ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
F. G. JACOBS
της 2ας Μαρτίου 1989 *

Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Το Δικαστήριο επελήφθη της παρούσης υποθέσεως κατόπιν αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ [έκτης οδηγίας του Συμβουλίου (77/388/ΕΟΚ), 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]. Η υπόθεση αφορά τη φορολογική μεταχείριση αυτοκινήτου επιχειρήσεως, κατά το μέτρο που ο ιδιοκτήτης της επιχειρήσεως το χρησιμοποιούσε για τις προσωπικές του ανάγκες. Η δυσκολία της υποθέσεως οφείλεται στο γεγονός ότι το αυτοκίνητο πώλησε μεταχειρισμένο στον ιδιοκτήτη της επιχειρήσεως ιδιώτης μη υποκείμενος σε ΦΠΑ.

2. Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

« Στο φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

1. οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν·

2. οι εισαγωγές αγαθών. »

Το άρθρο 6 ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

« 1. Ως " παροχή υπηρεσιών " θεωρείται κάθε πράξη, η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5.

...

2. Εξομοιούνται προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας:

α) η χρησιμοποίηση αγαθού, το οποίο κατέχει η επιχείρηση, για τις ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στο φόρο ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, εφόσον το αγαθό αυτό δημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας·

β) ...

Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να παρεκκλίνουν από τις διατάξεις της παρούσης παραγράφου, υπό τον όρο ότι η παρέκκλιση αυτή δεν επιφέρει στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. »

3. Κατά το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ), της οδηγίας, το οποίο ορίζει τη βάση επιβολής του φόρου, « βάση επιβολής του φόρου είναι: ... για τις πράξεις που αναφέ-

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

ρονται στο άρθρο 6, παράγραφος 2, το ποσό των εξόδων των αναληφθέντων από τον υποκείμενο στο φόρο για την εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών ».

4. Στην περίπτωση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, η έκτη οδηγία έπρεπε να τεθεί σε εφαρμογή το αργότερο μέχρι την 1η Ιανουαρίου 1979 (άρθρο 1, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 78/583/ΕΟΚ· ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 96).

5. Το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο β), του γερμανικού νόμου του 1980 περί φόρου κύκλου εργασιών (« Umsatzsteuergesetz »), ορίζει, υπό τον τίτλο « φορολογητέες πράξεις », τα εξής: « Σε φόρο κύκλου εργασιών υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις: ... η ιδιοκατανάλωση στο έδαφος όπου επιβάλλεται ο φόρος. Ιδιοκατανάλωση υπάρχει όταν ένας επιχειρηματίας ... εκπληρώνει στο πλαίσιο της επιχειρήσεώς του " λοιπές παροχές ", όπως αυτές που περιγράφονται στο άρθρο 3, παράγραφος 9, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του. » Το άρθρο 3, παράγραφος 9, ορίζει, υπό τον τίτλο « παράδοση, λοιπές παροχές » τα εξής: « " λοιπές παροχές " είναι οι παροχές που δεν είναι παραδόσεις ».

6. Θα ήθελα να παρατηρήσω ότι οι διατάξεις του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο β), του γερμανικού νόμου είναι κατ' ουσίαν όμοιες με του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α), της οδηγίας, εκτός από μία εξαίρεση: η οδηγία εξαρτά τη φορολόγηση από την προϋπόθεση ότι ο ΦΠΑ επί των αγαθών για τα οποία πρόκειται μπορεί να εκπεσθεί, ενώ ο γερμανικός νόμος δεν θέτει αυτή την προϋπόθεση.

7. Ο Heinz Kühne, προσφεύγων της κύριας δίκης, είναι δικηγόρος. Αγόρασε μεταχειρισμένο αυτοκίνητο από ιδιώτη μη υποκείμενο σε ΦΠΑ. Το αυτοκίνητο χρησιμοποιήθηκε τόσο για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του όσο και για τις προσωπικές του ανάγκες. Το Finanzamt (οικονομική εφορία) München III, καθού της κύριας δίκης, έλαβε υπόψη, κατά τον υπολογισμό του φόρου κύκλου εργασιών του γραφείου του Kühne για το 1981, την ιδιόχρηση του αυτοκινήτου της επιχειρήσεως. Κατά της πράξεως επιβολής του φόρου ο Kühne υπέβαλε αίτηση θεραπείας, η οποία έγινε εν μέρει δεκτή από το Finanzamt, το οποίο μείωσε την κατ' εκτίμηση αξία της ιδιοχρήσεως του αυτοκινήτου της επιχειρήσεως από 40 σε 25 % του συνόλου της δαπάνης για το αυτοκίνητο, αντιστοίχως δε και το φόρο κύκλου εργασιών. Δεδομένου ότι κατά τα λοιπά η αίτηση απορρίφθηκε, ο Kühne άσκησε προσφυγή. Ισχυρίστηκε ότι η φορολόγηση της ιδιοχρήσεως έπρεπε να γίνει μόνο βάσει των εξόδων λειτουργίας του αυτοκινήτου και όχι της αποσβέσεως, διότι είχε αγοράσει το αυτοκίνητο από ιδιώτη, ο οποίος δεν μπορούσε να εκδώσει τιμολόγιο βάσει του οποίου θα ήταν δυνατή η έκπτωση του κατά το προηγούμενο στάδιο επιβληθέντος φόρου. Αν επιβαλλόταν και πάλι φόρος κύκλου εργασιών επί της κατ' αναλογίαν της ιδιοχρήσεως αποσβέσεως, μέσω της φορολογήσεως της ιδιοχρήσεως από τον Kühne, αυτό θα σήμαινε διπλή επιβολή φόρου κύκλου εργασιών, πράγμα που θα ήταν αντίθετο προς το σύστημα του φόρου.

