ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
PHILIPPE LÉGER
της 21ης Ιανουαρίου 1999 *

1. Η παρούσα υπόθεση αφορά την ακριβή έκταση της αναγνωριζόμενης στα κράτη μέλη εξουσίας να αποκλείουν από το δικαίωμα προς έκπτωση τον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που καταβάλλει επιχειρηματίας υποκείμενος στον φόρο κατά την αγορά αυτοκινήτων οχημάτων χρησιμοποιούμενων για τη δραστηριότητα της επιχειρήσεώς του.

I — Η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση

2. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι μία από τις εμπλεκόμενες στη διαφορά της κύριας δίκης επιχειρήσεις ζήτησε έκπτωση από τον ΦΠΑ για περίοδο που άρχιζε το 1973, χρόνο κατά τον οποίο ίσχυε η δεύτερη οδηγία 67/228/ΕΟΚ [1]. Όπως και η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ [2], στην οποία αναφέρονται οι λοιπές προσφεύγουσες επιχειρήσεις, η δεύτερη οδηγία αποτελεί συνεπώς μέρος της κοινοτικής κανονιστικής ρυθμίσεως που πρέπει να ληφθεί υπόψη για την επίλυση της παρούσας υποθέσεως.

Η δεύτερη οδηγία

3. Το άρθρο 11, παράγραφος 1, της δεύτερης οδηγίας, που θεσπίζει το δικαίωμα προς έκπτωση, προβλέπει τα εξής:

« Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του, ο υποκείμενος στον φόρο δύναται να εκπέσει από τον φόρο για τον οποίο είναι υπόχρεος:

α) τον φόρο προστιθεμένης αξίας που έχει αναγραφεί στο τιμολόγιο για τα αγαθά τα οποία του παρεδόθησαν καθώς και για τις υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν,

(...). »

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

1 — Οδηγία του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5, στο εξής: δεύτερη οδηγία).

2 — Οδηγία 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).

4. Στην παράγραφο 4 του άρθρου αυτού διευκρινίζεται πάντως ότι:

«Δύνανται να εξαιρεθούν από το καθεστώς των εκπτώσεων ορισμένα αγαθά και ορισμένες υπηρεσίες, ιδίως εκείνες που δύνανται να χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά ή μερικά για ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του.»

Η έκτη οδηγία

5. Οι διατάξεις της έκτης οδηγίας σχετικά με το δικαίωμα προς έκπτωση περιλαμβάνονται στο άρθρο 17, παράγραφος 2, το οποίο, κατά τη διατύπωσή του η οποία προκύπτει από το άρθρο 28, στοιχείο στ', όπως τροποποιήθηκε, της ίδιας οδηγίας [3] προβλέπει:

«Στον βαθμό που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εσωτερικό της χώρας φόρο προστιθεμένης αξίας για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

(...)».

6. Το άρθρο 17, παράγραφος 6, της ιδίας αυτής οδηγίας εισάγει καθεστώς εξαιρέσεων από το δικαίωμα προς έκπτωση, κατά το οποίο:

«Το αργότερο προ της παρόδου τεσσάρων ετών από την έναρξη της ισχύος της παρούσας 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.»

3 — Το άρθρο 28, στοιχείο στ', εισήχθη στην έκτη οδηγία με το άρθρο 1, σημείο 22, της οδηγίας 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της καταργήσεως των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388 (ΕΕ L 376, σ. 1). Τροποποιήθηκε με το άρθρο 1, σημείο 10, της οδηγίας 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388 και για τη λήψη μέτρων απλοποίησης στον τομέα του φόρου προστιθεμένης αξίας — πεδίο εφαρμογής ορισμένων απαλλαγών και πρακτικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους (ΕΕ L 102, σ. 18).

7. Το άρθρο 1 της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι οι λαμβανόμενες από τα κράτη μέλη νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις για την προσαρμογή του εθνικού καθεστώτος ΦΠΑ προς το περιεχόμενο της έκτης οδηγίας αρχίζουν να ισχύουν το αργότερο την 1η Ιανουαρίου 1978.

8. Στις 25 Ιανουαρίου 1983, η Επιτροπή υπέβαλε στο Συμβούλιο πρόταση δωδέκατης οδηγίας του Συμβουλίου για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών σχετικά με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: δαπάνες οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας [4], η οποία τροποποιήθηκε με άλλη πρόταση υποβληθείσα από την Επιτροπή στο Συμβούλιο στις 20 Φεβρουαρίου 1984 [5]. Η πρόταση αυτή δεν έγινε δεκτή από το Συμβούλιο.

9. Νέα πρόταση οδηγίας υποβλήθηκε από την Επιτροπή στις 19 Ιουνίου 1998 [6].

II — Η εθνική κανονιστική ρύθμιση

10. Κατά την απόφαση περί παραπομπής, η έκπτωση του ΦΠΑ επί της αγοράς αυτοκινήτων οχημάτων απαγορεύεται στο Ηνωμένο Βασίλειο από το 1973 δυνάμει πολλών διαδοχικών νομοθετημάτων (στο εξής: Cars Orders) (διατάξεις περί οχημάτων).

11. Το άρθρο 4 της «VAT (Cars) Order 1972» (διάταξη του 1972 περί ΦΠΑ επί των οχημάτων), την οποία αναφέρει ως παράδειγμα το εθνικό δικαστήριο, προβλέπει τα εξής:

«Ο φόρος επί της παραδόσεως ή της εισαγωγής αυτοκινήτου οχήματος δεν εκπίπτει ως καταβληθείς φόρος επί των εισροών (...), εκτός αν:

a) το παραδιδόμενο προορίζεται για εκμίσθωση ή

b) το αυτοκίνητο όχημα αποκτάται ή εισάγεται προκειμένου να μετατραπεί σε όχημα το οποίο δεν είναι αυτοκίνητο όχημα ή

c) το αυτοκίνητο όχημα είναι καινουργές και παραδίδεται ή εισάγεται προκειμένου να πωληθεί» [7].

4 — ΕΕ C 37, σ. 8.

5 — ΕΕ C 56, σ. 7.

6 — Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου περί τροποποιήσεως της οδηγίας 77/388 σχετικά με το καθεστώς του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ C 219, σ. 16).

7 — Κείμενο παρατιθέμενο στη σ. 2 της ιταλικής αποδόσεως της αποφάσεως περί παραπομπής.

III — Τα πραγματικά περιστατικά και η διαδικασία σε εθνικό επίπεδο

12. Τρεις ομάδες ενδιαφερομένων εμπλέκονται στην υπόθεση που εκτυλίχθηκε σε εθνικό επίπεδο.

