ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)
της 5ης Οκτωβρίου 1999 *

Στην υπόθεση C-305/97,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Court of Appeal (England & Wales) (Ηνωμένο Βασίλειο) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Royscot Leasing Ltd και Royscot Industrial Leasing Ltd,

Allied Domecq plc,

T. C. Harrison Group Ltd

και

Commissioners of Customs & Excise,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5), και του άρ-

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

θρου 17, παράγραφος 6, 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),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους G. Hirsch (εισηγητή), πρόεδρο του δευτέρου τμήματος, προεδρεύοντα του έκτου τμήματος, J. L. Murray και R. Schintgen, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Léger
γραμματέας: H. von Holstein, βοηθός γραμματέας,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— οι Royscot Leasing Ltd, Royscot Industrial Leasing Ltd και Allied Domecq plc, εκπροσωπούμενες από τους A. Thornhill και K. Prosser, QC, ενεργούντες κατ' εντολήν των Ashurst Morris Crisp, solicitors,

— η T. C. Harrison Group Ltd, εκπροσωπούμενη από τον S. Allcock, QC, και τον A. Hitchmough, barrister, ενεργούντες κατ' εντολήν των Dibb Lupton Broomhead, solicitors,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τη S. Ridley, του Treasury Solicitor's Department, επικουρούμενη από τον G. Barling, QC, και τον R. Hill, barrister,

— η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Molde, προϊστάμενο διευθύνσεως στο Υπουργείο Εξωτερικών,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Γ. Κανελλόπουλο, πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, και την Α. Ροκοφύλλου, σύμβουλο στο Υπουργείο Εξωτερικών,

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την K. Rispal-Bellanger, υποδιευθύντρια διεθνούς οικονομικού δικαίου και κοινοτικού δικαίου στη διεύθυνση νομικών υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, και τον G. Mignot, γραμματέα εξωτερικών υποθέσεων στην ίδια διεύθυνση,

— η Ιρλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. A. Buckley, Chief State Solicitor, επικουρούμενο από τους A. Ó Caoimh, SC, D. Moloney, BL, και D. Sherlock, Deputy Revenue Solicitor,

— η Φινλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον H. Rotkirch, πρέσβη, προϊστάμενο της υπηρεσίας νομικών υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, και την T. Pynnä, νομικό σύμβουλο στο ίδιο υπουργείο,

— η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον E. Brattgård, departementsråd στη διεύθυνση εξωτερικού εμπορίου του Υπουργείου Εξωτερικών,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον E. Traversa και την H. Michard, μέλη της Νομικής Υπηρεσίας, και την F. Riddy, δημόσιο υπάλληλο κράτους μέλους αποσπασμένη στην ίδια υπηρεσία,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις των Royscot Leasing Ltd, Royscot Industrial Leasing Ltd και Allied Domecq plc, της T. C. Harrison Group Ltd, της

Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, της Ελληνικής, της Ιρλανδικής και της Φινλανδικής Κυβερνήσεως, καθώς και της Επιτροπής, κατά τη συνεδρίαση της 19ης Νοεμβρίου 1998,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 21ης Ιανουαρίου 1999,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 29ης Ιουλίου 1997, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 26 Αυγούστου 1997, το Court of Appeal (England & Wales) υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), τέσσερα προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5, στο εξής: δεύτερη οδηγία), και του άρθρου 17, παράγραφος 6, 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).

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ αφενός, τριών ομάδων προσφευγουσών, που είναι οι Royscot Leasing Ltd και Royscot Industrial Leasing Ltd (στο εξής: Royscot), η T. C. Harrison Ltd (στο εξής: Harrison) και η Allied Domecq plc (στο εξής: Domecq), και αφετέρου, των Commissioners of Customs & Excise (στο εξής: Commissioners), σχετικά με την άρνηση των Commissioners να επιτρέψουν στις εν λόγω εταιρίες την έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) επί της αγοράς αυτοκινήτων οχημάτων.

Η κοινοτική ρύθμιση

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,

β) (...).»

Η παράγραφος 4 του άρθρου αυτού ορίζει τα εξής:

«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.»

