ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ SIR GORDON SLYNN

της 25ης Μαΐου 1988 *

Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

Ο γαλλικός γενικός φορολογικός κώδικας ορίζει στα άρθρα 233 Α έως 233 Ε στα οποία ενσωματώθηκε το διάταγμα 79-310, της 9ης Απριλίου 1979 (JORF της 19.4.1979, σ. 902), ότι οι επιχειρήσεις που εκμισθώνουν ακίνητα δεν μπορούν να εκπέσουν παρά μόνο κλάσμα του φόρου προστιθεμένης αξίας που επιβάρυνε την κτήση ή την κατασκευή των εν λόγω ακινήτων όταν το ετήσιο ποσό των εσόδων που προκύπτουν από την εκμίσθωσή τους είναι κατώτερο του ενός δεκάτου πέμπτου της αξίας των ακινήτων αυτών προς το σκοπό της εφαρμογής του φόρου προστιθεμένης αξίας. Η αξία των ακινήτων ορίζεται ως βάση υπαγωγής τους στο φόρο προστιθεμένης αξίας, μειουμένης κατά την αξία του οικοπέδου, καθώς και των οικονομικών βαρών. Οι εν λόγω διατάξεις καθορίζουν έναν τύπο για τον υπολογισμό του εκπεστέου κλάσματος και προβλέπουν διευθετήσεις που πρέπει να γίνουν σε ορισμένες περιπτώσεις και οι οποίες περιλαμβάνονται εν περιλήψει στην έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση, στις οποίες όμως δεν θα επανέλθω στις παρούσες προτάσεις.

Η Επιτροπή θεώρησε τις διατάξεις αυτές ασυμβίβαστες προς την οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977 (ΕΕ ειδ. έκδ., τόμος 09/001, σ. 149), περί ομοιόμορφης φορολογικής βάσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: « έκτη οδηγία »). Αφού απηύθυνε στη Γαλλία έγγραφο οχλήσεως στις 27 Μαρτίου 1985, σύμφωνα με το άρθρο 169 της Συνθήκης ΕΟΚ, καθώς και αιτιολογημένη γνώμη στις 14 Μαΐου 1986, η Επιτροπή προσέφυγε στο Δικαστήριο στις 18 Φεβρουαρίου 1987 ζητώντας να αναγνωριστεί ότι η Γαλλία παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει δυνάμει των άρθρων 99 και 100 της Συνθήκης ΕΟΚ, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ φορολογικό σύστημα που περιορίζει, για ορισμένους υποκειμένους στο φόρο, το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας που έχει καταβληθεί σε προηγούμενα στάδια κατά το χρόνο που ο εκπεστέος φόρος καθίσταται απαιτητός και μη συμμορφουμένη προς την έκτη οδηγία, ειδικότερα δε προς τα άρθρα 17 και 20.

Η γαλλική κυβέρνηση υποστηρίζει καταρχάς ότι η προσφυγή είναι απαράδεκτη. Ισχυρίζεται ότι το έγγραφο οχλήσεως έκανε λόγο για ασυμβίβαστο με την έκτη οδηγία, ενώ η αιτιολογημένη γνώμη και η προσφυγή αναφέρουν ότι η Γαλλική Δημοκρατία, θεσπίζοντας το επίμαχο διάταγμα και παραλείποντας να συμμορφωθεί προς την έκτη οδηγία, παρέβη τα άρθρα 90 και 100 της Συνθήκης.

Κατά τη γνώμη μου, η Γαλλική Δημοκρατία ορθώς υπογραμμίζει τη σπουδαιότητα του εγγράφου οχλήσεως, το οποίο έχει ως σκοπό να ενημερώσει καταλλήλως το κράτος μέλος στο οποίο απευθύνεται για το ακριβές περιεχόμενο των αιτιάσεων που αποτελούν το αντικείμενό του. Η Επιτροπή οφείλει, κατά την πρώτη αυτή φάση της διαδικασίας, να διατυπώσει κατά τρόπο σαφή και απερίφραστο τη νομική βάση επί της οποίας στηρίζεται, ισχυριζόμενη ότι ένα κράτος μέλος παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει δυνάμει της Συνθήκης (προτάσεις μου επί της υποθέσεως 254/83, Επιτροπή κατά

* Μετάφραση από τα αγγλικά.

Ιταλίας, Συλλογή 1984, σ. 3395, 3401 και 3402), και επί της υποθέσεως 193/80, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 1981, σ. 3019, 3039 και 3040).

