# ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)
της 25ης Ιουνίου 1997 *

Στην υπόθεση C-45/95,

**Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων,** εκπροσωπουμένη από τον Enrico Traversa, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας, με αντίκλητο στο Λουξεμβούργο τον Carlos Gómez de la Cruz, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας, Centre Wagner, Kirchberg,

προσφεύγουσα,

κατά

**Ιταλικής Δημοκρατίας,** εκπροσωπουμένης από τον καθηγητή Umberto Leanza, προϊστάμενο της υπηρεσίας διπλωματικών διαφορών του Υπουργείου Εξωτερικών, επικουρούμενο από τον Maurizio Fiorilli, avvocato dello Stato, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο την Πρεσβεία της Ιταλίας, 5, rue Marie-Adélaïde,

καθής,

που έχει ως αντικείμενο να διαπιστωθεί ότι η Ιταλική Δημοκρατία, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ κανονιστική ρύθμιση η οποία δεν απαλλάσσει από τον φόρο προστιθεμένης αξίας τις παραδόσεις αγαθών που διατίθενται αποκλειστικώς σε δραστηριότητα απαλλασσομένη του φόρου ή τα οποία εν πάση περιπτώσει αποκλείονται του δικαιώματος εκπτώσεως, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 13, Β, στοιχείο γ', 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 ιταλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους G. F. Mancini, πρόεδρο τμήματος, P. J. G. Kapteyn, G. Hirsch (εισηγητή), H. Ragnemalm και R. Schintgen, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: D. Ruíz-Jarabo Colomer
γραμματέας: L. Hewlett, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις αγορεύσεις των διαδίκων κατά τη συνεδρίαση της 14ης Νοεμβρίου 1996,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 10ης Δεκεμβρίου 1996,

εκδίδει την ακόλουθη

## Απόφαση

1 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 24 Φεβρουαρίου 1995, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων άσκησε, δυνάμει του άρθρου 169 της Συνθήκης ΕΚ, προσφυγή με την οποία επιδιώκει να διαπιστωθεί ότι η Ιταλική Δημοκρατία, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ κανονιστική ρύθμιση η οποία δεν απαλλάσσει από τον φόρο προστιθεμένης αξίας τις παραδόσεις αγαθών που διατίθενται αποκλειστικώς σε δραστηριότητα απαλλασσομένη του φόρου ή τα οποία εν πάση περιπτώσει αποκλείονται του δικαιώματος εκπτώσεως, παρέβη τις υποχρέωσεις που υπέχει από το άρθρο 13, Β, στοιχείο γ', 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).

**Το κοινοτικό δίκαιο**

2 Το άρθρο 13, Β, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας προβλέπει:

«Β. Λοιπές απαλλαγές

Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν, ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

(...)

γ) τις παραδόσεις αγαθών τα οποία διατίθενται αποκλειστικά σε δραστηριότητα απαλλασσομένη του φόρου, δυνάμει του παρόντος άρθρου (...) υπό την προϋπόθεση ότι τα αγαθά αυτά δεν εδημιούργησαν δικαίωμα εκπτώσεως, καθώς και τις παραδόσεις αγαθών, των οποίων η απόκτηση ή η διάθεση εξαιρείται του δικαιώματος εκπτώσεως, δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 6·

(...)»

3 Το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ορίζει:

«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.»

Οι προβλεπόμενοι από τη διάταξη αυτή κοινοτικοί κανόνες δεν έχουν ακόμη θεσπισθεί.

**Το ιταλικό δίκαιο**

4 Στο ιταλικό δίκαιο, το άρθρο 2 του διατάγματος 633 του Προέδρου της Δημοκρατίας, της 26ης Οκτωβρίου 1972, περί θεσπίσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: DPR), προβλέπει:

«(Παραδόσεις αγαθών)

Παραδόσεις αγαθών συνιστούν οι επαχθείς πράξεις που συνεπάγονται μεταβίβαση κυριότητας ή τη σύσταση ή τη μεταβίβαση εμπραγμάτων δικαιωμάτων καρπώσεως επί των αγαθών, οποιουδήποτε τύπου.