4 Δυνάμει του άρθρου της 37, η έκτη οδηγία αντικατέστησε τη δεύτερη οδηγία.

5 Το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, όπως έχει τροποποιηθεί με το άρθρο 28, στοιχείο στ', το οποίο εισήχθη στην έκτη οδηγία με την οδηγία 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/ΕΟΚ (ΕΕ L 376, σ. 1), και με την οδηγία 97/5/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), προβλέπει τα εξής:

«Στο 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·

β) (...).»

6 Το άρθρο 17, παράγραφος 6, της ιδίας αυτής οδηγίας θεσπίζει ένα 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.»

7 Οι κοινοτικοί κανόνες τους οποίους προβλέπει η διάταξη αυτή δεν έχουν ακόμη θεσπιστεί.

Η εθνική ρύθμιση

8 Από το 1973 και εντεύθεν, το Ηνωμένο Βασίλειο απαγορεύει, με σειρά διαδοχικών νομοθετημάτων (στο εξής: Cars Orders), την έκπτωση του ΦΠΑ επί της αγοράς αυτοκινήτων οχημάτων. Το άρθρο 4 της VAT (Cars) Order 1972 προβλέπει τα ακόλουθα:

«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».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

9 Η Royscot ασκεί δραστηριότητα leasing (χρηματοδοτικής μισθώσεως), που συνίσταται στην αγορά αυτοκινήτων και στην εκμίσθωσή τους στους πελάτες της αντί μισθώματος στο οποίο περιλαμβάνεται ΦΠΑ. Η Royscot δεν αποκτά φυσική κατοχή των αυτοκινήτων, τα οποία παραδίδονται απευθείας από τον κατασκευαστή στους μισθωτές. Επομένως, δεν είναι δυνατή η ιδιωτική χρήση των αυτοκινήτων από τη Royscot ή τους εργαζομένους σ' αυτήν.

10 Η Harrison είναι αντιπροσωπευτικό μέλος ομίλου υποκειμένων στον ΦΠΑ εταιριών, ορισμένα μέλη του οποίου ασκούν τρεις διαφορετικές δραστηριότητες. Η πρώτη δραστηριότητα είναι μια μακροπρόθεσμη χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, που είναι όμοια με τη δραστηριότητα της Royscot. Η δεύτερη δραστηριότητα συνίσταται στη βραχυπρόθεσμη εκμίσθωση αυτοκινήτων. Όταν τα αυτοκίνητα αυτά δεν εκμισθώνονται, διατίθενται στους εργαζομένους, που μπορούν να τα χρησιμοποιούν δωρεάν εκτός των ωρών εργασίας. Η τρίτη δραστηριότητα συνίσταται σε αντιπροσωπεία αυτοκινήτων, ασκούμενη με τη μορφή franchising. Η σύμβαση franchising προβλέπει τη διάθεση στους πελάτες και στο προσωπικό στόλου αυτοκινήτων επιδείξεως. Ορισμένοι εργαζόμενοι μπορούν να χρησιμοποιούν δωρεάν τα αυτοκίνητα επιδείξεως εκτός των ωρών εργασίας για τις ιδιωτικές τους ανάγκες.

11 Η Domecq είναι ένα αντιπροσωπευτικό μέλος ομίλου υποκειμένων στον ΦΠΑ εταιριών, ορισμένα μέλη του οποίου ασκούν δραστηριότητες λιανικής πωλήσεως. Απασχολούν περιοδεύοντες πωλητές και τεχνικούς που έχουν ανάγκη να χρησιμοποιούν αυτοκίνητα οχήματα για την άσκηση των καθηκόντων τους. Οι εργαζόμενοι μπορούν επίσης να χρησιμοποιούν τα εν λόγω αυτοκίνητα εντός ευλόγων ορίων για τις ιδιωτικές τους ανάγκες, έναντι της καταβολής ορισμένου ποσού. Η Domecq αγοράζει επίσης αυτοκίνητα οχήματα για επαγγελματική και ιδιωτική χρήση από τα ανώτερα στελέχη της, όπως προβλέπουν οι συμβάσεις εργασίας τους. Οι υπάλληλοι που έχουν τέτοια αυτοκίνητα ουδέν πληρώνουν για την ιδιωτική χρήση τους.