13. Οι Royscot Leasing Ltd και Royscot Industrial Leasing Ltd (στο εξής: εταιρίες Royscot) ασκούν δραστηριότητες leasing (χρηματοδοτικής μισθώσεως) που συνίστανται στην αγορά αυτοκινήτων και στην εκμίσθωσή τους σε τιμή περιλαμβάνουσα ΦΠΑ. Οι εταιρίες Royscot δεν αποκτούν φυσική κατοχή των αυτοκινήτων, τα οποία παραδίδονται απ' ευθείας από τον κατασκευαστή στους μισθωτές. Επομένως, δεν είναι δυνατή η ιδιωτική χρήση των αυτοκινήτων από τις εταιρίες Royscot ή τους εργαζομένους σε αυτές.

14. Η εταιρία T. C. Harrison Group Ltd (στος εξής: Harrison) είναι αντιπροσωπευτικό μέλος ομίλου εταιριών υποκειμένων στον ΦΠΑ, ορισμένα μέλη του οποίου ασκούν τρεις διαφορετικές δραστηριότητες. Η πρώτη από τις δραστηριότητες αυτές είναι μια μακροπρόθεσμη χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, όμοια με τη δραστηριότητα των εταιριών Royscot. Η δεύτερη είναι δραστηριότητα βραχυπρόθεσμης εκμίσθωσης αυτοκινήτων. Όταν τα αυτοκίνητα αυτά δεν εκμισθώνονται, διατίθενται στους εργαζομένους, που μπορούν να τα χρησιμοποιούν δωρεάν εκτός των ωρών εργασίας. Η τρίτη δραστηριότητα συνίσταται στη διανομή αυτοκινήτων υπό τη μορφή franchise. Η σύμβαση franchise προβλέπει τη διάθεση στους πελάτες και στο προσωπικό στόλου αυτοκινήτων επιδείξεως. Ορισμένοι εργαζόμενοι μπορούν να χρησιμοποιούν δωρεάν τα αυτοκίνητα αυτά για τις ιδιωτικές τους ανάγκες εκτός των ωρών εργασίας.

15. Η εταιρία Allied Domecq plc (στο εξής: Domecq) είναι αντιπροσωπευτικό μέλος ομίλου υποκειμένων στον ΦΠΑ εταιριών, ορισμένα μέλη του οποίου ασκούν δραστηριότητες λιανικής πωλήσεως στον τομέα των γεωργικών προϊόντων και των ειδών διατροφής. Οι εταιρίες αυτές απασχολούν περιοδεύοντες πωλητές και τεχνικούς που χρησιμοποιούν αυτοκίνητα οχήματα για την άσκηση των καθηκόντων τους και διανύουν προς τον σκοπό αυτό ετησίως μεγάλες αποστάσεις. Ο όμιλος αγοράζει συνήθη αυτοκίνητα οχήματα, αποκαλούμενα «υπηρεσιακά οχήματα», για τις επαγγελματικές ανάγκες των εργαζομένων. Οι τελευταίοι μπορούν επίσης να χρησιμοποιούν, εντός ευλόγων ορίων, οχήματα για ιδιωτικούς σκοπούς εκτός των ωρών εργασίας τους, οφείλουν δε να καταβάλλουν ορισμένο ποσό για την ιδιωτική αυτή χρήση, η οποία συνιστά συνεπώς φορολογητέα οικονομική ενέργεια, η τιμή της οποίας περιλαμβάνει τον ΦΠΑ.

16. Η Domecq αγοράζει επίσης αυτοκίνητα οχήματα, αποκαλούμενα «οχήματα διευθύνσεως», για τις επαγγελματικές και ιδιωτικές ανάγκες των ανωτέρων στελεχών της. Τα οχήματα αυτά επιλέγονται γενικά μεταξύ πολυτελέστερων τύπων αυτοκινήτων απ' ό,τι οι τύποι των υπηρεσιακών οχημάτων. Η ιδιωτική ή επαγγελματική χρήση των οχημάτων διευθύνσεως διαφέρει σημαντικά μεταξύ των υπαλλήλων. Οι υπάλληλοι που έχουν οχήματα διευθύνσεως δεν καταβάλλουν τίμημα για την ιδιωτική χρήση τους.

17. Οι εταιρίες Royscot, η Harrison και η Domecq υπέβαλαν αιτήσεις εκπτώσεως του ΦΠΑ επί της αγοράς των αυτοκινήτων οχημάτων.

18. Υποστηρίζουν ότι το άρθρο 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας καθώς και το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας δεν επιτρέπουν τη θέσπιση ή τη διατήρηση εκ μέρους του Ηνωμένου Βασιλείου εξαιρέσεως από το δικαίωμα προς έκπτωση, όπως αυτή την οποία προβλέπουν οι Cars Orders.

19. Οι Commissioners of Customs & Excise απέρριψαν όλες τις αιτήσεις για τον λόγο ότι οι Cars Orders δεν επιτρέπουν τις αιτούμενες εκπτώσεις.

20. Οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις άσκησαν προσφυγή ενώπιον του VAT and Duties Tribunal, η οποία δεν έγινε δεκτή. Μετά την απόρριψη της προσφυγής και από το High Court of Justice, οι επιχειρήσεις προσέφυγαν ενώπιον του Court of Appeal.

IV — Τα προδικαστικά ερωτήματα

21. Κατά την άποψη του Court of Appeal, το μόνο πρόβλημα είναι το κατά πόσον η δεύτερη και η έκτη οδηγία παρέχουν στις επιχειρήσεις δικαίωμα εκπτώσεως το οποίο υπερισχύει της προβλεπόμενης στις Cars Orders απαγορεύσεως. Κρίνοντας ότι οι σχετικές διατάξεις των οδηγιών αυτών δεν είναι σαφείς ούτε μη επιδεχόμενες αμφιβολία, το Court of Appeal ανέβαλε την έκδοση οριστικής αποφάσεως επί της διαφοράς και απηύθυνε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Επέτρεπε το άρθρο 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, στα κράτη μέλη να εισαγάγουν ή να διατηρήσουν, επιτρέπει δε το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, στα κράτη μέλη να διατηρήσουν εθνική νομοθεσία η οποία αποκλείει, χωρίς όριο, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί της αγοράς αυτοκινήτων οχημάτων που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν από υποκείμενο στον φόρο για τους σκοπούς των φορολογητέων πράξεών του;

2) Ειδικότερα, μπορεί το δικαίωμα προς έκπτωση να αποκλείεται:

α) ακόμη κι αν τα αυτοκίνητα αποτελούν βασικά μέσα ασκήσεως της επαγγελματικής δραστηριότητας, υπό την έννοια ότι η επαγγελματική δραστηριότητα εξ ορισμού δεν θα υπήρχε χωρίς τα αυτοκίνητα (όπως συμβαίνει, π.χ., στην περίπτωση των δραστηριοτήτων χρηματοδοτικής μισθώσεως αυτοκινήτων των εταιριών Royscot και των δραστηριοτήτων χρηματοδοτικής μισθώσεως και εκμισθώσεως αυτοκινήτων του ομίλου T. C. Harrison)·

β) ακόμη κι αν τα αυτοκίνητα δεν διατίθενται ποτέ για ιδιωτική χρήση από τον υποκείμενο στον φόρο ή το προσωπικό του (όπως συμβαίνει, π.χ., στην περίπτωση των δραστηριοτήτων χρηματοδοτικής μισθώσεως αυτοκινήτων των εταιριών Royscot και του ομίλου T. C. Harrison)·

γ) ακόμη κι αν ο υποκείμενος στον φόρο συδόλως θα μπορούσε να ασκήσει την επαγγελματική του δραστηριότητα χωρίς τα αυτοκίνητα αυτά (όπως συμβαίνει, π.χ., στην περίπτωση των αυτοκινήτων επιδείξεως που έχει αποκτήσει μέλος του ομίλου T. C. Harrison στα πλαίσια της δραστηριότητάς του ως αντιπροσώπου αυτοκινήτων)·

δ) ακόμη κι αν οι υπάλληλοι του υποκειμένου στον φόρο δεν θα μπορούσαν να ασκούν τα καθήκοντά τους χωρίς τα αυτοκίνητα (όπως συμβαίνει, π.χ., στην περίπτωση των περιοδευόντων πωλητών που απασχολεί ο όμιλος Allied Domecq)·

ε) ανεξάρτητα από τις ως άνω περιπτώσεις α', γ' ή δ', για τον λόγο ότι οι υπάλληλοι του υποκειμένου στον φόρο μπορούν να χρησιμοποιούν, βοηθητικώς, για τις ιδιωτικές τους ανάγκες τα αυτοκίνητα εκτός ωρών εργασίας;

3) Έχει σημασία, για την απάντηση που θα δοθεί στο ερώτημα 2, υπό ε', το αν:

α) μπορεί να γίνει αναλογικός καταμερισμός των δαπανών για τα αυτοκίνητα μεταξύ της επαγγελματικής και της ιδιωτικής χρήσεως·

β) η άδεια για ιδιωτική χρήση των αυτοκινήτων αποτελεί υποκειμένη στον φόρο πράξη για τους σκοπούς του ΦΠΑ, επειδή ο υποκείμενος στον φόρο χρεώνει στους υπαλλήλους του ένα ποσό για τη χρήση αυτή;

4) Έπαυσε να ισχύει η άδεια που χορηγήθηκε στα κράτη μέλη με το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 17, παράγραφος 6, κατά τη λήξη της τετραετούς περιόδου που μνημονεύεται στο πρώτο εδάφιο;»

V — Η νομολογία του Δικαστηρίου

22. Μετά την απόφαση περί παραπομπής, το Δικαστήριο αποφάνθηκε επί της εννοίας και του περιεχομένου του άρθρου 17, παράγραφοι 2 και 6, της έκτης οδηγίας με την απόφαση της 18ης Ιουνίου 1998, C-43/96, Επιτροπή κατά Γαλλίας [8].

23. Με την προσφυγή λόγω παραβάσεως επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση αυτή, η Επιτροπή ζητούσε από το Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι, διατηρώντας σε ισχύ νομοθετικές διατάξεις σύμφωνα με τις οποίες αποκλειόταν η έκπτωση του ΦΠΑ επί μεταφορικών μέσων που συνιστούν το εργαλείο της δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο, η Γαλλική Δημοκρατία παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την έκτη οδηγία και ιδίως από τις διατάξεις του άρθρου της 17, παράγραφος 2.

8 — Συλλογή 1998, σ. I-3903.

24. Επίμαχες ήταν οι διατάξεις του άρθρου 237 του παραρτήματος ΙΙ του γαλλικού γενικού φορολογικού κώδικα, κατά τις οποίες «τα οχήματα ή μηχανές, οποιασδήποτε φύσεως, για τη μεταφορά προσώπων ή για μικτή χρήση, τα οποία συνιστούν πάγια στοιχεία του ενεργητικού ή, στην αντίθετη περίπτωση, οσάκις δεν προορίζονται για μεταπώληση ως καινουργή, δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση».

25. Στα βασικά έγγραφα των γαλλικών φορολογικών αρχών διευκρινιζόταν ότι τα οχήματα στα οποία αναφέρονταν οι διατάξεις αυτές είναι ιδίως τα οδικά αυτοκίνητα οχήματα.

26. Η Επιτροπή θεωρούσε ότι, επί του σημείου αυτού, ο γαλλικός γενικός φορολογικός κώδικας ήταν αντίθετος προς την κρινόμενη ως θεμελιώδη αρχή του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ για μεταφορικό μέσο που συνιστά το ίδιο το αντικείμενο της δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο.

27. Το Δικαστήριο δεν έκανε δεκτή την προσφυγή της Επιτροπής.

28. Το Δικαστήριο, αφού επισήμανε ότι, σύμφωνα με την πρώτη περίοδο του άρθρου 17, παράγραφος 6, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, το Συμβούλιο καθορίζει τις δαπάνες οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, έκρινε ότι από την επόμενη περίοδο της διατάξεως αυτής, κατά την οποία «οπωσδήποτε θα αποκλείονται του δικαιώματος προς έκπτωση οι δαπάνες οι οποίες δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό» προκύπτει ότι, «(...) οι κανόνες που το Συμβούλιο καλείται να εκδώσει δεν περιορίζονται εκ των προτέρων στις δαπάνες που δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό» [9].

29. Το Δικαστήριο έκρινε στη συνέχεια ότι η έκφραση «όλες οι εξαιρέσεις» η οποία περιλαμβάνεται στο άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, που προβλέπει ότι «μέχρι να τεθούν σε ισχύ οι (...) κανόνες (που πρέπει να θεσπίσει το Συμβούλιο), τα κράτη μέλη δύνανται να διατηρήσουν όλες τις εξαιρέσεις, τις οποίες προβλέπει η εθνική τους νομοθεσία κατά τον χρόνο ενάρξεως ισχύος της παρούσης οδηγίας», «(...) περιλαμβάνει τις δαπάνες που έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό» [10].