Παραδόσεις αγαθών συνιστούν επιπλέον: (...)

Δεν θεωρούνται ως παραδόσεις αγαθών: (...)

h) οι παραδόσεις που αφορούν αγαθά αποκτηθέντα ή εισαχθέντα από τον πωλητή χωρίς δικαίωμα εκπτώσεως δυνάμει του δευτέρου εδαφίου του άρθρου 19.»

5 Το άρθρο 19, πρώτο εδάφιο, του DPR διέπει το δικαίωμα εκπτώσεως από το ποσό του οφειλομένου φόρου, για τις πράξεις που πραγματοποίησε ο φορολογούμενος, του προκαταβληθέντος ΦΠΑ επί «των αγαθών και των υπηρεσιών που εισήχθησαν ή αποκτήθηκαν στο πλαίσιο της εκμεταλλεύσεως της επιχειρήσεως ή της ασκήσεως μιας τέχνης ή ενός επαγγέλματος». Το άρθρο 19, δεύτερο εδάφιο, του DPR αποκλείει από το δικαίωμα εκπτώσεως τον ΦΠΑ που ο οφειλέτης κατέβαλε κατά την απόκτηση ορισμένων κατηγοριών αγαθών όπως είναι τα επιβατηγά αυτοκίνητα, τα λοιπά αυτοκίνητα οχήματα και τα σκάφη αναψυχής.

6 Το άρθρο 10 του DPR, το οποίο απαριθμεί λεπτομερώς και περιοριστικώς τις «απαλλασσόμενες πράξεις», δεν προβλέπει απαλλαγή για τις παραδόσεις αγαθών που ο φορολογούμενος διέθεσε αποκλειστικώς σε δραστηριότητα απαλλασσομένη του φόρου και των οποίων ο προκαταβληθείς ΦΠΑ δεν δημιούργησε για τον λόγο αυτό δικαίωμα εκπτώσεως.

**Η διαδικασία**

7 Με έγγραφο της 19ης Νοεμβρίου 1992, η Επιτροπή ενημέρωσε την Ιταλική Δημοκρατία ότι, κατά τη γνώμη της, το άρθρο 13, Β, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας δεν είχε μεταφερθεί ορθώς στο εσωτερικό δίκαιο με τα άρθρα 2, 10 και 19 του DPR και, επομένως, την όχλησε καλώντας την να διατυπώσει τις παρατηρήσεις της εντός προθεσμίας δύο μηνών.

8 Με έγγραφο της 31ης Μαρτίου 1993, η Ιταλική Κυβέρνηση δέχθηκε ότι το άρθρο 13, Β, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας δεν είχε μεταφερθεί παρά μερικώς μόνο στην εσωτερική έννομη τάξη.

9 Επειδή η Ιταλική Δημοκρατία διατήρησε τις διατάξεις αυτές παρά την αιτιολογημένη γνώμη που της απεστάλη στις 19 Ιουλίου 1994, η Επιτροπή άσκησε την παρούσα προσφυγή.

10 Με την προσφυγή της, η Επιτροπή διατυπώνει δύο αιτιάσεις, στηριζόμενες στη μη ορθή μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο του άρθρου 13, Β, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, αφενός, καθόσον επιβάλλει στα κράτη μέλη να απαλλάσσουν «τις παραδόσεις αγαθών, τα οποία διατίθενται αποκλειστικά σε δραστηριότητα απαλλασσομένη του φόρου, δυνάμει του [ιδίου αυτού] άρθρου (...) υπό την προϋπόθεση ότι τα αγαθά αυτά δεν δημιούργησαν δικαίωμα εκπτώσεως» και, αφετέρου, καθόσον επιβάλλει την απαλλαγή «των παραδόσεων αγαθών, των οποίων η απόκτηση ή η διάθεση εξαιρείται του δικαιώματος εκπτώσεως, δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 6».

