεως.»

**Τα πραγματικά περιστατικά και η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία**

9 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η προβλεπόμενη στο άρθρο 273 septies A του Γενικού Φορολογικού Κώδικα απαίτηση αποκλειστικού προορισμού για τη διδασκαλία της οδηγήσεως δεν είναι συμβατή με το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, το οποίο προβλέπει το δικαίωμα εκ των προτέρων εκπτώσεως από τον φόρο τον οποίο οφείλει ο υποκείμενος στον φόρο, χωρίς άλλη προϋπόθεση πλην της χρήσεως των αγαθών και των υπηρεσιών για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του υποκειμένου στον φόρο.

10 Με έγγραφο της 18ης Ιουνίου 1998, η Επιτροπή όχλησε συνεπώς τη Γαλλική Κυβέρνηση να της κοινοποιήσει τις παρατηρήσεις της εντός προθεσμίας δύο μηνών.

11 Οι γαλλικές αρχές απάντησαν στην έγγραφη όχληση με έγγραφο της 13ης Οκτωβρίου 1998, εκθέτοντας ότι δεν μπορούσαν να συμμεριστούν την άποψη της Επι-

τροπής. Συγκεκριμένα, ένα κράτος μέλος το οποίο προτίθεται να περιορίσει την έκταση ενός αποκλεισμού σε εθνικό επίπεδο από το δικαίωμα προς έκπτωση, αποκλεισμού σύμφωνου με το κοινοτικό δίκαιο δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, δικαιούται να καθορίσει τις περιπτώσεις στις οποίες ο αποκλεισμός αυτός δεν θα εφαρμόζεται πλέον.

12 Μη συμμεριζόμενη τη θέση της Γαλλικής Κυβερνήσεως, η Επιτροπή απηύθυνε στη Γαλλική Δημοκρατία, στις 10 Μαρτίου 1999, αιτιολογημένη γνώμη, καλώντας την να λάβει τα απαιτούμενα μέτρα για να συμμορφωθεί προς αυτήν εντός προθεσμίας δύο μηνών.

13 Με έγγραφο της 1ης Ιουνίου 1999, οι γαλλικές αρχές επανέλαβαν την άποψή τους και ανακοίνωσαν στην Επιτροπή ότι δεν είχαν την πρόθεση να δώσουν συνέχεια στην αιτιολογημένη γνώμη.

14 Υπό τις συνθήκες αυτές, η Επιτροπή αποφάσισε να ασκήσει την παρούσα προσφυγή.

## Η προσαπτόμενη παράβαση και η εκτίμηση του Δικαστηρίου

15 Κατά την άποψη της Επιτροπής, το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας επιτρέπει μόνον στα κράτη μέλη να διατηρούν τα εθνικά μέτρα αποκλεισμού από το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ τα οποία ίσχυαν κατά την ημερομηνία ενάρξεως της ισχύος της εν λόγω οδηγίας, ήτοι την 1η Ιανουαρίου 1979. Απεναντίας, η διάταξη αυτή δεν επιτρέπει την τροποποίηση τέτοιου αποκλεισμού με την εκ των υστέρων εισαγωγή δικαιώματος εκπτώσεως υποκείμενου σε προϋποθέσεις. Ένα κράτος μέλος μπορεί να τροποποιήσει εκ των υστέρων τη νομοθεσία του μόνο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, ήτοι με την εισαγωγή δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ χωρίς άλλη προϋπόθεση πλην της χρήσεως των αγαθών και των υπηρεσιών για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του υποκειμένου στον φόρο.

16 Η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι δεν απόκειται σε ένα κράτος μέλος να καθορίζει το ίδιο τους κανόνες οι οποίοι εφαρμόζονται σχετικά με το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ. Ο μόνος εν προκειμένω αρμόδιος είναι ο κοινοτικός νομοθέτης. Η επιβαλλόμενη από τη Γαλλική Δημοκρατία προϋπόθεση ώστε να μπορεί ο υποκείμενος στον φόρο να τύχει του δικαιώματος προς έκπτωση, ήτοι ο αποκλειστικός προορισμός του οχήματος για τη δραστηριότητα της διδασκαλίας της οδηγήσεως, είναι ξένη προς την έκτη οδηγία. Αν ένα κράτος μέλος θεωρεί αναγκαία την εισαγωγή ειδικών καθεστώτων, οφείλει να προσφύγει στο σύστημα το οποίο προβλέπει το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας και να ζητήσει στο πλαίσιο αυτό την άδεια εφαρμογής ειδικής παρεκκλίσεως για την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου ή την αποτροπή ορισμένης μορφής φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, πράγμα που δεν έπραξε εν προκειμένω η Γαλλική Δημοκρατία.

17 Η Γαλλική Κυβέρνηση, υποστηριζόμενη από την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, προβάλλει ότι η επίμαχη εθνική διάταξη δεν εισάγει νέο καθεστώς αποκλεισμού, το οποίο θα απαγορευόταν από το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, αλλά συνιστά απλώς παρέκκλιση από ισχύοντα αποκλεισμό. Δεδομένου ότι ο αρχικός πλήρης αποκλεισμός του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ σχετικά με τα οχήματα που προορίζονται για τη διδασκαλία της οδηγήσεως είναι σύμφωνος με το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, η αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση του εν λόγω ΦΠΑ υπό ορισμένες προϋποθέσεις είναι λογικά, κατά την άποψη της Γαλλικής Κυβερνήσεως, επίσης σύμφωνη με το κοινοτικό δίκαιο.

18 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι στο άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας διατυπώνεται κατά τρόπο ρητό και ακριβή η αρχή της εκπτώσεως των ποσών που τιμολογούνται ως ΦΠΑ για τα αγαθά τα οποία παραδίδονται ή τις υπηρεσίες οι οποίες παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο, εφόσον τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του.