30. Τέλος, το Δικαστήριο επισήμανε σαφώς ότι «(...) η διάταξη αυτή επιτρέπει στα κράτη μέλη να διατηρούν εθνικούς κανόνες οι οποίοι αποκλείουν το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί μεταφορικών μέσων που αποτελούν το εργαλείο της δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο» [11].

VI — Οι απαντήσεις στα προδικαστικά ερωτήματα

31. Το πρώτο και το τέταρτο ερώτημα αναφέρονται αμφότερα στο δικαίωμα των κρατών μελών να διατηρούν σε ισχύ εθνική

9 — Όπ.π. σκέψη 17.
10 — Όπ.π. σκέψη 18.
11 — Όπ.π.

νομοθεσία η οποία αποκλείει από το δικαίωμα προς έκπτωση τον ΦΠΑ που οφείλεται από υποκείμενο στον φόρο επί της αγοράς αυτοκινήτων οχημάτων που χρησιμοποιούνται για τις φορολογητέες πράξεις του. Πρέπει συνεπώς να τα εξετάσουμε από κοινού.

Επί του πρώτου και του τετάρτου ερωτήματος

32. Με το πρώτο ερώτημά του, το Court of Appeal ερωτά αν το άρθρο 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας επέτρεπε στα κράτη μέλη να θεσπίζουν ή να διατηρούν σε ισχύ νομοθεσία αποκλείουσα τέτοιο δικαίωμα προς έκπτωση. Ομοίως, με το πρώτο και το τέταρτο ερώτημα, ερωτά αν το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να διατηρούν σε ισχύ νομοθεσία τέτοιας φύσεως μετά την πάροδο της τετραετούς περιόδου από την έναρξη της ισχύος της έκτης οδηγίας.

33. Πρέπει να εξετάσουμε κατ' αρχάς το τελευταίο αυτό σημείο καθόσον το Δικαστήριο, με την προμνημονευθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, παρέχει σημαντικές ενδείξεις επί της ερμηνείας που πρέπει να δοθεί στο άρθρο 17, παράγραφος 6.

34. Υπενθυμίζω ότι, κατά την προμνημονευθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρούν εθνικούς κανόνες που αποκλείουν το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των μεταφορικών μέσων που συνιστούν το ίδιο το εργαλείο της δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο.

35. Για να καταλήξει στο συμπέρασμα αυτό και στο ότι δεν συντρέχει παράβαση του οικείου κράτους μέλους, το Δικαστήριο δέχθηκε σωπηρώς αλλά κατ' ανάγκην ότι είναι νόμιμη η διατήρηση της επίμαχης εθνικής νομοθεσίας μετά την εκπνοή της τετραετούς προθεσμίας που προβλέπει το άρθρο 17, παράγραφος 6, πρώτο εδάφιο. Πράγματι, η εν λόγω νομοθεσία ίσχυε ακόμη το 1996, χρόνο ασκήσεως της προσφυγής, ενώ η τετραετής προθεσμία, που άρχισε την 1η Ιανουαρίου 1978, ημερομηνία ενάρξεως της ισχύος της έκτης οδηγίας, είχε εκπνεύσει την 1η Ιανουαρίου 1982.

36. Η λύση αυτή απορρέει από την ίδια τη διατύπωση της διατάξεως. Πράγματι, η τετραετής περίοδος μπορεί να αντιταχθεί μόνον έναντι του Συμβουλίου και όχι έναντι των κρατών μελών διότι αντιστοιχεί στην προθεσμία εντός της οποίας το Συμβούλιο πρέπει να καθορίσει τις δαπάνες που δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση. Ουδόλως έχει ταχθεί για να καθορίσει το χρονικό διάστημα εντός του οποίου τα κράτη μέλη οφείλουν να εγκαταλείψουν τα μέτρα αποκλεισμού του δικαιώματος προς έκπτωση τα οποία έχουν λάβει.

37. Αν υφίσταται χρονικό σημείο κατά το οποίο λήγει η ευχέρεια της οποίας απολαύουν τα κράτη μέλη, αυτό δεν είναι προκαθορισμένο διότι οι εθνικές νομοθεσίες μπορούν να διατηρηθούν εφόσον το Συμβούλιο δεν έχει καταρτίσει τον κατάλογο των δαπανών που δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση.

38. Υπάρχει βέβαια σχέση μεταξύ του δικαιώματος προς διατήρηση των εθνικών νομοθεσιών και της προθεσμίας εντός της οποίας το Συμβούλιο πρέπει να ενεργήσει εφόσον, λαμβάνοντας την απόφασή του, θέτει τέρμα στα εθνικά μέτρα. Πάντως, η μη τήρηση της προθεσμίας από το Συμβούλιο δεν μπορεί να περιορίσει την παρεχόμενη στα κράτη μέλη ελευθερία να διατηρούν το σύστημά τους, δεδομένου ότι από τις εν λόγω διατάξεις δεν προβλέπεται καμία προθεσμία που να περιορίζει ρητώς τη διάρκεια της ισχύος των εθνικών νομοθεσιών.

39. Οι στόχοι τους οποίους επιδιώκει το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας και η οικονομία του συστήματος το οποίο εισάγει επιβεβαιώνουν την καθαρά γραμματική ερμηνεία της διατάξεως.

40. Από τη δωδέκατη αιτιολογική σκέψη της προκύπτει ότι η έκτη οδηγία έχει ως στόχο την εναρμόνιση του καθεστώτος των εκπτώσεων. Αλλά στη δέκατη έβδομη αιτιολογική σκέψη της αναγνωρίζεται επίσης στα κράτη μέλη το δικαίωμα να διατηρούν, εντός ορισμένων ορίων και υπό ορισμένες προϋποθέσεις, ειδικά μέτρα παρεκκλίσεως ώστε να αποφεύγονται η φοροδιαφυγή ή η φοροαποφυγή.

41. Ο συνδυασμός των δύο αυτών αρχών συνεπάγεται ότι οι εθνικές νομοθεσίες που ισχύουν όσον αφορά τον αποκλεισμό του δικαιώματος προς έκπτωση θα εξακολουθούν να ισχύουν εφόσον δεν έχει θεσπισθεί ένα εναρμονισμένο κοινοτικό καθεστώς. Κάθε νομικό κενό στον τομέα αυτό, όπως εκείνο στο οποίο θα οδηγούσε η άμεση εφαρμογή ενός γενικευμένου δικαιώματος προς έκπτωση, χωρίς προκαθορισμό των μη εκπιπτουσών δαπανών μέσω εθνικού ή κοινοτικού νομικού κανόνα, θα ευνοούσε τις δόλιες ενέργειες επιτρέποντας στους υποκειμένους στον φόρο να εξαιρούν άνευ λόγου κάθε είδους ιδιωτικές δαπάνες από τις φορολογητέες πράξεις τους.