11 Με το υπόμνημά της αντικρούσεως, η Ιταλική Κυβέρνηση αμφισβητεί ότι η εν λόγω διάταξη δεν μεταφέρθηκε ορθώς στην ιταλική έννομη τάξη.

*Επί της αιτιάσεως που στηρίζεται στη μη ορθή μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο του πρώτου μέρους του άρθρου 13, Β, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας*

12 Στο πρώτο μέρος, το άρθρο 13, Β, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας επιβάλλει στα κράτη μέλη να απαλλάσσουν τις παραδόσεις αγαθών τα οποία διατίθενται αποκλειστικά σε δραστηριότητα απαλλασσομένη του φόρου, δυνάμει του ιδίου αυτού άρθρου, υπό την προϋπόθεση ότι τα αγαθά αυτά δεν δημιούργησαν δικαίωμα εκπτώσεως όπως αυτό που προβλέπεται στο άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο γ'.

13 Δεν αμφισβητείται ότι, όπως η Επιτροπή συναφώς της προσάπτει, η Ιταλική Δημοκρατία δεν απάλλαξε αυτές τις παραδόσεις αγαθών και ότι αυτές δεν περιλαμβάνονται μεταξύ των 30 περίπου ειδών απαλλασσομένων πράξεων που απαριθμεί το άρθρο 10 του DPR.

14 Η Ιταλική Κυβέρνηση ισχυρίζεται πάντως ότι ένας φορολογούμενος ο οποίος αγοράζει αγαθά τα οποία διατίθενται αποκλειστικώς σε δραστηριότητα απαλλασσομένη του φόρου, τα αποκτά συνήθως για δική του χρήση οπότε οι μεταγενέστερες παραδόσεις των εν λόγω αγαθών έχουν υποθετικό χαρακτήρα. Εξάλλου, αν πρόκειται για μεταχειρισμένα αγαθά, το ποσόν της διπλής εισπράξεως του φόρου θα είναι οπωσδήποτε χαμηλό.

15 Η επιχειρηματολογία αυτή δεν μπορεί να γίνει δεκτή. Πράγματι, ο αμελητέος χαρακτήρας του ποσού του σε περίπτωση διπλής φορολογίας οφειλομένου φόρου, αν υποτεθεί ότι είναι πραγματικά αμελητέος, πράγμα το οποίο η Επιτροπή αμφισβητεί, δεν μπορεί να απαλλάξει την Ιταλική Δημοκρατία από την ορθή εφαρμογή του άρθρου 13, Β, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, το οποίο, ακριβώς, επιδιώκει την αποφυγή της διπλής φορολογήσεως που είναι αντίθετη προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία είναι συμφυής με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας.

*Επί της αιτιάσεως που στηρίζεται στη μη ορθή μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο του τελευταίου μέρους του άρθρου 13, Β, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας*

16 Το τελευταίο μέρος του άρθρου 13, Β, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας επιβάλλει στα κράτη μέλη να απαλλάσσουν του φόρου την παράδοση αγαθών

των οποίων η προηγούμενη εκ μέρους του φορολογουμένου απόκτηση ή διάθεση είχε εξαιρεθεί του δικαιώματος εκπτώσεως σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 6, της οδηγίας αυτής.

17 Η Ιταλική Δημοκρατία δεν αμφισβητεί ότι το άρθρο 2, τρίτο εδάφιο, στοιχείο h, του DPR μάλλον αποκλείει από το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, παρά απαλλάσσει, τις παραδόσεις ορισμένων αγαθών που δεν έχουν αυστηρά επαγγελματικό χαρακτήρα και των οποίων η απόκτηση είχε εξαιρεθεί του δικαιώματος εκπτώσεως δυνάμει του άρθρου 19, δεύτερο εδάφιο, του DPR, της ιταλικής διατάξεως που αντιστοιχεί στο άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας.