12 Η Royscot, η Harrison και η Domecq υπέβαλαν αιτήσεις εκπτώσεως του ΦΠΑ επί της αγοράς των αυτοκινήτων οχημάτων, με την αιτιολογία ότι το άρθρο 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας και το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας δεν επιτρέπουν τη θέσπιση και τη διατήρηση εκ μέρους του Ηνωμένου Βασιλείου

εξαιρέσεως από το δικαίωμα προς έκπτωση, όπως αυτή που προβλέπουν οι Cars Orders.

13 Οι αιτήσεις της Royscot και της Domecq αφορούν τις περιόδους που καλύπτονται από την έκτη οδηγία, ενώ η αίτηση της Harrison αφορά χρονικό διάστημα που ανατρέχει στο 1973, οπότε ίσχυε η δεύτερη οδηγία.

14 Οι Commissioners απέρριψαν τις αιτήσεις αυτές με την αιτιολογία ότι η έκπτωση απαγορευόταν από τις Cars Orders. Η Royscot, η Harrison και η Domecq άσκησαν ενώπιον του VAT and Duties Tribunal προσφυγές, οι οποίες απορρίφθηκαν. Όταν το High Court of Justice απέρριψε το ένδικο μέσο που άσκησαν κατά των αποφάσεων του VAT and Duties Tribunal, άσκησαν έφεση ενώπιον του Court of Appeal, το οποίο αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει 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 ουδόλως 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;»

Επί των δύο πρώτων ερωτημάτων

15 Με το πρώτο και το δεύτερο ερώτημά του, που πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν το άρθρο 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας επέτρεπε στα κράτη μέλη να εισαγάγουν ή να διατηρήσουν, το δε άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας τους επιτρέπει να διατηρήσουν γενικές εξαιρέσεις από το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί της αγοράς αυτοκινήτων οχημάτων που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν από τον υποκείμενο στον φόρο για τους σκοπούς των φορολογητέων πράξεών του, ακόμη κι αν

— τα οχήματα αυτά αποτελούν απαραίτητο μέσο για την άσκηση της δραστηριότητας του οικείου υποκειμένου στον φόρο ή

— τα οχήματα αυτά δεν μπορούν, σε μια συγκεκριμένη περίπτωση, να χρησιμοποιηθούν για ιδιωτικούς σκοπούς από τον οικείο υποκείμενο στον φόρο.

16 Η Royscot, η Harrison και η Domecq υποστηρίζουν ότι το άρθρο 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας περιορίζει τις εξαιρέσεις στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα αυτοκίνητα οχήματα μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τις ιδιωτικές ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του. Συγκεκριμένα, η διάταξη αυτή θα έπρεπε να ερμηνευθεί υπό το φως της θεμελιώδους αρχής που θεσπίζει η παράγραφος 1 της διατάξεως αυτής, η οποία παρέχει το δικαίωμα προς έκπτωση. Επομένως, το άρθρο 11, παράγραφος 4, δεν έχει εφαρμογή ούτε στα αγαθά που αποτελούν τα βασικά μέσα ασκήσεως της δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο ή στις περιπτώσεις κατά τις οποίες είναι δυνατό να προσδιοριστεί το μέρος του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών που οφείλεται βάσει του άρθρου 11, παράγραφος 2.

17 Όσον αφορά το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, η Royscot, η Harrison και η Domecq υπογραμμίζουν ότι η ρήτρα standstill που προβλέπει η διάταξη αυτή δεν επιτρέπει τη διατήρηση τέτοιων εξαιρέσεων, οι οποίες δεν δικαιολογούνταν από το άρθρο 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας. Επιπλέον, το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, ερμηνευόμενο υπό το φως των συμφραζομένων του, επιτρέπει στα κράτη μέλη αποκλειστικά και μόνο να διατηρούν εξαιρέσεις που αφορούν δαπάνες που ενέχουν ή μπορούν να ενέχουν ένα μη επαγγελματικό στοιχείο το οποίο δεν μπορεί να διακριθεί από το επαγγελματικό στοιχείο βάσει του καθορισμού που προβλέπει το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας.