8. Προκειμένου να επιλύσει την ενώπιόν του εκκρεμούσα διαφορά, το Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο) του Μονάχου υπέβαλε στο Δικαστήριο μια σειρά από προδικαστικά ερωτήματα, με Διάταξη της 9ης Δεκεμβρίου 1987, που πρωτοκολλήθηκε στη γραμματεία του Δικαστηρίου στις 16 Φεβρουαρίου 1988. Τα ερωτήματα αυτά είναι τα εξής:

« I — Πώς πρέπει να ερμηνευθεί το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ;

1) Η υποθετική δευτερεύουσα πρόταση "εφόσον το αγαθό αυτό εδημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας" σημαίνει ότι:

α) η φορολόγηση της ιδιοχρήσεως αποκλείεται μόνο στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο προηγουμένως καταβληθείς φόρος δεν μπορεί να εκπέσει επειδή το αγαθό χρησιμοποιείται στην επιχείρηση και για τη χρήση αυτή δεν επιβάλλεται φόρος (άρθρο 15, παράγραφος 2, του Umsatzsteuergesetz) ή επειδή χρησιμοποιείται για σκοπούς που δεν έχουν σχέση με τις φορολογούμενες πράξεις του επιχειρηματία (άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας), ή ότι

β) αποκλείεται και όταν ο προηγουμένως καταβληθείς φόρος δεν μπορούσε να εκπέσει για άλλους λόγους, παραδείγματος χάριν λόγω του ότι το αγαθό μεταβιβάστηκε από πρόσωπο που δεν είναι επιχειρηματίας;

Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ερώτημα 1, υπό β):

2) ένα αγαθό έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α), όταν ο υποκείμενος στο φόρο, μολονότι δεν μπορούσε να εκπέσει το φόρο προστιθεμένης αξίας για την παράδοση του αγαθού προς τον ίδιο, τον εξέπεσε για υπηρεσίες που του παρέσχον και τα αγαθά που του παρέδωσαν άλλοι επιχειρηματίες σε σχέση με τη διατήρηση (επισκευή, συντήρηση, κλπ.) ή για τη χρησιμοποίηση (καύσιμα, λιπαντικά, κλπ.) του αγαθού;

3) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο ερώτημα 2:

α) η μόνη παρέκκλιση που επιτρέπει το άρθρο 6, παράγραφος 2, εδάφιο 2, στα κράτη μέλη είναι να παραιτούνται πλήρως ή μερικώς από την επιβολή του φόρου επί της χρησιμοποιήσεως αγαθών, κατά την έννοια του εδαφίου 1, στοιχείο α), ή

β) έχουν και την ευχέρεια να επιβάλλουν φόρο επί της χρησιμοποιήσεως αυτής ανεξαρτήτως του αν το χρησιμοποιούμενο αγαθό έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας;

II — Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ερώτημα 3, υπό α):

1) μήπως ο γερμανός νομοθέτης δεν μετέφερε προσηκόντως στο εσωτερικό δίκαιο την έκτη οδηγία, αφού με το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο β), του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών του 1980 επιβάλλει φόρο επί της χρησιμοποιήσεως αγαθού της επιχειρήσεως, ακόμα και όταν το αγαθό αυτό δεν έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας;

Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ερώτημα 1:

2) μπορούν οι φορολογούμενοι να επικαλούνται ενώπιον των φορολογικών δικαστηρίων της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α), της έκτης οδη-

γίας, όπως έχει ερμηνευθεί από το Δικαστήριο;

III — Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στα ερωτήματα I, 1, υπό α), 2 ή 3, υπό β), ή σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στα ερωτήματα II, 1 ή 2:

πώς πρέπει να ερμηνευθεί το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ), της έκτης οδηγίας; Περιλαμβάνονται στα έξοδα όλες οι δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο υποκείμενος στο φόρο για την παροχή των υπηρεσιών ή μόνο το αντίτιμο — ή, ενδεχομένως, ένα μέρος του αντιτίμου — που κατέβαλε για τις παραδόσεις και τις παροχές υπηρεσιών που έχουν δημιουργήσει δικαίωμα για έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας; »

9. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η Επιτροπή, υπέρ του φορολογουμένου, και η Πορτογαλική Δημοκρατία, υπέρ των φορολογικών αρχών. Το βασικό επιχείρημα της Επιτροπής είναι ότι η φορολόγηση παροχής η οποία ήδη βαρύνεται με το εναπομένον μέρος του φόρου που δεν έχει εκπεσθεί σε προηγούμενο στάδιο της εμπορίας συνεπάγεται διπλή φορολόγηση, η οποία είναι αντίθετη προς το σύστημα του ΦΠΑ. Η διπλή αυτή φορολόγηση μπορεί να συμβεί όταν, όπως εν προκειμένω, ένα αγαθό έχει εξέλθει από το εμπορικό κύκλωμα επειδή το αγόρασε πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εν συνεχεία δε εισάγεται εκ νέου στο εμπορικό κύκλωμα, όταν το αγοράζει, μεταχειρισμένο, πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο που οφείλει να καταβάλει φόρο λόγω της κτήσεως του αγαθού χωρίς να μπορεί να εκπέσει τον κατά το προηγούμενο στάδιο επιβληθέντα επί της παροχής φόρο. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι ο εθνικός νόμος που οδηγεί σε διπλή φορολόγηση αντίκειται στην έκτη οδηγία.