42. Το Δικαστήριο έκρινε επομένως ότι ο κοινοτικός νομοθέτης συνέδεσε το πέρας της δυνατότητας που παρασχέθηκε στα κράτη μέλη όχι με την εκπνοή της προβλεπόμενης στο πρώτο εδάφιο τετραετούς περιόδου αλλά με την πραγματική έναρξη της ισχύος των κανόνων που το Συμβούλιο, παρά την εκπνοή της προθεσμίας, εξακολουθεί να έχει την υποχρέωση να θεσπίσει.

43. Κατά συνέπεια, η προβλεπόμενη στο πρώτο εδάφιο τετραετής περίοδος δεν μπορεί να αντιταχθεί στα κράτη μέλη.

44. Πέρα από την εκτίμηση του περιεχομένου της χορηγούμενης στα κράτη μέλη δυνατότητας, η προμνημονευθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας μας παρέχει πολύ συγκεκριμένα στοιχεία όσον αφορά τη φύση των δαπανών που τα κράτη μέλη μπορούν να αποκλείουν από το δικαίωμα προς έκπτωση δυνάμει του άρθρου 17.

45. Η αφεθείσα στα κράτη μέλη ελευθερία φαίνεται ότι είναι ιδιαίτερα εκτεταμένη στον τομέα αυτό, δεδομένου ότι οι δαπάνες αναφορικά με τα μέσα μεταφοράς που αποτελούν το ίδιο το εργαλείο της δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο μπορούν να αποκλειστούν από κάθε έκπτωση, όπως προβλέπει ρητώς η απόφαση.

46. Το Δικαστήριο αρνήθηκε ρητώς να διακρίνει μεταξύ των μέσων μεταφοράς που προορίζονται για ιδιωτική χρήση και των λοιπών. Στηριζόμενο στο γράμμα του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, έκρινε ότι η έκφραση «όλες οι εξαιρέσεις», η οποία αναφέρεται στις εξαιρέσεις από τη δυνατότητα εκπτώσεως ορισμένων δαπανών που έχουν το δικαίωμα να διατηρήσουν τα κράτη μέλη, «(...) περιλαμβάνει τις δαπάνες που έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό» [12].

47. Χρησιμοποιούμενη υπέρ της εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των αγαθών επαγγελματικής χρήσεως και μόνον, τέτοια διάκριση θα μπορούσε εντούτοις να δικαιολογείται από τη μέριμνα να περιοριστεί η προσβολή επί του ουδέτερου χαρακτήρα του ΦΠΑ την οποία συνιστά κάθε αποκλεισμός της δυνατότητας εκπτώσεως. Η αντιτασσόμενη σε επιχειρηματία άρνηση του δικαιώματος εκπτώσεως ισοδυναμεί πράγματι με ανοχή της υπάρξεως σωρευτικού αποτελέσματος αντίθετου προς την ίδια τη φύση του ΦΠΑ, που συνίσταται στον περιορισμό της φορολογίας επί της προστιθεμένης αξίας και μόνον που παράγεται σε δεδομένο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας.

48. Ο φόβος πάντως των κρατών μελών μήπως δεν μπορέσουν να εγγυηθούν τον σεβασμό της διαχωριστικής γραμμής μεταξύ των οχημάτων που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για επαγγελματικούς σκοπούς και των οχημάτων μικτής χρήσεως, λόγω της δυσχέρειας όσον αφορά τη διενέργεια αποτελεσματικών ελέγχων, οδήγησε τον κοινοτικό νομοθέτη να θεσπίσει κανονιστική ρύθμιση επιτρέπουσα τη διατήρηση σε ισχύ νομοθεσιών οι οποίες εφαρμόζονται τόσο στα μεν όσο και στα δε [13].

49. Στον ίδιο αυτό φόβο οφείλεται και η απουσία διακρίσεως όχι πλέον αναλόγως της δυνατής χρήσεως του οικείου μέσου μεταφοράς, αλλά της φύσεως της οικονομικής δραστηριότητας. Είναι αδιάφορο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 17, παράγραφος 6, και της ερμηνείας του στην οποία προέβη το Δικαστήριο, αν τα κτηθέντα από υποκείμενο στον φόρο οχήματα διατίθενται για δραστηριότητα η οποία ουδόλως παρουσιάζει τον κίνδυνο να εκτραπεί η χρήση των οχημάτων αυτών για ιδιωτικούς σκοπούς.

50. Οι ισχύουσες διατάξεις, όπως ερμηνεύθηκαν από το Δικαστήριο, εκφράζουν συνεπώς τη μέριμνα του κοινοτικού νομοθέτη να μη θυσιάσει τα οικονομικά συμφέροντα των κρατών μελών στις απαιτήσεις της καλής λειτουργίας και του ουδέτερου χαρακτήρα του κοινού συστήματος ΦΠΑ, τουλάχιστον εφόσον τα κράτη μέλη δεν θα συμφωνήσουν επί των κατηγοριών δαπανών που δεν παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ.

12 — Όπ.π.

13 — Είναι χαρακτηριστικό ότι το Συμβούλιο δεν έκρινε επαρκή, από την άποψη αυτή, την πρόταση της Επιτροπής του 1983, η οποία εισήγε την αρχή του αποκλεισμού του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των «(...) δαπανών αναφορικά με την κτήση, την κατασκευή ή την εισαγωγή, τη χρηματοδοτική μίσθωση ή την εκμίσθωση, τη χρήση, τη μετατροπή, την επισκευή και τη συντήρηση οχημάτων τουρισμού (...)» (άρθρο 1, παράγραφος 1). Είναι αληθές ότι το άρθρο 1, παράγραφος 2, του σχεδίου εισήγε εξαιρέσεις για τα οχήματα τα χρησιμοποιούμενα για τη μεταφορά προσώπων έναντι αμοιβής, για την εκμάθηση της οδηγήσεως ή για εκπαίδευση, για εκμίσθωση, καθώς και για τα οχήματα που αποτελούν μέρος του αποθεματικού εκμεταλλεύσεως μιας επιχειρήσεως.

51. Το δικαίωμα των κρατών μελών να αποκλείσουν τη δυνατότητα εκπτώσεως ορισμένων δαπανών μπορεί κατά συνέπεια να χαρακτηρισθεί ως πολύ εκτεταμένο.