18 Αντιθέτως, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η Δανική, η Γαλλική, η Ιρλανδική, η Φινλανδική και η Σουηδική Κυβέρνηση ισχυρίζονται ότι από τη διατύπωση του άρθρου 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας προκύπτει σαφώς ότι τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίζουν εξαιρέσεις από το καθεστώς των εκπτώσεων για τις δαπάνες που αφορούν την αγορά αγαθών όπως τα αυτοκίνητα οχήματα, εξαιρέσεις τις οποίες μπορούν να διατηρούν δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας.

19 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, λόγω της σημασίας του δικαιώματος προς έκπτωση για το σύστημα του ΦΠΑ, το άρθρο 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας και το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας δεν επιτρέπουν στα κράτη μέλη να εξαιρούν από το δικαίωμα προς έκπτωση τις δαπάνες για τα βασικά μέσα ασκήσεως της δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή εξέθεσε ότι από την απόφαση της 18ης Ιουνίου 1998, C-43/96, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1998, σ. I-3903), απορρέει ότι, πράγματι, στο Ηνωμένο Βασίλειο είχε επιτραπεί αρχικά να διατηρήσει τις επίμαχες εξαιρέσεις από το δικαίωμα προς έκπτωση. Ωστόσο, κατά την Επιτροπή, το Ηνωμένο Βασίλειο απώλεσε το δικαίωμα αυτό όταν τροποποίησε το εθνικό δίκαιο κατά τρόπο που έθιξε τη ρήτρα standstill του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας.

20 Όπως έχει ήδη δεχθεί το Δικαστήριο στις σκέψεις 18 και 19 της προαναφερθείσας αποφάσεως Επιτροπή κατά Γαλλίας, από τη διατύπωση και από το ιστορικό της θεσπίσεως του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας πρέπει να συναχθεί ότι η διάταξη αυτή έχει την έννοια ότι η έκφραση «όλες οι εξαιρέσεις» περιλαμβάνει τις δαπάνες που έχουν αυστηρά επαγγελματικό χαρακτήρα. Επομένως, η διάταξη αυτή επιτρέπει στα κράτη μέλη να διατηρούν εθνικούς κανόνες οι οποίοι αποκλείουν το δικαίωμα προς έκπτωση όχι μόνον του ΦΠΑ επί μεταφορικών μέσων που αποτελούν ακριβώς το μέσο ασκήσεως της δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο, αλλά και του ΦΠΑ επί αυτοκινήτων οχημάτων που δεν μπο-

ρούν, σε μια συγκεκριμένη περίπτωση, να αποτελέσουν αντικείμενο ιδιωτικής χρήσεως.

21 Βέβαια, όπως επισήμαναν, μεταξύ άλλων, η Royscot, η Harrison και η Domecq, το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας προϋποθέτει ότι οι εξαιρέσεις τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρούν δυνάμει της διατάξεως αυτής ήσαν νόμιμες κατά τη δεύτερη οδηγία, η οποία ήταν προγενέστερη της έκτης οδηγίας.

22 Ωστόσο, πρέπει συναφώς να υπομνηστεί ότι το άρθρο 11 της δεύτερης οδηγίας θέσπιζε μεν, στην παράγραφό του 1, το δικαίωμα προς έκπτωση, πλην όμως προέβλεπε συγχρόνως, στην παράγραφό του 4, ότι τα κράτη μέλη μπορούσαν να αποκλείουν από το καθεστώς των εκπτώσεων ορισμένα αγαθά και ορισμένες υπηρεσίες.