19 Η αρχή του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ υπόκειται εντούτοις στην εισάγουσα παρέκκλιση διάταξη που περιλαμβάνεται στο άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας και ειδικότερα στο δεύτερο εδάφιό της. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, 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 5ης Οκτωβρίου 1999, C-305/97, Royscot κ.λπ., Συλλογή 1999, σ. I-6671, σκέψη 29).

20 Δεδομένου όμως ότι το Συμβούλιο δεν ενέκρινε καμία από τις προτάσεις που του υπέβαλε η Επιτροπή δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 6, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, πρέπει να υπομνησθεί ότι τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρήσουν την ισχύουσα νομοθεσία τους σχετικά με τον αποκλεισμό του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ μέχρι να εισαγάγει ο κοινοτικός νομοθέτης ένα κοινοτικό καθεστώς εξαιρέσεων και να υλοποιήσει κατά τον τρόπο αυτό την προοδευτική εναρμόνιση των εθνικών νομοθεσιών στον τομέα του ΦΠΑ (βλ. προμνημονευθείσα απόφαση Royscot κ.λπ., σκέψη 31).

21 Για να εκτιμηθεί το συμβατό της επίμαχης εθνικής νομοθετικής τροποποιήσεως προς τις διατάξεις της έκτης οδηγίας, πρέπει να γίνει αναφορά στην απόφαση της 29ης Απριλίου 1999, C-136/97, Norbury Developments (Συλλογή 1999, σ. I-2491), η οποία αφορούσε άλλη μεταβατική διάταξη της έκτης οδηγίας, ήτοι το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', σχετικά με τις απαλλαγές από τον ΦΠΑ. Το Δικαστήριο έκρινε με την απόφαση αυτή ότι τροποποποιήσεις εισαγόμενες στη νομοθεσία κράτους μέλους οι οποίες δεν διευρύνουν το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, αλλ' αντιθέτως το περιορίζουν, δεν αντιβαίνουν προς τις διατάξεις του εν λόγω άρθρου. Συγκεκριμένα, το άρθρο αυτό αντιτίθεται μεν στη θέσπιση νέων απαλλαγών ή στην επέκταση των ισχυουσών μετά την ημερομηνία ενάρξεως της ισχύος της έκτης οδηγίας, πλην όμως δεν εμποδίζει τη μείωσή τους εφόσον η κατάργησή τους αποτελεί τον στόχο του άρθρου 28, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας (βλ. προμνημονευθείσα απόφαση Norbury Developments, σκέψη 19).

22 Η ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας προσφέρεται για την εφαρμογή ανάλογης συλλογιστικής. Επομένως, καθ' ο μέτρο η κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους τροποποιεί περιορίζοντας, μετά την έναρξη της ισχύος της έκτης οδηγίας, το πεδίο των ισχυουσών περιπτώσεων αποκλεισμού του δικαιώματος προς έκπτωση και προσεγγίζει κατά τον τρόπο αυτό τον στόχο της έκτης οδηγίας, καλύπτεται από την παρέκκλιση η οποία προβλέπεται στο άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας και δεν αντιβαίνει προς το άρθρο της 17, παράγραφος 2.

23 Εν προκειμένω, η εθνική νομοθετική τροποποίηση αντικαθιστά τον πλήρη αποκλεισμό των οχημάτων τουρισμού από το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ με τη δυνατότητα μερικής εκπτώσεως, ήτοι αναφορικά με τα οχήματα και τα μηχανήματα που προορίζονται αποκλειστικά για τη διδασκαλία της οδηγήσεως.

24 Διαπιστώνεται ότι η τροποποίηση η οποία επήλθε κατά τον τρόπο αυτό στη γαλλική νομοθεσία συνεπάγεται τον περιορισμό του πεδίου των υφισταμένων περιπτώσεων αποκλεισμού και την προσέγγιση της νομοθεσίας αυτής προς το γενικό καθεστώς εκπτώσεως το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

25 Προσήκει επομένως η συναγωγή του συμπεράσματος ότι η Γαλλική Δημοκρατία, επιβάλλοντας στα οχήματα που χρησιμοποιούνται από τους υποκείμενους στον φόρο διδασκάλους οδηγήσεως την προϋπόθεση να προορίζονται τα εν λόγω οχήματα αποκλειστικά για τη δραστηριότητα αυτή προκειμένου να είναι δυνατή η άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως από τον ΦΠΑ ο οποίος επιβλήθηκε κατά την απόκτηση των αγαθών αυτών, δεν παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Κατά συνέπεια, η προσφυγή λόγω παραβάσεως είναι απορριπτέα ως αβάσιμη.

**Επί των δικαστικών εξόδων**

26 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπήρχε σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Επειδή η Γαλλική Δημοκρατία διατύπωσε σχετικό αίτημα η δε Επιτροπή ηττήθηκε, πρέπει να καταδικασθεί στα δικαστικά έξοδα. Επιπλέον, κατά το άρθρο 69, παράγραφος 4, του Κανονισμού Διαδικασίας, τα κράτη μέλη και τα κοινοτικά όργανα που παρεμβαίνουν στη δίκη φέρουν τα δικαστικά τους έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα)

αποφασίζει:

1) **Απορρίπτει την προσφυγή.**

2) **Καταδικάζει την Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων στα δικαστικά έξοδα.**

3) **Το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας φέρει τα δικαστικά του έξοδα.**

La Pergola Edward Jann

von Bahr Timmermans

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 14 Ιουνίου 2001.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

A. La Pergola