10. Από την άλλη πλευρά, η Πορτογαλική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι ο βασικός κανόνας τον οποίο θέτει η έκτη οδηγία είναι ότι δεν μπορεί να γίνει έκπτωση όταν δεν υπάρχει φορολογητέα πράξη, όπως σε περίπτωση κατά την οποία τα αγαθά μεταβιβάζονται από πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο. Το προβαλλόμενο επιχείρημα είναι κατ' ουσία ότι σε μια τέτοια περίπτωση δεν ανακύπτει ζήτημα δυνατότητας εκπτώσεως και ότι η ερμηνεία αυτή οδηγεί, στην πραγματικότητα, σε ορισμένες περιπτώσεις, σε « συγκεκαλυμμένη φορολόγηση », παρόλο που αυτό σημαίνει διπλή φορολόγηση αντίθετη προς το πνεύμα του συστήματος του ΦΠΑ. Το σύστημα αυτό είναι το καθιερούμενο με την έκτη οδηγία, ιδίως με το άρθρο 17, παράγραφος 2, η δε οδηγία δεν ασχολείται με τη συγκεκαλυμμένη φορολόγηση. Το γεγονός ότι θεωρήθηκε απαραίτητη η έκδοση χωριστής οδηγίας που να ρυθμίζει την περίπτωση των μεταχειρισμένων αγαθών δείχνει ότι αυτός είναι ο βασικός κανόνας. Η κυβέρνηση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, η οποία δεν κατέθεσε μεν γραπτές παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου, εκπροσωπήθηκε όμως κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, συμφωνεί ρητώς με τη συλλογιστική της πορτογαλικής κυβερνήσεως και υποστηρίζει ότι, παρόλο που ένα τέτοιο φορολογικό σύστημα έχει ως συνέπεια διπλή φορολόγηση αντίθετη προς το σύστημα του ΦΠΑ, επιβάλλεται, επί του παρόντος, η ανοχή αυτής της διπλής φορολογήσεως, διότι το σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας στην Κοινότητα δεν έχει ακόμα εναρμονιστεί πλήρως.

11. Καταρχάς, πρέπει να διευκρινιστεί ότι ο επίμαχος φόρος, καίτοι οφείλεται σε σχέση με ένα αυτοκίνητο, επιβάλλεται όχι επί παραδόσεως αγαθών αλλά επί παροχής υπηρεσιών, υπό τη μορφή της χρησιμοποιήσεως αυτοκινήτου επιχειρήσεως για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση. Η έκφραση « χρησιμοποίηση του αυτοκινήτου » εξυπηρετεί την έμμεση αναφορά στη φύση της παροχής: το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α), αναφέρεται ρητώς

στη « χρησιμοποίηση αγαθού ». Δεύτερον, δεν υπάρχει στην πραγματικότητα καμία πράξη προς την οποία να συνδέεται η επιβάρυνση: η επιχείρηση δεν πραγματοποιεί κέρδος, χρήματα δεν αλλάζουν χέρια, δεν εκδίδεται τιμολόγιο. Τόσο βάσει της οδηγίας, όσο και βάσει του γερμανικού νόμου, υπάρχει απλώς παροχή υπηρεσιών κατά πλάσμα δικαίου. Έτσι, το άρθρο 6, παράγραφος 2, της οδηγίας ορίζει ότι οι περιπτώσεις που απαριθμεί « εξομοιούνται προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας ». Η διάταξη περί εξομοιώσεως περιελήφθη στην οδηγία με σκοπό να μην είναι δυνατόν ένα πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο, το οποίο έχει εκπέσει τον κατά το προηγούμενο στάδιο επιβληθέντα επί του αγαθού φόρου, να θέτει κατ' ουσία το αγαθό στη διάθεση του τελικού καταναλωτή χωρίς καταβολή φόρου. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση που συνόδευε την πρόταση της έκτης οδηγίας (*Bulletin of the European Communities*, Supplement 11/73, σ. 11), κατά τη διάταξη αυτή « ο φόρος επιβάλλεται μόνον εάν ο κατά το προηγούμενο στάδιο επιβληθείς επί των αγαθών φόρος μπορεί να εκπεσθεί, τούτο δε προκειμένου να αποφευχθεί η μη επιβολή φόρου ».

12. Το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α), της οδηγίας εφαρμόζεται μόνον « εφόσον το αγαθό αυτό δημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας ». Όταν μια υπηρεσία όπως η χρησιμοποίηση αυτοκινήτου παρέχεται από υποκείμενο στο φόρο ο οποίος έχει αγοράσει το αυτοκίνητο από άλλον υποκείμενο στο φόρο κατά το συνήθη τρόπο, ο ΦΠΑ περιλαμβάνεται στην τιμή αγοράς και ο αγοραστής μπορεί να τον εκπέσει, άρα πληρούται η προϋπόθεση του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α). Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή η χρησιμοποίηση του αυτοκινήτου υπόκειται σε φόρο. Όταν όμως δεν μπορεί να εκπεσθεί ο κατά το προηγούμενο στάδιο επιβληθείς φόρος, επειδή ο υποκείμενος στο φόρο έχει αγοράσει το αγαθό για το οποίο πρόκειται μεταχειρισμένο από πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, τότε ανακύπτει το ζήτημα αν πληρούται η προϋπόθεση αυτή. Αυτό είναι το πρόβλημα που θέτει το πρώτο από τα προδικαστικά ερωτήματα της παρούσης υποθέσεως.