18 Εντούτοις, η Ιταλική Δημοκρατία ισχυρίζεται κατ' ουσίαν ότι το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας δεν υποχρεώνει τα κράτη μέλη σε κατά γράμμα μεταφορά στο εθνικό δίκαιο του κανόνα περί απαλλαγής τον οποίο περιέχει, αρκεί να τηρείται ουσιαστικώς το περιεχόμενό του. Η διάταξη του άρθρου 2, τρίτο εδάφιο, στοιχείο h, του DPR, η οποία μάλλον αποκλείει, παρά απαλλάσσει, ορισμένες παραδόσεις αγαθών μη έχουσες αυστηρά επαγγελματικό χαρακτήρα από το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δεν βρίσκεται σε αντίφαση προς τον σκοπό που διατυπώνεται στο άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, στο οποίο παραπέμπει το άρθρο 13, Β, στοιχείο γ', της ιδίας οδηγίας.

19 Πρέπει να υπομνησθεί συναφώς ότι το άρθρο 13, Β, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας εξουσιοδοτεί μεν τα κράτη μέλη να ορίζουν τις προϋποθέσεις προς εξασφάλιση της ορθής και απλής εφαρμογής των προβλεπομένων στο εν λόγω άρθρο απαλλαγών, πλην όμως δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να θεωρούν πράξη που πρόκειται να απαλλαγεί ως πράξη εκφεύγουσα του πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ. Μια τέτοια μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο είναι σε κάθε περίπτωση αντίθετη προς την ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών που απαιτεί το άρθρο, Β, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, όταν οι συνέπειές της δεν αντιστοιχούν σ' αυτές της απαλλαγής.

20 Όμως, αυτό ακριβώς συμβαίνει εν προκειμένω. Πράγματι, όπως ο γενικός εισαγγελέας εξέθεσε στις παραγράφους 42 επ. των προτάσεών του, ο υπολογισμός της αναλογίας της εκπτώσεως, που προβλέπεται στο άρθρο 19 της έκτης οδηγίας και στο άρθρο 19, τρίτο εδάφιο, του DPR και, συνεπώς, το ποσό του ΦΠΑ που ένας φορολογούμενος μπορεί να εκπέσει διαφέρουν ανάλογα με το αν οι οικείες παραδόσεις αγαθών απαλλάσσονται ορθώς ή δεν εφαρμόζεται επ' αυτών ο ΦΠΑ, όπως προβλέπει το άρθρο 2, τρίτο εδάφιο, στοιχείο h, του DPR.

21 Υπό τις συνθήκες αυτές, διαπιστώνεται επομένως ότι η Ιταλική Δημοκρατία, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ κανονιστική ρύθμιση η οποία δεν απαλλάσσει από τον φόρο προστιθεμένης αξίας τις παραδόσεις αγαθών που διατίθενται αποκλειστικώς σε δραστηριότητα απαλλασσομένη του φόρου ή τα οποία αποκλείονται κατ' άλλον τρόπο από το δικαίωμα εκπτώσεως, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 13, Β, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας.

**Επί των δικαστικών εξόδων**

22 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα. Επειδή η Επιτροπή δεν ζήτησε να καταδικαστεί η Ιταλική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα, κάθε διάδικος φέρει τα δικά του δικαστικά έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα)

αποφασίζει:

**1) Η Ιταλική Δημοκρατία, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ κανονιστική ρύθμιση η οποία δεν απαλλάσσει από τον φόρο προστιθεμένης αξίας τις παραδόσεις αγαθών που διατίθενται αποκλειστικώς σε δραστηριότητα απαλλασσομένη του φόρου ή τα οποία αποκλείονται κατ' άλλον τρόπο από το δικαίωμα εκπτώσεως, παρέβη τις υποχρέωσεις που υπέχει από το άρθρο 13, Β, στοιχείο γ', της 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.**

**2) Κάθε διάδικος φέρει τα δικά του δικαστικά έξοδα.**

Mancini Kapteyn Hirsch

Ragnemalm Schintgen

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 25 Ιουνίου 1997.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του έκτου τμήματος

G. F. Mancini