ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 8ης Ιανουαρίου 2002 *

Στην υπόθεση C-409/99,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Verwaltungsgerichtshof (Αυστρία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο των διαφορών που εκκρεμούν ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhandgmb H

και

Finanzlandesdirektion für Steiermark

και μεταξύ

Michael Stadler

και

Finanzlandesdirektion für Vorarlberg,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφοι 6 και 7, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

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 (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann, πρόεδρο τμήματος, A. La Pergola, L. Sevón (εισηγητή), M. Wathelet και C. W. A. Timmermans, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: L. A. Geelhoed
γραμματέας: D. Louterman-Hubeau, προϊσταμένη τμήματος,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον A. Längle,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους E. Traversa και K. Gross,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Αυστριακής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τους H. Dossi και A. Längle, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον K. Gross, κατά τη συνεδρίαση της 5ης Ιουλίου 2001,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 4ης Οκτωβρίου 2001,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 22ας Σεπτεμβρίου 1999 που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 26 Οκτωβρίου 1999, το Verwaltungsgerichtshof υπέβαλε, βάσει του άρθρου 234 ΕΚ, δύο προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφοι 6 και 7, 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 δύο δικών, αφενός, μεταξύ της εταιρίας Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhandgmb H (στος εξής: Metropol) και της υπηρεσίας Finanzlandesdirektion für Steiermark και, αφετέρου, μεταξύ του M. Stadler και της Finanzlandesdirektion für Vorarlberg, σχετικά με το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) για τη χρήση επί των εισροών ενός οχήματος Pontiac TransSport και ενός οχήματος Fiat Ulysse.

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Το άρθρο 2, δεύτερο εδάφιο, της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3, στο εξής: πρώτη οδηγία), ορίζει ότι «σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθεμένης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επεβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή».

4 Το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας υποβάλλει στον ΦΠΑ τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν.

5 Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, που έχει τον τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση», ορίζει στην παράγραφο 2, στοιχείο α', ότι «[κ]ατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο για τον οποίο είναι υπόχρεος [...] τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο».

6 Το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Το αργότερο προ της παρόδου τεσσάρων ετών από την έναρξη της ισχύος της παρούσης οδηγίας, το Συμβούλιο προτάσει της Επιτροπής καθορίζει ομοφώνως τις δαπάνες, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθεμένης

αξίας. Οπωσδήποτε θα αποκλείονται του δικαιώματος προς έκπτωση οι δαπάνες οι οποίες δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό, όπως οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παραστάσεως.

Μέχρι να τεθούν σε ισχύ οι ανωτέρω προβλεπόμενοι κανόνες, τα κράτη μέλη δύνανται να διατηρήσουν όλες τις εξαιρέσεις, τις οποίες προβλέπει η εθνική τους νομοθεσία κατά τον χρόνο ενάρξεως ισχύος της παρούσης οδηγίας.»

7 Το άρθρο 17, παράγραφος 7, της έκτης οδηγίας ορίζει:

«Με την επιφύλαξη της προβλεπομένης στο άρθρο 29 διαβουλεύσεως, κάθε κράτος μέλος έχει την ευχέρεια, για λόγους συγκυρίας, να αποκλείσει εν όλω η εν μέρει από το καθεστώς των εκπτώσεων τα αγαθά επενδύσεως ή ορισμένα εξ αυτών, ή άλλα αγαθά. Προς τον σκοπό της διατηρήσεως ταυτοσήμων όρων ανταγωνισμού, τα κράτη μέλη δύνανται, αντί να αρνούνται την έκπτωση, να φορολογούν τα αγαθά, τα οποία κατεσκευάσθησαν από τον ίδιο τον υποκείμενο στον φόρο ή τα οποία αυτός αγόρασε στο εσωτερικό της χώρας ή εισήγαγε, κατά τρόπον ώστε η φορολόγηση αυτή να μην υπερβαίνει το ποσό του φόρου προστιθεμένης αξίας, με το οποίο θα επεβαρύνετο η απόκτηση παρομοίων αγαθών.»

8 Το άρθρο 29, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας ορίζει:

«1. Συνιστάται συμβουλευτική επιτροπή φόρου προστιθεμένης αξίας, η οποία καλείται στο εξής "επιτροπή".

2. Η επιτροπή αποτελείται από αντιπροσώπους των κρατών μελών και της Επιτροπής.

Η επιτροπή προεδρεύεται από αντιπρόσωπο της Επιτροπής.

Η γραμματεία της επιτροπής εξασφαλίζεται από τις υπηρεσίες της Επιτροπής.»