13. Κατά τη γνώμη μου, ως φόρος προστιθεμένης αξίας κατά την έννοια της φράσεως « εφόσον το αγαθό αυτό δημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας » νοείται ο συνολικός ΦΠΑ που έχει συσσωρευθεί κατά τα διάφορα στάδια εμπορίας και έχει ενσωματωθεί στην τιμή του αγαθού. Ο όρος « έκπτωση » στη φράση αυτή πρέπει να εξετάζεται υπό το φως των διατάξεων της έκτης οδηγίας περί εκπτώσεων, οι οποίες περιλαμβανονται στον τίτλο XI (άρθρα 17 έως 20)· επομένως, το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α), πρέπει να θεωρηθεί ότι έχει την εξής έννοια: « εφόσον το αγαθό αυτό δημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 της παρούσης οδηγίας ». Όπως έκρινε το Δικαστήριο στην υπόθεση 268/83 (Rompelman κατά Minister van Financiën, Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 19), « το σύστημα των εκπτώσεων αποβλέπει στο να ανακουφίζεται εντελώς ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ ». Πρέπει να προσδοθεί η προσήκουσα σημασία στη φράση « εφόσον το αγαθό αυτό δημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας », η οποία πρέπει να ερμηνευθεί υπό το φως του σκοπού αυτού, και επομένως θεωρώ ότι πρέπει να απορριφθεί ο ισχυρισμός της κυβερνήσεως της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας ότι η επιβολή του φόρου δεν εξαρτάται από την ύπαρξη ή όχι εκπτώσεως. Η πορτογαλική κυβέρνηση υποστηρίζει — αν αντιλαμβάνομαι καλώς — ότι, εφόσον το αγαθό μεταπωλείται από μη υποκείμενο στο φόρο, η περίπτωση βρίσκεται εξ ολοκλήρου εκτός του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 17,

διότι εξ ορισμού η πράξη δεν είναι φορολογητέα πράξη και κατά συνέπεια δεν έχει καμία σημασία αν υπάρχει η δυνατότητα εκπτώσεως την οποία προβλέπει το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α). Νομίζω ότι το επιχείρημα αυτό πρέπει να απορριφθεί, διότι η ερμηνεία αυτή θα σήμαινε σημαντικό περιορισμό του άρθρου 6, ο οποίος ουδόλως μπορεί να στηριχθεί στο γράμμα του: η φράση « ολική ή μερική έκπτωση » στο άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α), είναι ευρέως διατυπωμένη και δεν έχει σκοπό να αποκλείσει καμία κατηγορία πράξεων. Κατά τη γνώμη μου, τα άρθρα 17 και 18, ορθώς ερμηνευόμενα, πρέπει οπωσδήποτε να εφαρμοσθούν και το πρόβλημα είναι αν η πράξη για την οποία πρόκειται (η αγορά μεταχειρισμένου αυτοκινήτου το οποίο πωλεί μη υποκείμενος στο φόρο) δημιούργησε ή όχι δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου σύμφωνα με τα άρθρα αυτά. Κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, ο υποκείμενος στο φόρο δικαιούται να εκπέσει, μεταξύ άλλων, το φόρο προστιθεμένης αξίας που καταβλήθηκε για αγαθά τα οποία « του παρεδόθησαν ... από άλλον υποκείμενο στο φόρο ». Εντούτοις δεν προβλέπονται εκπτώσεις για αγαθά παραδιδόμενα από μη υποκείμενο στο φόρο, όπως ένα αυτοκίνητο το οποίο πωλεί μεταχειρισμένο ιδιώτης. Περαιτέρω, προκειμένου να ασκήσει το εν λόγω δικαίωμα προς έκπτωση, ο υποκείμενος στο φόρο πρέπει, κατά το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο α), να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο να έχει εκδοθεί σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 3. Το εθνικό δικαστήριο διαπίστωσε ότι εν προκειμένω ο φορολογούμενος δεν ήταν σε θέση να λάβει τέτοιο τιμολόγιο για το εν λόγω αυτοκίνητο. Κατά συνέπεια, ο ΦΠΑ επί αυτοκινήτου όπως το εν λόγω δεν μπορεί να εκπεσθεί.

14. Από τα ανωτέρω έπεται, κατά τη γνώμη μου, ότι η προϋπόθεση της εκπτώσεως, την οποία προβλέπει το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α), δεν πληρούται, πράγμα που σημαίνει ότι, καταρχήν, η ιδιόχρηση αυτοκινήτου όπως στην προκειμένη περίπτωση δεν εμπίπτει στο άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α), που εξομοιώνει την ιδιόχρηση προς φορολογητέα παροχή υπηρεσιών. Το συμπέρασμα αυτό είναι σύμφωνο προς το σκοπό της εν λόγω διατάξεως, ο οποίος συνίσταται στην αποφυγή της μη φορολογήσεως, καθόσον δεν υπάρχει κίνδυνος μη φορολογήσεως όταν, όπως εν προκειμένω, το αγαθό βαρύνεται με τον ΦΠΑ που έχει συσσωρευθεί σε προηγούμενα στάδια εμπορίας και ο υποκείμενος στο φόρο δεν μπορεί να εκπέσει αυτόν τον ΦΠΑ.

15. Διαφορετικά απ' ό,τι συμβαίνει στην περίπτωση απλούστερων αγαθών, το αυτοκίνητο μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο με καύσιμα και λιπαντικά· χρειάζεται επίσης τακτική επισκευή και συντήρηση. Αν υποτεθεί ότι ο ΦΠΑ επί των καυσίμων, των λιπαντικών, των επισκευών, της συντηρήσεως, κλπ. του αυτοκινήτου μπορεί να εκπεσθεί, ανακύπτει το περαιτέρω ερώτημα αν αυτό σημαίνει ότι είναι δυνατή η « μερική έκπτωση », κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α), του ΦΠΑ που βαρύνει το ίδιο το αυτοκίνητο, οπότε φορολογείται και η ίδια η χρησιμοποίηση του αυτοκινήτου κατά τη διάταξη αυτή (ερώτημα I, σημείο 2).