Στην προκειμένη περίπτωση είναι όμως πρόδηλο ότι, τόσο στο έγγραφο οχλήσεως, όσο και στην αιτιολογημένη γνώμη και στην προσφυγή, η διατυπωθείσα αιτίαση αφορά κυρίως το γεγονός ότι η γαλλική κανονιστική ρύθμιση αντίκειται στην έκτη οδηγία. Η Γαλλική Δημοκρατία είχε κάθε ευκαιρία, κατά το διάστημα όλων αυτών των φάσεων, να απαντήσει στην αιτίαση αυτή και δεν νομίζω ότι στερήθηκε των δικαιωμάτων της αυτών στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 169 (βλέπε υπόθεση 211/81, Δανία κατά Επιτροπής, Συλλογή 1982, σ. 4547). Το γεγονός ότι η αιτιολογημένη γνώμη και η προσφυγή αναφέρονται στα άρθρα 99 και 100 της Συνθήκης ΕΟΚ, δηλαδή στις διατάξεις επί των οποίων στηρίζεται η έκτη οδηγία, νομίζω ότι συνιστά απλώς τυπικό στοιχείο που οφείλεται ίσως σε αβλεψία, το οποίο όμως εν πάση περιπτώσει δεν επαναλήφθηκε στην προφορική διαδικασία. Καθόσον αφορά εμένα, δέχομαι ότι η προσφυγή είναι παραδεκτή.

Τόσο στην προφορική, όσο και στην έγγραφη διαδικασία, η Γαλλία εξέθεσε ορισμένα επιχειρήματα για να εξηγήσει τα κριτήρια επί των οποίων στηρίχθηκε ο περιορισμός της εκπτώσεως του ΦΠΑ και για να δικαιολογήσει, βάσει λογιστικών στοιχείων, τον τύπο που δέχθηκε και ο οποίος, όπως εξήγησε κατά διαφόρους τρόπους, έχει ως σκοπό την πρόληψη της φοροδιαφυγής και προπαντός την παρακώλυση της εκπτώσεως του ΦΠΑ στην περίπτωση ορισμένων επιχειρήσεων, που συνάπτουν μισθώσεις με ασυνήθως χαμηλά μισθώματα με άλλες επιχειρήσεις με τις οποίες συνεργάζονται ή στην περίπτωση των οργανισμών τοπικής αυτοδιοικήσεως που εκμισθώνουν ακίνητα για σκοπούς οι οποίοι είναι πράγματι κοινωνικοί. Αν μπορούσε μια επιχείρηση, η οποία προβαίνει στην εκμίσθωση ακινήτου με πολύ χαμηλό μίσθωμα, να εκπέσει στο σύνολό του το ΦΠΑ που καταβλήθηκε προηγουμένως για την κατασκευή ή την αγορά του ακινήτου της, η επιχείρηση αυτή θα μπορούσε, λέγεται, να εκπέσει ποσό πολύ ανώτερο από εκείνο που οφείλει να καταβάλει και να αποκτήσει έτσι όφελος εις βάρος των δημοσίων οικονομικών.

Αν, όπως ισχυρίζεται η Γαλλία επιτρέπεται να θεσπιστούν διατάξεις σαν τις επίδικες, τότε τα αριθμητικά στοιχεία τα οποία παρέσχε φαίνονται εκ πρώτης όψεως πειστικά. Εντούτοις, το ζήτημα εν προκειμένω είναι αν η έκτη οδηγία το επιτρέπει.

Κατά την άποψη της Επιτροπής, η έκτη οδηγία δεν περιλαμβάνει καμία διάταξη που να επιτρέπει ρύθμιση σαν την επίμαχη.

Νομίζω ότι ως αφετηρία πρέπει να χρησιμοποιηθεί το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, το οποίο ορίζει ότι ως «υποκείμενος στο φόρο» θεωρείται «οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μια από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητος αυτής». Οι δραστηριότητες αυτές είναι «όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες». «Ως οικονομική δραστηριότης θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσωμάτου ή αΰλου αγαθού, προς το σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος.» Εξάλλου, η παράγραφος 3, του πιο πάνω άρθρου 4, προβλέπει ότι: «τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να θεωρούν επίσης ως υποκείμενο στο φόρο οποιονδήποτε πραγματοποιεί επ' ευκαιρία πράξη αναγόμενη στις προβλεπόμενες στην παράγραφο 2 δραστηριότητες». Από τη διάταξη αυτή φαίνεται να προκύπτει ότι η Γαλλία είχε την ευχέρεια να μη

θεωρήσει « υποκείμενες στο φόρο » τις επιχειρήσεις που εκμισθώνουν ακίνητα μόνον επ' ευκαιρία. Αν η επιχείρηση ασκεί τη δραστηριότητα αυτή κατά τρόπο συνήθη και όχι επ' ευκαιρία, αποτελεί « υποκείμενο στο φόρο ».