52. Το δικαίωμα αυτό δεν είναι όμως απεριόριστο διότι το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας εισάγει ρήτρα ακινητοποιήσεως των εθνικών δικαίων που ίσχυαν στον οικείο τομέα την 1η Ιανουαρίου 1978, ημερομηνία ενάρξεως της ισχύος της έκτης οδηγίας [14]. Δεν επιτρέπει συνεπώς στα κράτη μέλη να αυξήσουν, μετά την ημερομηνία αυτή, τις επιβαρύνσεις επί των επιχειρηματιών που συνεπάγονται οι εξαιρέσεις από το δικαίωμα εκπτώσεως.

53. Ομοίως, δεν αρκεί, για να μπορέσουν να διατηρηθούν, το γεγονός ότι οι κανόνες του εθνικού δικαίου εφαρμόζονταν κατά την έναρξη της ισχύος της έκτης οδηγίας, ήτοι την 1η Ιανουαρίου 1978. Είναι επίσης αναγκαίο να είναι σύμφωνοι με τις διατάξεις της δεύτερης οδηγίας, οι οποίες εξακολούθησαν να εφαρμόζονται σε κάθε κράτος μέλος μέχρι την έναρξη της ισχύος της έκτης οδηγίας [15].

54. Δεν μπορεί πράγματι να γίνει δεκτό ότι η έναρξη της ισχύος της έκτης οδηγίας, ένας από τους στόχους της οποίας είναι η εναρμόνιση του καθεστώτος των εκπτώσεων του ΦΠΑ [16], είχε ως συνέπεια να επιτρέψει σε κράτος μέλος να διατηρήσει σε ισχύ εθνικούς κανόνες αντίθετους προς τις υποχρεώσεις τις οποίες υπείχε δυνάμει της προηγούμενης οδηγίας, η οποία είχε επίσης ως στόχο την πραγματοποίηση συγκλίσεως των εθνικών καθεστώτων ΦΠΑ [17].

55. Όπως θα δούμε πάντως, το προβλεπόμενο από τη δεύτερη οδηγία καθεστώς αφήνει, και αυτό επίσης, σημαντικό περιθώριο εκτιμήσεως στα κράτη μέλη.

56. Επισημαίνω κατ' αρχάς ότι η υποχρέωση συμμορφώσεως προς τη δεύτερη οδηγία θέτει φυσικά το ζήτημα της ερμηνείας του άρθρου της 11, παράγραφοι 1 και 4, για λόγους οι οποίοι βαίνουν πέραν του καθορισμού του καθεστώτος που εφαρμοζόταν στις φορολογητέες πράξεις οι οποίες διενεργήθηκαν κατά την περίοδο της ισχύος της εν λόγω οδηγίας.

57. Το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', εισάγει την αρχή της δυνατότητας εκπτώσεως του ΦΠΑ που έχει αναγραφεί στο τιμολόγιο για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως του υποκειμένου στον φόρο. Το άρθρο 11, παράγραφος 4, προβλέπει την εξαίρεση από το καθεστώς των εκπτώσεων ορισμένων αγαθών και υπηρεσιών, ιδίως εκείνων που μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποκλειστικώς ή μερικώς για τις ιδιωτικές ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του.

58. Τα κράτη μέλη μπορούν συνεπώς να λάβουν υπόψη την ίδια τη φύση των αγαθών

14 — Βλ. παράγραφο 7 των προτάσεων.

15 — Άρθρο 37 της έκτης οδηγίας.

16 — Δωδέκατη αιτιολογική σκέψη.

17 — Δέκατη τρίτη αιτιολογική σκέψη.

ή των υπηρεσιών για να τα αποκλείσουν από το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ. Είναι σαφές ότι ένα αυτοκίνητο όχημα προσφέρεται ευχερώς από την ίδια τη φύση του προς ιδιωτική χρήση, ανεξαρτήτως της χρήσεως για την οποία προοριζόταν αρχικά, πράγμα που προφανώς δεν ισχύει, παραδείγματος χάριν, για ένα εργαλείο ή για μεγάλο αριθμό άλλων αγαθών που προσφέρονται αποκλειστικά για επαγγελματική χρήση.

59. Δεν προκύπτει εξάλλου από το γράμμα του άρθρου 11, παράγραφος 4, ότι η εξαίρεση πρέπει να εφαρμόζεται μόνον στα αγαθά που *πράγματι* διατίθενται για ιδιωτική χρήση, μερική ή αποκλειστική. Φαίνεται ότι οι δυσχέρειες του ελέγχου έπεισαν τον κοινοτικό νομοθέτη να μη θέσει ως προϋπόθεση την πραγματική χρήση. Αρκεί συνεπώς το οικείο αγαθό να μπορεί δυνητικά να διατεθεί για ιδιωτική χρήση, όπως εμφαίνεται από τη χρήση του όρου «που δύνανται».

60. Προσθέτω ότι το προτεινόμενο στην εν λόγω διάταξη κριτήριο της ιδιωτικής χρήσεως αγαθών ή υπηρεσιών δεν είναι το μόνο δυνατό, όπως μαρτυρεί η χρήση, σε προηγούμενο σημείο της εν λόγω διατάξεως, του επιρρήματος «ιδίως».

61. Για όλους αυτούς τους λόγους, φαίνεται ότι η προσφυγή στο κριτήριο που συνδέεται με τη φύση του αγαθού είναι ενδεδειγμένη εν προκειμένω, λαμβανομένης υπόψη της κατηγορίας αγαθών που αποτελούν το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης.

62. Από τα ανωτέρω προκύπτει κατά την άποψή μου ότι τα αυτοκίνητα οχήματα του-

ρισμού εμπίπτουν στην αναφερόμενη στο άρθρο 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας κατηγορία αγαθών τα οποία, από την ίδια τη φύση τους, μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τις ιδιωτικές ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του.

63. Τα κράτη μέλη μπορούσαν συνεπώς, υπό το κράτος της δεύτερης οδηγίας, να θεσπίσουν ή να διατηρήσουν σε ισχύ νομοθεσία αποκλείουσα τη δυνατότητα εκπτώσεως αγαθών αυτού του είδους, πράγμα που επέτρεψε στο Δικαστήριο να διαπιστώσει ότι μπορούν να διατηρήσουν σε ισχύ τη νομοθεσία αυτή υπό το καθεστώς της έκτης οδηγίας.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

64. Από τα ανωτέρω εκτεθέντα προκύπτει ότι η προμνημονευθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας απαντά άμεσα στα σημεία α', γ' και δ', του δευτέρου ερωτήματος, όπου το Court of Appeal ερωτά κατ' ουσίαν αν το γεγονός ότι τα αυτοκίνητα οχήματα αποτελούν απαραίτητα εργαλεία για την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο έχει επίπτωση επί του δικαιώματος προς έκπτωση.