16. Καίτοι δεν αναφέρεται ρητά στη Διάταξη περί παραπομπής, συνάγεται εμμέσως από αυτή — εν πάση δε περιπτώσει φαίνεται πιθανότατο — ότι τα διάφορα αγαθά και οι διάφορες υπηρεσίες που παρέχονταν σε σχέση με την εκμετάλλευση του αυτοκινήτου προέρχονταν — αντίθετα από ό,τι είχε συμβεί με το ίδιο το αυτκίνητο — από υποκειμένους στο φόρο, που ήταν σε θέση να εκδίδουν τιμολόγια, βάσει των οποίων θα ήταν δυνατή η έκπτωση του κατά το προηγούμενο στάδιο επιβληθέντος φόρου. Στην περίπτωση αυτή, η προϋπόθεση της δυνατότητας « μερικής ή ολικής εκπτώσεως » του φόρου θα επληρούτο όσον αφορά τις πράξεις αυτές, με αποτέλεσμα ότι, παρόλο που δεν θα ήταν δυνατή η φορολόγηση της χρήσεως του αυτοκινήτου, τα αγαθά που παραδόθηκαν και οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε σχέση με την εκμετάλλευση του αυτοκινήτου θα υπέκειντο στο φόρο βάσει του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α), εκτός αν υπέκειντο στο φόρο βάσει του άρθρου 5, παράγραφος 6, το οποίο επιβάλλει ανάλογη

φορολογική επιβάρυνση στις παραδόσεις αγαθών, υπό την ίδια προϋπόθεση όσον αφορά τη δυνατότητα εκπτώσεως.

17. Καθόσον αυτές οι παραδόσεις αγαθών και αυτές οι παροχές υπηρεσιών πρέπει να φορολογηθούν κατ' εφαρμογή των άρθρων 5, παράγραφος 6, ή 6, παράγραφος 2, στοιχείο α), η βάση επιβολής του φόρου διέπεται από την οδηγία, ιδίως δε από το άρθρο 11. Εντούτοις, το γεγονός — εάν είναι γεγονός — ότι οι πράξεις αυτές υπόκεινται στο φόρο είναι ανεξάρτητο από τη φορολογική μεταχείριση του ίδιου του αυτοκινήτου και δεν αρκεί ώστε η ιδιόχρηση του αυτοκινήτου να υπαχθεί στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α).

18. Αν η ανωτέρω ανάλυση οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η χρησιμοποίηση του αυτοκινήτου δεν υπόκειται στο φόρο βάσει της οδηγίας και ότι ο φόρος μπορεί να επιβληθεί μόνον επί των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν σε σχέση με την εκμετάλλευση του αυτοκινήτου και ως προς τις οποίες ο υποκείμενος στο φόρο είχε δικαίωμα να εκπέσει τον κατά το προηγούμενο στάδιο επιβληθέντα φόρο, τότε λύεται το πρόβλημα της φορολογήσεως της ιδιοχρήσεως κατά τρόπο που δεν οδηγεί ούτε σε σωρευτική επιβολή ΦΠΑ ούτε σε μη φορολογούμενη τελική κατανάλωση. Επομένως, το αποτέλεσμα αυτό θα ήταν απολύτως σύμφωνο προς το σύστημα του φόρου.

19. Εν συνεχεία, ανακύπτει το ζήτημα τι συνέπειες έχει το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 6, παράγραφος 2, κατά το οποίο « τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να παρεκκλίνουν από τις διατάξεις της παρούσης παραγράφου, υπό τον όρο ότι η παρέκκλιση αυτή δεν επιφέρει στρεβλώσεις του ανταγωνισμού » (αυτό είναι το αντικείμενο του ερωτήματος I, σημείο 3). Το παραπέμπον δικαστήριο διατύπωσε αμφιβολίες ως προς το αν η διάταξη αυτή παρέχει στο νομοθέτη του οικείου κράτους μέλους την ευχέρεια να εισάγει παρεκκλίσεις μόνον υπέρ του υποκειμένου στο φόρο εξαιρώντας εν όλω ή εν μέρει της φορολογήσεως τη χρησιμοποίηση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α), ή αν επιτρέπει και παρεκκλίσεις εις βάρος του υποκειμένου στο φόρο, αν επιτρέπει δηλαδή τη φορολόγηση αυτής της χρησιμοποιήσεως ανεξαρτήτως του αν τα αγαθά αυτά δημιούργησαν δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του ΦΠΑ.

20. Κατά τη γνώμη μου, επειδή εισάγει εξαίρεση, το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρέπει να ερμηνευθεί στενά, ο δε σκοπός της οδηγίας, ο οποίος συνίσταται στην εναρμόνιση των νομοθεσιών, επιβάλλει τη συσταλτική ερμηνεία των παρεχομένων στα κράτη μέλη δυνατοτήτων παρεκκλίσεως (βλέπε υπόθεση 249/84, Profant, Συλλογή 1985, σσ. 3237, ιδίως 3257 έως 3258, σκέψη 25). Επομένως, πρέπει να υιοθετηθεί η στενότερη από τις δύο δυνατές ερμηνείες τις οποίες προτείνει το εθνικό δικαστήριο, δηλαδή ότι τα κράτη μέλη μπορούν να παρεκκλίνουν από τις εν λόγω διατάξεις μόνον εξαιρώντας της φορολογήσεως τη χρησιμοποίηση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α).