Η οδηγία επιτρέπει πάντως στα κράτη μέλη να απαλλάσσουν τη μίσθωση αγροτικών και αστικών ακινήτων (υπό την επιφύλαξη ορισμένων εξαιρέσεων) « υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν, ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών... και να αποτρέπεται ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση » [άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο β)]. Τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να χορηγούν στους υποκειμένους στο φόρο δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως στις περιπτώσεις μισθώσεως αγροτικών και αστικών ακινήτων [άρθρο 13, μέρος Γ, στοιχείο α)].

Μόλις καταστεί απαιτητός ο ΦΠΑ, ο βασικός κανόνας είναι εκείνος που ορίζει το άρθρο 17: « 1) Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά το χρόνο κατά τον οποίο ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός. 2) Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στο φόρο δικαιούται να εκπίπτει από το φόρο, για τον οποίο 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 στο φόρο. » Οι λεπτομέρειες εφαρμογής του βασικού αυτού κανόνα καθορίζονται στα άρθρα 17 έως 20 της έκτης οδηγίας.

Η οδηγία αυτή επιτρέπει δύο τροποποιήσεις στο βασικό κανόνα. Πρώτον, το άρθρο 20 προβλέπει λεπτομερείς κανόνες για τους διακανονισμούς που επέρχονται σε ορισμένες περιπτώσεις στις εκπτώσεις που χορηγήθηκαν προηγουμένως. Με την πρώτη παράγραφο, υπό το στοιχείο α), επιτρέπει ειδικότερα το διακανονισμό όταν η έκπτωση είναι ανώτερη ή κατώτερη της εκπτώσεως την οποία εδικαιούτο να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο. Δεύτερον, το άρθρο 27 εξουσιοδοτεί το Συμβούλιο να επιτρέπει στα κράτη μέλη να προβαίνουν σε παρεκκλίσεις από τις διατάξεις της οδηγίας « με σκοπό την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου ή την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής ».

Υπό την επιφύλαξη των ενδεχομένων αυτών τροποποιήσεων, το άρθρο 17 πρέπει νομίζω να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται στο σύνολό του από τη στιγμή που ο εκπεστέος φόρος καθίσταται απαιτητός· φρονώ ότι αποκλείεται οιαδήποτε άλλη ερμηνεία του άρθρου αυτού. Ελλείψει της ειδικής εξουσιοδοτήσεως που προβλέπει το άρθρο 27, νομίζω ότι είναι αδύνατο να ερμηνευθεί το άρθρο 17 ή οποιαδήποτε άλλη διάταξη της οδηγίας ως επιτρέπουσα σε κράτος μέλος να περιορίζει την έκπτωση σε κλάσμα μόνο του ΦΠΑ που καταβλήθηκε προηγουμένως κατά το διάστημα ορισμένου αριθμού ετών.

Πρόκειται για συμπέρασμα που δεν προσκρούει στο άρθρο 13, μέρος Β, κατά το μέρος που προβλέπει ότι τα κράτη μέλη εξαιρούν τις μισθώσεις αγροτικών και αστικών ακινήτων « υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν, ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών για να αποτρέπεται ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση ». Η διάταξη αυτή του άρθρου 13, μέρος Β αφορά κατά την άποψή μου, τις προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν πριν γεννηθεί το δικαίωμα εκπτώσεως και δεν μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα τον περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως όταν γεννηθεί αυτό το δικαίωμα.

Στο σύστημα των εκπτώσεων του ΦΠΑ που προβλέπεται από τα άρθρα 17 έως 20 δεν βλέπω τίποτε, είτε στο γράμμα του είτε στο πνεύμα του, που να επιτρέπει τον περιορισμό

της εκπτώσεως που μπορεί να διενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο σε κλάσμα μόνο του ΦΠΑ που καταβλήθηκε προηγουμένως. Τέτοια ερμηνεία θα αντέβαινε, κατά την άποψή μου, εν πάση περιπτώσει, στις αποφάσεις που εξέδωσε το Δικαστήριο στην υπόθεση 15/81, Gaston Schul Douane Expediteur BV κατά Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen (Συλλογή 1982, σ. 1409, 1426, σκέψη 10) και στην υπόθεση 268/83, Rompelman κατά Minister van Financien (Συλλογή 1985, σ. 655, 663 και 664, σκέψη 16). Στη δεύτερη αυτή απόφαση, το Δικαστήριο δέχθηκε ότι « ένα βασικό στοιχείο του συστήματος του ΦΠΑ συνίσταται στο ότι για κάθε συναλλαγή ο ΦΠΑ απαιτείται μόνο αφού γίνει έκπτωση του ποσού του ΦΠΑ που επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων που αποτελούν την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών και ότι ο μηχανισμός των εκπτώσεων έχει διαμορφωθεί κατά τέτοιο τρόπο ώστε μόνο οι υποκείμενοι στο φόρο να επιτρέπεται να εκπίπτουν, από τον ΦΠΑ που οφείλουν, τον ΦΠΑ που έχει ήδη επιβαρύνει τα αγαθά και τις υπηρεσίες σε προγενέστερο στάδιο ». Το σύστημα των εκπτώσεων αποβλέπει στο να ελαφρύνεται εντελώς ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο των οικονομικών του δραστηριοτήτων, έτσι ώστε να επιτυγχάνεται η πλήρης ουδετερότητα της φορολογικής επιβαρύνσεως όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους και υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ (δεκάτη ενάτη σκέψη της αποφάσεως Rompelman). Αυτό δεν ανταποκρίνεται στη σκέψη — η οποία είναι κεφαλαιώδης στην άποψη που υποστηρίζει η γαλλική κυβέρνηση — ότι μέρος του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ που καταβλήθηκε προηγουμένως μπορεί σε ορισμένες περιπτώσεις να αναβληθεί.