23 Από τη διατύπωσή της, που είναι σαφής και ανεπίδεκτη αμφισημίας, προκύπτει ότι η εν λόγω διάταξη επέτρεπε στα κράτη μέλη να εξαιρούν από το δικαίωμα προς έκπτωση ακόμη και τις έχουσες αυστηρά επαγγελματικό χαρακτήρα δαπάνες. Πράγματι, από τη δεύτερη φράση του άρθρου 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας, κατά την οποία οι εξαιρέσεις μπορούν να αφορούν ιδίως ορισμένα αγαθά και ορισμένες υπηρεσίες που μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά ή εν μέρει για ιδιωτικές ανάγκες, δεν μπορεί να συναχθεί ότι τα κράτη μέλη μπορούσαν να εξαιρούν αποκλειστικά και μόνον τις δαπάνες για τέτοιου είδους αγαθά και τέτοιου είδους υπηρεσίες. Αντιθέτως, με τη χρήση του όρου «ιδίως», ο νομοθέτης εξέφρασε σαφώς την πρόθεσή του να μην περιορίσει τις επιτρεπόμενες εξαιρέσεις στις δαπάνες για αγαθά και υπηρεσίες που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για ιδιωτικούς σκοπούς.

24 Είναι βέβαια αληθές ότι, όπως υποστηρίζουν η Royscot, η Harrison και η Domecq, το άρθρο 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας δεν παρέσχε στα κράτη μέλη απόλυτη διακριτική ευχέρεια να εξαιρούν όλα ή σχεδόν όλα τα αγαθά και τις υπηρεσίες από το καθεστώς του δικαιώματος προς έκπτωση και να καθιστούν έτσι άνευ περιεχομένου το καθεστώς που θέσπισε το άρθρο 11, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας.

25 Ωστόσο, εξαιρώντας από το δικαίωμα προς έκπτωση ορισμένα αγαθά όπως είναι τα αυτοκίνητα οχήματα, το Ηνωμένο Βασίλειο δεν έθιξε το γενικό σύστημα του δικαιώματος προς έκπτωση, αλλά έκανε χρήση μιας άδειας απορρέουσας από το άρθρο 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας. Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο καθόσον τα αυτοκίνητα είναι αγαθά τα οποία μπορούν, εκ της φύσεώς τους, να χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά ή εν μέρει για τις ιδιωτικές ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του.

26 Επομένως, στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας επέτρεπε στα κράτη μέλη να εισαγάγουν ή να διατηρήσουν, το δε άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας τους επιτρέπει να διατηρήσουν γενικές εξαιρέσεις από το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί της αγοράς αυτοκινήτων οχημάτων που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν από τον υποκείμενο στον φόρο για τους σκοπούς των φορολογητέων πράξεών του, ακόμη κι αν

— τα οχήματα αυτά αποτελούν απαραίτητο μέσο για την άσκηση της δραστηριότητας του οικείου υποκειμένου στον φόρο ή

— τα οχήματα αυτά δεν μπορούν, σε μια συγκεκριμένη περίπτωση, να χρησιμοποιηθούν για ιδιωτικούς σκοπούς από τον οικείο υποκείμενο στον φόρο.

Επί του τρίτου ερωτήματος

27 Ενόψει της απαντήσεως που δόθηκε στα δύο πρώτα ερωτήματα, το τρίτο ερώτημα κατέστη άνευ αντικειμένου, οπότε παρέλκει η απάντηση σ' αυτό.

Επί του τετάρτου ερωτήματος

28 Η Royscot, η Harrison και η Domecq υποστηρίζουν ότι η ρήτρα standstill του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας παραπέμπει στην πρώτη φράση του πρώτου εδαφίου και ότι η παραπομπή αυτή αφορά επίσης ορισμένη χρονική περίοδο. Αφ' ης στιγμής οι οικείοι κανόνες δεν μπορούν πλέον να τεθούν σε ισχύ, δεδομένου ότι έχει παρέλθει η περίοδος των τεσσάρων ετών που αναφέρεται στο πρώτο εδάφιο, η συνδεόμενη με τη μεταβατική περίοδο εξουσία των κρατών μελών για διατήρηση των εθνικών εξαιρέσεων παύει να υφίσταται.