21. Ακόμα και αν το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 6, παράγραφος 2, ερμηνευόταν υπό την έννοια ότι επιτρέπει στα κράτη μέλη να επιβάλλουν φόρο βάσει του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α), ανεξαρτήτως του αν το αγαθό δημιούργησε ή όχι δικαίωμα προς μερική ή ολική έκπτωση του ΦΠΑ, η άσκηση της ευχέρειας αυτής θα υπέκειτο πάντοτε στην προϋπόθεση ότι η φορολόγηση « δεν επιφέρει στρεβλώσεις του ανταγωνισμού ». Σχετικώς, το Δικαστήριο έχει δεχθεί (στην υπόθεση

16/84, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, Συλλογή 1985, σσ. 2355, ιδίως 2371, σκέψη 18, και στην υπόθεση 17/84, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, Συλλογή 1985, σ. 2375, ιδίως σ. 2380, σκέψη 14), ότι « τα μεταχειρισμένα πράγματα που επανεισάγονται στο εμπορικό κύκλωμα φορολογούνται για δεύτερη φορά, ενώ τα μεταχειρισμένα πράγματα που περνούν απευθείας από τον έναν καταναλωτή στον άλλο εξακολουθούν να επιβαρύνονται μόνο με το φόρο που επιβλήθηκε κατά την πρώτη πώληση σε μη υποκείμενο σε φόρο καταναλωτή. Ιδίως στην περίπτωση υψηλού συντελεστή ΦΠΑ, η διαφορετική αυτή μεταχείριση έχει ως συνέπεια να νοθεύει τον ανταγωνισμό μεταξύ απευθείας πωλήσεων από τον έναν καταναλωτή στον άλλο και συναλλαγών μέσω του κανονικού εμπορικού κυκλώματος και πλήττει έτσι τομείς του εμπορίου για τους οποίους οι συναλλαγές που αφορούν μεταχειρισμένα πράγματα ενέχουν ιδιαίτερη σημασία, όπως συμβαίνει ιδίως με το εμπόριο αυτοκινήτων. » Σύμφωνα με την αντίληψη αυτή περί στρεβλώσεως του ανταγωνισμού, αν ένα κράτος μέλος παρεκκλίνει από την προϋπόθεση του εκπτωσίμου την οποία προβλέπει το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α), επιβάλλοντας φόρο επί των μεταχειρισμένων αγαθών για τα οποία δεν μπορεί να εκπεσθεί ο ΦΠΑ, το κράτος αυτό νοθεύει τον ανταγωνισμό. Κατά συνέπεια, νομίζω ότι η προϋπόθεση που θέτει το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 6, παράγραφος 2, απαγορεύει στα κράτη μέλη να επιβάλλουν ΦΠΑ επί της χρησιμοποιήσεως αγαθού κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α), όταν πρόκειται για μεταχειρισμένο αγαθό το οποίο πώλησε πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο.

22. Όσον αφορά τα μεταχειρισμένα αγαθά, πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη το άρθρο 32, καίτοι το εθνικό δικαστήριο δεν υπέβαλε σχετικό ερώτημα. Φαίνεται ότι, όταν εξέδωσε την έκτη οδηγία, το Συμβούλιο δεν ήταν σε θέση να καταλήξει σε συμφωνία επί ενός φορολογικού συστήματος για τα μεταχειρισμένα αγαθά· οι προτάσεις της Επιτροπής σχετικά με το σύστημα αυτό αναπτύσσονται και εξηγούνται στο *Bulletin of the European Communities* (Supplement 11/73, σσ. 23 έως 24 και 50). Όσον αφορά τα μεταχειρισμένα αγαθά, το άρθρο 32 της οδηγίας ορίζει τα εξής:

« Το Συμβούλιο, προτάσει της Επιτροπής, θα θεσπίσει ομοφώνως, προ της 31ης Δεκεμβρίου 1977, το κοινοτικό καθεστώς φορολογίας των μεταχειρισμένων αντικειμένων, καθώς και των αντικειμένων τέχνης, αρχαιολογικών αντικειμένων και των αντικειμένων για συλλογές.

Μέχρι να τεθεί σε εφαρμογή το κοινοτικό αυτό καθεστώς, τα κράτη μέλη, τα οποία κατά το χρόνο ενάρξεως ισχύος της παρούσης οδηγίας εφαρμόζουν ειδικό καθεστώς για τα ανωτέρω αντικείμενα, δύνανται να διατηρήσουν το καθεστώς αυτό. »

23. Εντούτοις, το Συμβούλιο παρέλειψε να εκδώσει οδηγία σχετικά με τα μεταχειρισμένα αγαθά, μολονότι η Επιτροπή υπέβαλε πρόταση τον Ιανουάριο του 1978 (OJ 1978, C 26, σ. 2), την οποία τροποποίησε το 1979 (OJ 1979, C 136, σ. 8) και απέσυρε, κατά τα φαινόμενα, το Νοέμβριο του 1987. Η Επιτροπή ετοίμασε, όπως φαίνεται, προσφάτως νέα πρόταση οδηγίας επί του θέματος αυτού [COM(88) 846 τελ., ΕΕ 1989, C 76, σ. 10]. Επί του παρόντος, επομένως, οι κοινοτικοί κανόνες περί φορολογικής μεταχειρίσεως των μεταχειρισμένων αγαθών από άποψη ΦΠΑ είναι ατελείς.

24. Τρία θα μπορούσαν να είναι τα πιθανά αποτελέσματα του άρθρου 32. Πρώτον, μπορεί να υποστηριχθεί ότι τα μεταχειρισμένα αγαθά

αποτελούν τελείως χωριστή κατηγορία, εξαιρούμενη εντελώς του πεδίου εφαρμογής της έκτης οδηγίας. Από τη ρητή διατύπωση, ωστόσο, του άρθρου 32 δεν προκύπτει τέτοια εξαίρεση. Το άρθρο αυτό επιβάλλει απλώς στον κοινοτικό νομοθέτη την υποχρέωση να θεσπίσει κοινοτικό σύστημα για τα αγαθά αυτά. Αν συναγόταν το συμπέρασμα ότι η διάταξη αυτή εξαιρεί τα μεταχειρισμένα αγαθά από το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας μέχρις ότου θεσπισθεί το σύστημα αυτό, θα δημιουργούνταν ο κίνδυνος η οδηγία να παραμείνει εν μέρει νεκρό γράμμα, ιδίως όταν — όπως εν προκειμένω — ο κοινοτικός νομοθέτης αδρανεί επί μακρό χρόνο μετά την εκπνοή της τασσομένης προθεσμίας. Ορθότερη — και πιο σύμφωνη με την πρακτική αποτελεσματικότητα της οδηγίας — είναι η άποψη ότι, υπό την επιφύλαξη μόνο του δευτέρου εδαφίου του άρθρου 32, επί του οποίου θα επανέλθω κατωτέρω, η οδηγία εφαρμόζεται επί των μεταχειρισμένων αγαθών, κατά το μέτρο που είναι δυνατή η εφαρμογή των διατάξεών της, μέχρις ότου ο κοινοτικός νομοθέτης θεσπίσει κοινοτικό φορολογικό σύστημα για τα μεταχειρισμένα αγαθά. Σύμφωνα με την άποψη αυτή, το πρώτο εδάφιο του άρθρου 32 δεν έχει καμία απολύτως σημασία για τις υποθέσεις που αφορούν μεταχειρισμένα αγαθά.