Κατά τη γαλλική άποψη, κατά το μέτρο που το άρθρο 2, παράγραφος 2, της οδηγίας 67/227/ΕΟΚ (ΕΕ ειδ. έκδ., τόμος 09/001, σ. 3) (πρώτη οδηγία) προβλέπει ότι « 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 », ένα κράτος μέλος έχει δικαίωμα να περιορίσει το δικαίωμα εκπτώσεως αν μπορεί να αποδείξει ότι η έκπτωση αφορά αγαθά η υπηρεσίες, το κόστος των οποίων δεν θα επιρριφθεί επί της τιμής της συναλλαγής που υποβάλλεται στο φόρο.

Δεν μπορώ να δεχθώ το επιχείρημα αυτό. Το άρθρο 2, παράγραφος 2, της πρώτης οδηγίας πρέπει να αναγνωσθεί υπό το φως της πιο προωθημένης επεξεργασίας του εναρμονισμένου συστήματος ΦΠΑ που πραγματοποιήθηκε από την έκτη οδηγία. Κατά την άποψή μου, από τα προαναφερθέντα αποσπάσματα των αποφάσεων που εξέδωσε το Δικαστήριο στις υποθέσεις Gaston Schul και Rompelman προκύπτει ότι ο ΦΠΑ δεν καθίσταται απαιτητός σε μια συναλλαγή παρά μόνο μετ' αφαίρεση του ΦΠΑ που εισπράχθηκε σε προηγούμενα στάδια και ότι ο επιχειρηματίας πρέπει να έχει απαλλαγεί εντελώς από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων αυτών των οικονομικών δραστηριοτήτων. Από αυτά έπεται ότι ένα κράτος μέλος δεν δικαιούται να περιορίζει το δικαίωμα εκπτώσεως στην περίπτωση που μπορεί να αποδείξει ότι η έκπτωση αναφέρεται σε αγαθά ή σε υπηρεσίες, το κόστος των οποίων δεν θα επιρριφθεί στην τιμή της συναλλαγής που υπόκειται στο φόρο. Αν επιτρεπόταν αυτός ο περιορισμός, ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε σε προηγούμενα στάδια θα παρέμενε εις βάρος του υποκειμένου στο φόρο, πράγμα που θα ήταν προφανώς αντίθετο στην ερμηνεία που ήδη έχει δώσει το Δικαστήριο όσον αφορά το σκοπό και τη λειτουργία του συστήματος εκπτώσεων.

Έτσι, η οδηγία προβλέπει ορισμένες επιλογές για κάποιες ειδικές οικονομικές καταστάσεις — στο άρθρο 4, στο άρθρο 13, μέρη Α, Β και Γ, στο άρθρο 20 και στο άρθρο 27. Καμιά άλλη επιλογή δεν μπορεί να δημιουργηθεί, όσο κι αν παρίσταται κατάλληλη ή οικονομικά δικαιολογημένη. Τα κράτη μέλη είναι υποχρεωμένα να επιλέξουν μία από τις προβλεπόμενες

από την οδηγία διάφορες επιλογές για να επιτύχουν, κατά το μέτρο του δυνατού, το αποτέλεσμα που επιδιώκουν.

Κατά συνέπεια, οι διατάξεις του διατάγματος 79-310 δεν συμβιβάζονται με την ενιαία φορολογική βάση που καθιερώνει η έκτη οδηγία.

Θα πρέπει επομένως, κατά τη γνώμη μου, να γίνει δεκτό το αίτημα της Επιτροπής περί αναγνωρίσεως της παραβάσεως αυτής και να καταδικαστεί η γαλλική κυβέρνηση στα δικαστικά έξοδα.