29 Ωστόσο, πρέπει να τονιστεί ότι, όπως ισχυρίζονται όλες οι κυβερνήσεις που υπέβαλαν παρατηρήσεις, από τη διατύπωση του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας καθίσταται σαφές ότι τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να διατηρήσουν την υφιστάμενη νομοθεσία τους όσον αφορά τις εξαιρέσεις από το δικαίωμα προς έκπτωση μέχρι τη θέσπιση από το Συμβούλιο των διατάξεων που προβλέπει το άρθρο αυτό.

30 Η ερμηνεία αυτή είναι σύμφωνη με εκείνη που έδωσε το Δικαστήριο με την απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 1989, C-165/88, ORO Amsterdam Beheer en Concerto (Συλλογή 1989, σ. 4081), στο παλαιό άρθρο 32 της έκτης οδηγίας, το οποίο περιείχε, για τα μεταχειρισμένα αντικείμενα, μια μεταβατική διάταξη παρόμοια με εκείνη του άρθρου 17, παράγραφος 6. Πράγματι, στη σκέψη 24 της αποφάσεως αυτής, το Δικαστήριο δέχθηκε ότι, επί όσο χρόνο ο κοινοτικός νομοθέτης, μη έχοντας τηρήσει την προθεσμία που τάσσεται προς τούτο, δεν έχει παρέμβει, τα κράτη μέλη όφειλαν να περιορίζονται στην εφαρμογή του άρθρου 32 της έκτης οδηγίας, που επέτρεπε στα κράτη μέλη που εφάρμοζαν ειδικό καθεστώς ΦΠΑ για τα μεταχειρισμένα αντικείμενα απλώς και μόνο να το διατηρούν. Το άρθρο 32 της έκτης οδηγίας καταργήθηκε με την οδηγία 94/5/ΕΚ του Συμβουλίου, της 14ης Φεβρουαρίου 1994, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την

τροποποίηση της οδηγίας 77/388 — Ειδικό καθεστώς που εφαρμόζεται στα μεταχειρισμένα αγαθά και στα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας (ΕΕ L 60, σ. 16).

31 Όσον αφορά το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, στον κοινοτικό νομοθέτη εναπόκειται επίσης να θεσπίσει το κοινοτικό καθεστώς των εξαιρέσεων από το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ και να υλοποιήσει την προοδευτική εναρμόνιση των εθνικών νομοθεσιών στον τομέα του ΦΠΑ.

32 Επομένως, στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρούν τις εξαιρέσεις από το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που αναφέρονται στο δεύτερο εδάφιό του, ακόμη κι αν το Συμβούλιο δεν έχει καθορίσει, πριν από τη λήξη της περιόδου που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο, τις δαπάνες που δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ.

Επί των δικαστικών εξόδων

33 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η Δανική, η Ελληνική, η Γαλλική, η Ιρλανδική, η Φινλανδική και η Σουηδική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, 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 (έκτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διάταξη της 29ης Ιουλίου 1997 το Court of Appeal (England & Wales), αποφαίνεται:

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, επέτρεπε στα κράτη μέλη να εισαγάγουν ή να διατηρήσουν, το δε άρθρο 17, παράγραφος 6, 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, τους επιτρέπει να διατηρούν γενικές εξαιρέσεις από το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί της αγοράς αυτοκινήτων οχημάτων που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν από τον υποκείμενο στον φόρο για τους σκοπούς των φορολογητέων πράξεών του, ακόμη κι αν**

— τα οχήματα αυτά αποτελούν απαραίτητο μέσο για την άσκηση της δραστηριότητας του οικείου υποκειμένου στον φόρο ή

— τα οχήματα αυτά δεν μπορούν, σε μια συγκεκριμένη περίπτωση, να χρησιμοποιηθούν για ιδιωτικούς σκοπούς από τον οικείο υποκείμενο στον φόρο.

2) **Το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας 77/388 έχει την έννοια ότι τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρούν τις εξαιρέσεις από το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που αναφέρονται στο δεύτερο εδάφιό του, ακόμη κι αν το Συμβούλιο δεν έχει καθορίσει, πριν από τη λήξη της περιόδου που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο, τις δαπάνες που δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας.**

Hirsch Murray Schintgen

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 5 Οκτωβρίου 1999.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του έκτου τμήματος

P. J. G. Kapteyn