25. Δεύτερον, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι το άρθρο 32 εφαρμόζεται επί των περιπτώσεων που αφορούν παράδοση μεταχειρισμένων αγαθών, όχι όμως επί των περιπτώσεων που αφορούν παροχή υπηρεσιών, κατά συνέπεια δε ότι δεν εφαρμόζεται εν προκειμένω. Την άποψη αυτή υποστηρίζουν τόσο η Επιτροπη, όσο και η γερμανική κυβέρνηση. Η εν λόγω άποψη συμβαδίζει με το γεγονός ότι η πρόταση του 1978 και η τροποποίησή της του 1979, καθώς και η τελευταία πρόταση της Επιτροπής σχετικά με την έκδοση οδηγίας για τη φορολόγηση των μεταχειρισμένων αγαθών, αφορούν μόνο τις παραδόσεις αγαθών και όχι την παροχή υπηρεσιών. Δεν θεωρώ, πάντως, ότι χρειάζεται να διατυπώσω οριστική άποψη επί του επιχειρήματος αυτού.

26. Τρίτον, όπως παρατήρησα ήδη, το Συμβούλιο δεν έχει ακόμα συμμορφωθεί προς την υποχρέωση θεσπίσεως κοινοτικού φορολογικού συστήματος για τα μεταχειρισμένα αγαθά, την οποία προβλέπει το άρθρο 32. Επομένως, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο του άρθρου αυτού, εξακολουθεί να ισχύει ότι « τα κράτη μέλη τα οποία κατά το χρόνο ενάρξεως ισχύος της παρούσης οδηγίας εφαρμόζουν ειδικό καθεστώς για τα ανωτέρω αντικείμενα δύνανται να διατηρήσουν το καθεστώς αυτό »· και τότε τίθεται το ερώτημα αν ορισμένες ρυθμίσεις, όπως οι γερμανικές διατάξεις τις οποίες αφορά η προκειμένη υπόθεση, επιτρέπονται ως « ειδικό καθεστώς » κατά τη διάταξη αυτή. Το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο β), ή το άρθρο 3, παράγραφος 9, του γερμανικού νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών δεν φαίνεται να περιέχουν καμία ειδική αναφορά στα μεταχειρισμένα αγαθά. Τα άρθρα αυτά είναι διατυπωμένα τελείως γενικά. Δεν φαίνεται δυνατόν, ακόμα και με την πιο ακραία ερμηνεία, να θεωρηθεί μια διάταξη εσωτερικού δικαίου με τελείως γενική διατύπωση και χωρίς καμία αναφορά στα μεταχειρισμένα αγαθά ότι προβλέπει « ειδικό καθεστώς » για τα μεταχειρισμένα αγαθά. Επομένως, κατά τη γνώμη μου, οι διατάξεις αυτές δεν επιτρέπονται ως « ειδικό καθεστώς » κατά το άρθρο 32. Κατόπιν τούτου, δεν ανακύπτει το περαιτέρω ερώτημα αν οι γερμανικές διατάξεις εφαρμόζονταν « κατά το χρόνο ενάρξεως ισχύος » της έκτης οδηγίας.

27. Επομένως, και οι τρεις ανωτέρω απόψεις οδηγούν στο συμπέρασμα ότι το άρθρο 32 δεν επηρεάζει την έκβαση της παρούσης υποθέσεως.

28. Κατόπιν των απαντήσεων που πρότεινα να δοθούν στο ερώτημα I, πρέπει να εξετασθεί το ερώτημα II. Στο ερώτημα II, σημείο 1, σχετικά με το αν η γερμανική νομοθεσία συμβιβάζεται προς το κοινοτικό δίκαιο, δεν μπορεί, λόγω της διατυπώσεώς του, να δοθεί απάντηση με προδικαστική απόφαση. Τέτοιου είδους ζητήματα μπορούν να αποτελούν το αντικείμενο προσφυγής λόγω παραβάσεως κατά το άρθρο 169 της Συνθήκης ΕΟΚ· βάσει του άρθρου 177 όμως, το Δικαστήριο μπορεί να αποφαίνεται μόνον επί της ερμηνείας ή του κύρους των κοινοτικών μέτρων.

29. Αν το εθνικό δικαστήριο, κατά την εφαρμογή της προδικαστικής αποφάσεως, διαπιστώσει ότι η επίμαχη εθνική διάταξη είναι ασυμβίβαστη προς την κοινοτική διάταξη, όπως αυτή ερμηνεύεται με την προδικαστική απόφαση, πρέπει να εφαρμόσει την κοινοτική διάταξη αντί της εθνικής διατάξεως, εφόσον η πρώτη ισχύει άμεσα: υπόθεση 106/77, Amministrazione delle Finanze dello Stato κατά Simmenthal, ECR 1978, σ. 629. Σχετικώς, πρέπει να εξεταστεί αν ισχύει άμεσα το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α), της οδηγίας, πράγμα που ερωτάται με το ερώτημα II, σημείο 2.