65. Είτε πρόκειται για οχήματα του τύπου αυτών που ανήκουν στις εταιρίες Royscot ή στα μέλη του ομίλου Harrison, που χαρακτηρίζονται από το παρεπέμπον δικαστήριο ως ουσιώδη εργαλεία για τη δραστηριότητά τους, για οχήματα του τύπου των αυτοκινήτων επιδείξεως των μελών του ομίλου Harrison, χωρίς τα οποία, κατά το Court of Appeal, ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να ασκήσει τις δραστηριότητές του, ή για οχήματα του τύπου εκείνων που χρησιμοποιούν τα μέλη του ομίλου Domecq, χωρίς τα οποία οι υπάλληλοι του υποκειμένου στον φόρο δεν θα μπορούσαν επίσης να ασκήσουν τα καθήκοντά τους, αυτές οι

κατηγορίες αυτοκινήτων οχημάτων αποτελούν προφανώς μέσα μεταφοράς που συνιστούν το ίδιο το εργαλείο της δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο, σύμφωνα με την ερμηνεία που έδωσε το Δικαστήριο.

66. Το γεγονός ότι δεν αποτελούν απλό μέσο αλλά απαραίτητο εργαλείο για την άσκηση της δραστηριότητας της επιχειρήσεως δεν έχει επίπτωση επί του περιεχομένου της ερμηνείας του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, στην οποία προέβη το Δικαστήριο, κατά την οποία οι εξαιρέσεις που επιτρέπεται να διατηρηθούν σε ισχύ μπορούν να περιλαμβάνουν δαπάνες έχουσες αυστηρά επαγγελματικό χαρακτήρα.

67. Υπενθυμίζω ότι η προσφυγή της Επιτροπής επί της οποίας εκδόθηκε η προμνημονευθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας περιοριζόταν «(...) σε περιπτώσεις που τα εν λόγω αγαθά "είναι τόσο αναγκαία ώστε να εξαρτάται απολύτως από αυτά η άσκηση της ίδιας της επαγγελματικής δραστηριότητας", σε αντιδιαστολή με τις περιπτώσεις στις οποίες τα αγαθά "συμβάλλουν σημαντικά στη διευκόλυνση της ασκήσεως επαγγελματικής δραστηριότητας"» [18].

68. Η Επιτροπή ήταν της γνώμης ότι «(...) οι δαπάνες που μπορεί να αποκλείονται του δικαιώματος προς έκπτωση είναι μόνον οι δαπάνες του υποκειμένου στον φόρο για αγαθά και υπηρεσίες που δεν είναι απολύτως απαραίτητες για την άσκηση του επαγγέλματός του» [19].

69. Επομένως, με την έκφραση «εργαλείο» της δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο, την οποία χρησιμοποίησε το Δικαστήριο για να χαρακτηρίσει τα μέσα μεταφοράς επί των οποίων ο ΦΠΑ μπορεί επίσης να αποκλείεται από το δικαίωμα προς έκπτωση, το Δικαστήριο θέλησε να προσδιορίσει ένα αγαθό χωρίς το οποίο θα διακυβεύονταν η δραστηριότητα της επιχειρήσεως, με άλλους λόγους ένα εργαλείο απαραίτητο για τη δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο.

70. Ο απαραίτητος χαρακτήρας των οχημάτων για τη δραστηριότητα των προσφευγουσών στην κύρια δίκη δεν μεταβάλλει επίσης τίποτε όσον αφορά τη φύση των οχημάτων αυτών ως αγαθών που μπορούν να χρησιμοποιούνται αποκλειστικώς ή μερικώς για τις ιδιωτικές ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του, κατά την έννοια του άρθρου 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας.

71. Η δοθείσα από το Δικαστήριο ερμηνεία επιτρέπει επίσης σαφή απάντηση στα σημεία β' και ε' του δευτέρου ερωτήματος, σχετικά με τις συνέπειες που έχει η αδυναμία του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του να προβαίνουν σε ιδιωτική χρήση των οικείων οχημάτων ή τις συνέπειες των αυστηρών προϋποθέσεων υπό τις οποίες επιτρέπεται τέτοια χρήση.

18 — Προτάσεις του γενικού εισαγγελά Jacobs επί της προμνημονευθείσης υποθέσεως Επιτροπή κατά Γαλλίας, σημείο 7.

19 — Προμνημονευθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 15.

72. Όπως είδαμε, η αναγνωριζόμενη στα κράτη μέλη ευχέρεια να διατηρούν σε ισχύ κάθε εξαίρεση από το δικαίωμα προς έκπτωση ισχύει ανεξάρτητα από το είδος της χρήσεως του αγαθού που πράγματι γίνεται. Η απουσία ιδιωτικής χρήσεως των οχημάτων δεν υποχρεώνει συνεπώς τα κράτη μέλη να επανεισαγάγουν το δικαίωμα προς έκπτωση επί των ποσών που διατίθενται για την απόκτησή τους. Κατά μείζονα λόγο, δεν μπορεί να τα εξαναγκάσει σε κάτι τέτοιο μια αυστηρά ρυθμιζόμενη ιδιωτική χρήση.

73. Το τρίτο ερώτημα αναφέρεται στην επίπτωση που θα μπορούσε να έχει επί του δικαιώματος προς έκπτωση ο αναλογικός καταμερισμός των δαπανών για τα αυτοκίνητα μεταξύ της επαγγελματικής και της ιδιωτικής χρήσεώς τους. Αναφέρεται επίσης στην επίπτωση της ιδιωτικής χρήσεως των οχημάτων από τους υπαλλήλους υπό τη μορφή φορολογητέας πράξεως. Από τα στοιχεία που εκτέθηκαν ανωτέρω προκύπτει όμως ότι τα κράτη μέλη έχουν το δικαίωμα να διατηρούν σε ισχύ ένα καθεστώς που αποκλείει τη δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ, ανεξάρτητα από τη χρήση των αυτοκινήτων οχημάτων. Το τρίτο ερώτημα καθίσταται επομένως άνευ αντικειμένου, οπότε παρέλκει η απάντηση σ' αυτό.

74. Θεωρώ ότι η ερμηνεία την οποία προτείνω στο Δικαστήριο να διατηρήσει, κατόπιν της προμνημονευθείσας αποφάσεως Επιτροπή κατά Γαλλίας, είναι η μόνη δυνατή υπό το σήμερα ισχύον κοινοτικό δίκαιο, έστω και αν δεν είναι η καλύτερη. Όπως επισήμανε το Δικαστήριο, το κείμενο του άρθρου 17, παράγραφος 6, καθώς και η έλλειψη συμφωνίας των κρατών μελών ως προς το εφαρμοστέο καθεστώς για τις δαπάνες μεταφοράς επιβατών, επιβάλλουν τη λύση αυτή εφόσον δεν έλαβε θέση το Συμβούλιο [20].

75. Συμμεριζόμενος τη θέση της Επιτροπής και την άποψη που εξέφρασε ο γενικός εισαγγελέας Jacobs στις προτάσεις του επί της προμνημονευθείσας υποθέσεως Επιτροπή κατά Γαλλίας, θεωρώ ότι «(...) οι κανόνες που απαγορεύουν στους υποκειμένους στον φόρο την έκπτωση του ΦΠΑ για τόσο σημαντικές κατηγορίες δαπανών διαταράσσουν σοβαρά τη λειτουργία και την ουδετερότητα του συστήματος ΦΠΑ» και «(...) αμφιβάλλω αν ο κίνδυνος φοροδιαφυγής μπορεί να δικαιολογήσει τον πλήρη αποκλεισμό τέτοιων αγαθών από τον μηχανισμό εκπτώσεως» [21].

76. Ειδικότερα, λυπούμαι δικαιολογημένα διότι, στην περίπτωση κατά την οποία τα οχήματα διατίθεντα άμεσα για την επαγγελματική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο χωρίς αυτός να έχει τη δυνατότητα φυσικής κατοχής τους, όπως στην περίπτωση χρηματοδοτικής μισθώσεως, δεν απαγορεύεται ο αποκλεισμός του δικαιώματος προς έκπτωση. Σε τέτοια περίπτωση πράγματι, ούτε ο υποκείμενος στον φόρο ούτε οι υπάλληλοί του μπορούν να προβαίνουν σε ιδιωτική χρήση των οχημάτων, και επομένως οι κίνδυνοι φοροδιαφυγής είναι ανύπαρκτοι.

77. Αλλά, όπως και ο γενικός εισαγγελέας Jacobs, θεωρώ ότι «(...) το πρόβλημα απαιτεί νομοθετική ρύθμιση» [22]. Αφενός, η ισχύουσα κοινοτική κανονιστική ρύθμιση, η οποία δεν επιδέχεται αμφισβήτηση επί του υπό εξέταση σημείου, δεν προσφέρεται για επιλεκτική ερμηνεία έστω και αν αυτή θα ήταν δικαιολογημένη από εκτιμήσεις σκοπιμότητας. Αφετέρου, η διά της νομολογίας ερμηνεία, εξαρτώμενη κατ' ανάγκη από τις πραγματικές και νομικές συνθήκες της διαφοράς της κύριας δίκης, θα μπορούσε να γεννήσει

20 — Όπ.π., σκέψεις 18 και 19.

21 — Σημείο 23.

22 — Όπ.π., σημείο 24.

πολλά ερωτηματικά αναφορικά με τη δυνατότητα μεταφοράς της λύσεως που θα γινόταν δεκτή σε άλλες κατηγορίες δραστηριοτήτων ή τρόπους οργανώσεως των επιχειρήσεων. Τέλος και προπάντων, οι ισχύουσες διατάξεις, με την σαφώς εκφραζόμενη μέριμνα να επιτραπεί η διατήρηση σε ισχύ όλων των αποκλεισμών που προβλέπονται από τις εθνικές νομοθεσίες, αντικατοπτρίζουν τη βούληση των κρατών μελών να μη επιτραπεί διάκριση στον εν λόγω τομέα εφόσον δεν επιτευχθεί συμφωνία μέσω κοινοτικής νομοθεσίας.

78. Για τον λόγο αυτό, θεωρώ ότι μόνον μια νομοθετική ρύθμιση έχουσα ως στόχο την επίτευξη εξαντλητικής εναρμονίσεως του δικαιώματος προς έκπτωση είναι ικανή να συμβιβάσει την ευρεία δυνατότητα εκπτώσεως με την πρόληψη των κινδύνων φοροδιαφυγής.

Πρόταση

79. Βάσει των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει τις ακόλουθες απαντήσεις στα ερωτήματα του Court of Appeal (England & Wales):

«1) Το άρθρο 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας, παρείχε στα κράτη μέλη το δικαίωμα να θεσπίζουν ή να διατηρούν σε ισχύ νομοθετικές διατάξεις που απέκλειαν τη δυνατότητα εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας επί αυτοκινήτων οχημάτων χρησιμοποιούμενων για την επαγγελματική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο.

Το άρθρο 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας 67/228 δεν απέκλειε το δικαίωμα των κρατών μελών να θεσπίζουν ή να διατηρούν σε ισχύ νομοθετικές διατάξεις που απαγόρευαν τη δυνατότητα εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας επί αυτοκινήτων οχημάτων χρησιμοποιούμενων για την επαγγελματική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο:

— όταν τα οχήματα αυτά αποτελούσαν απαραίτητο εργαλείο για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής·

— όταν τα οχήματα αυτά δεν μπορούσαν να αποτελέσουν αντικείμενο ιδιωτικής χρήσεως.

2) Το παρεχόμενο στα κράτη μέλη δικαίωμα από το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, 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, να διατηρούν σε ισχύ όλες τις εξαιρέσεις από το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας οι οποίες προβλέπονταν από τις εθνικές τους νομοθεσίες κατά την έναρξη της ισχύος της έκτης οδηγίας 77/388 δεν λήγει κατά την εκπνοή της τετρατετούς περιόδου η οποία προβλέπεται στο άρθρο 17, παράγραφος 6, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388 για την εκ μέρους του Συμβουλίου θέσπιση κανόνων περί καθορισμού των δαπανών οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας, αλλά κατά την έναρξη της ισχύος των κανόνων αυτών.

3) Το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388 παρέχει στα κράτη μέλη το δικαίωμα να διατηρούν σε ισχύ νομοθετικές διατάξεις που αποκλείουν τη δυνατότητα εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας επί αυτοκινήτων οχημάτων χρησιμοποιούμενων για την επαγγελματική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο, εφόσον οι κανόνες περί καθορισμού των δαπανών οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας, που το Συμβούλιο οφείλει να θεσπίσει δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 6, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388, δεν έχουν ακόμη αρχίσει να ισχύουν.

Το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388 δεν αντιτίθεται στο δικαίωμα των κρατών μελών να διατηρούν σε ισχύ νομοθετικές διατάξεις που αποκλείουν τη δυνατότητα εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας επί αυτοκινήτων οχημάτων χρησιμοποιούμενων για την επαγγελματική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο:

— όταν τα οχήματα αυτά αποτελούν απαραίτητο εργαλείο για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής·

— όταν τα οχήματα αυτά δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο ιδιωτικής χρήσεως.»