30. Η πορτογαλική κυβέρνηση δεν κατέθεσε παρατηρήσεις επί του ζητήματος αυτού. Η κυβέρνηση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας θεωρεί ότι η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται απευθείας, ενώ η Επιτροπή υποστηρίζει το αντίθετο· και οι δύο στηρίζονται στη σχετική νομολογία του Δικαστηρίου.

31. Για να εφαρμόζεται απευθείας μια τέτοια διάταξη, πρέπει να είναι επαρκώς ακριβής και να μην εξαρτάται από αιρέσεις (βλέπε, ειδικώς, υπόθεση 8/81, Becker κατά Finanzamt Münster-Innenstadt, Συλλογή 1982, σσ. 53, ιδίως 70 και επόμενες). Νομίζω ότι η προβλεπόμενη στο άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α), δυνατότητα εκπτώσεως είναι επαρκώς σαφής και απλή, ώστε να ανταποκρίνεται στο πρώτο κριτήριο. Το εθνικό δικαστήριο δεν θα δυσκολευτεί κατά την εφαρμογή του. Όσον αφορά το δεύτερο κριτήριο, πρέπει να εξεταστούν δύο στοιχεία. Πρώτον, γεννάται το ερώτημα αν το άρθρο 32 αναστέλλει την εφαρμογή του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α), επί των μεταχειρισμένων αγαθών. Δεν περιέχει καμία γενική διάταξη σχετικά, αλλά μόνο μια ειδική εξαίρεση, και για τους λόγους που ήδη εξέθεσα θεωρώ ότι η εξαίρεση αυτή δεν εφαρμόζεται εν προκειμένω. Κατά τη γνώμη μου, επομένως, το άρθρο 32 δεν συνεπάγεται ότι το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α), « εξαρτάται από αίρεση », ώστε να εμποδίζει την άμεση ισχύ του. Δεύτερον, το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 6, παράγραφος 2, παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να παρεκκλίνουν, εφόσον το κρίνουν σκόπιμο, από τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου, θα μπορούσε δε να τεθεί το ερώτημα αν κατόπιν αυτού το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α), « εξαρτάται από αίρεση » και επομένως αποκλείεται η άμεση ισχύς του. Για τους προεκτεθέντες λόγους, θεωρώ ότι η εξαίρεση του δευτέρου εδαφίου του άρθρου 6, παράγραφος 2, δεν εφαρμόζεται επί της προϋποθέσεως της δυνατότητας εκπτώσεως που τίθεται στο στοιχείο α) της ίδιας διατάξεως, αλλ' ότι επιτρέπει απλώς στα κράτη μέλη να μην επιβάλλουν φόρο επί της ιδιοχρήσεως αγαθού κατά το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α). Σύμφωνα με την άποψη αυτή, το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 6, παράγραφος 2, δεν επιβάλλει τη συνδρομή κάποιας προϋποθέσεως πριν τεθεί ζήτημα πληρώσεως της προϋποθέσεως για τη δυνατότητα εκπτώσεως. Κατά συνέπεια, είμαι της γνώμης ότι το άρθρο 6, παράγραφος 2,

στοιχείο α), της οδηγίας μπορεί να έχει άμεση ισχύ.

32. Ενόψει των προεκτεθέντων, παρέλκει η απάντηση του ερωτήματος III. Για την περίπτωση που γίνει τυχόν δεκτή διαφορετική άποψη, θα ήθελα να προσθέσω ότι, για τους προεκτεθέντες λόγους, θεωρώ ότι η ιδιόχρηση του αυτοκινήτου, αφενός, και οι παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που είναι απαραίτητες για τη λειτουργία του αυτοκινήτου, όπως καύσιμα, λιπαντικά, επισκευές και συντήρηση, αφετέρου, πρέπει να αντιμετωπίζονται χωριστά από φορολογική άποψη και δεν επιτρέπεται η ενιαία ρύθμισή τους κατ' εφαρμογή του άρθρου 11 της οδηγίας.

33. Κατά συνέπεια, στα προεκτεθέντα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να δοθεί η εξής απάντηση:

« 1) Το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α), της έκτης οδηγίας αποκλείει τη φορολόγηση της ιδιοχρήσεως αγαθού που περιλαμβάνεται στην περιουσία επιχειρήσεως, όταν δεν είναι δυνατή η έκπτωση του κατά το προηγούμενο στάδιο επιβληθέντος επί του αγαθού αυτού φόρου, επειδή το αγαθό αυτό έχει μεταβιβαστεί από πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο.

2) Το γεγονός ότι ο υποκείμενος στο φόρο, μολονότι δεν μπορεί μεν να εκπέσει τον ΦΠΑ για τις παραδόσεις αγαθών που έγιναν προς αυτόν, μπορεί όμως να εκπέσει τον ΦΠΑ για άλλες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών προς αυτόν, στις οποίες έχουν προβεί άλλα πρόσωπα υποκείμενα στο φόρο σχετικά τη συντήρηση ή τη χρησιμοποίηση των αγαθών, αυτό δεν έχει ως συνέπεια ότι τα πρώτα αγαθά δημιούργησαν δικαίωμα μερικής εκπτώσεως του ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α), της έκτης οδηγίας.

3) Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 6 της έκτης οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να παρεκκλίνουν από τις διατάξεις του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α), της οδηγίας μόνον υπό την έννοια της μη φορολογήσεως ή της μερικής μόνο φορολογήσεως της χρησιμοποιήσεως αγαθών κατά το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α).

4) Ο υποκείμενος στο φόρο μπορεί να επικαλείται το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α), της έκτης οδηγίας ενώπιον των δικαστηρίων των κρατών μελών. »