Το εθνικό νομικό πλαίσιο

9 Κατά το άρθρο 12, παράγραφος 1, σημείο 1, του νόμου Umsatzsteuergesetz 1994 (νόμου του 1994 περί φόρου κύκλου εργασιών, BGBl. 663/1994, στο εξής: UStG 1994), που τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 1995, ο επαγγελματίας μπορεί να αφαιρέσει από τον ΦΠΑ «[τ]ον φόρο που αναφέρεται ειδικά από άλλον επαγγελματία σε τιμολόγιο [...] που του παραδόθηκε για παραδόσεις αγαθών ή άλλες παροχές υπηρεσιών πραγματοποιηθείσες για την επιχείρησή του στο εσωτερικό της χώρας».

10 Ωστόσο, κατά το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο b, του UStG 1994 δεν θεωρούνται ότι πραγματοποιούνται για την επιχείρηση παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών «που συνδέονται με την απόκτηση (κατασκευή), τη μίσθωση ή τη χρήση αυτοκινήτων οχημάτων ή μοτοσυκλετών εκτός των οχημάτων των σχολών-οδηγών, των οχημάτων επιδείξεως και αυτών που προορίζονται αποκλειστικά για εμπορική μεταπώληση καθώς και αυτοκινήτων οχημάτων που χρησιμεύουν τουλάχιστον κατά ποσοστό 80 % για την κατ' επάγγελμα μεταφορά προσώπων».

11 Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο b, του UStG 1994 αντιγράφει αυτολεξεί τις διατάξεις του άρθρου 12, παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο c, του Umsatzsteuergesetz 1972, όπως τροποποιήθηκε τελικά το 1989 (BGBl. 419/1989, στο εξής: UStG 1972).

12 Κατά την εγκύκλιο Z 09 1202/4-IV/9/87 του ομοσπονδιακού Υπουργού Οικονομικών, της 18ης Νοεμβρίου 1987 (AÖF 1987/330, στο εξής: εγκύκλιος του 1987):

«Σύμφωνα με τη νομολογία του Verwaltungsgerichtshof, τα μικρά λεωφορεία δεν εμπίπτουν, στις ισχύουσες για επιβατικά και μεικτής χρήσεως αυτοκίνητα οχήματα περιοριστικές φορολογικές διατάξεις. Επομένως, για τα μικρά λεωφορεία υφίσταται, κατ'αρχήν, η δυνατότητα εκπτώσεως του φόρου [προστιθεμένης αξίας] και εφαρμογής των ευεργετικών διατάξεων περί επενδύσεων.

Κατά το ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών, ως μικρό λεωφορείο πρέπει να θεωρηθεί το όχημα το οποίο έχει εξωτερικά τη μορφή οχήματος σε σχήμα φορτηγού με κλωβό καθώς και δυνατότητα μεταφοράς άνω των έξι προσώπων (συμπεριλαμβανομένου του οδηγού του οχήματος). Για να εκτιμηθεί η ικανότητα μεταφοράς προσώπων δεν χρειάζεται να ληφθεί υπόψη ο πραγματικά διαθέσιμος αριθμός καθισμάτων αλλά η μέγιστη επιτρεπόμενη δυνατότητα μεταφοράς προσώπων. Επίσης είναι συναφώς άνευ σημασίας το κατά πόσον ένα όχημα το οποίο αναγνωρίζεται βάσει των κριτηρίων αυτών ως μικρό λεωφορείο εξυπηρετεί σκοπούς μεταφοράς προσώπων ή φορτίων ή είναι μεικτής χρήσεως. Προϋπόθεση για τη φορολογική αναγνώριση είναι εν πάση περιπτώσει ότι η χρήση του οχήματος για επιχειρηματικούς ή εκμεταλλευτικούς σκοπούς έχει αποδεδειγμένως προέχουσα σημασία».

13 Το άρθρο 44, σημείο 4 του Strukturanpassungsgesetz (νόμου περί διαρθρωτικής αναπροσαρμογής), της 30ής Απριλίου 1996 (BGBl. 201/1996), πρόσθεσε στο άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο b, του UStG 1994 ένα εδάφιο που επιτρέπει στον ομοσπονδιακό Υπουργό Οικονομικών να διευκρινίσει την έννοια του επιβατικού και του μεικτής χρήσεως οχήματος, με απόφαση που θα μπορεί να ισχύσει αναδρομικά από 15 Φεβρουαρίου 1996.

14 Η απόφαση Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen (απόφαση του ομοσπονδιακού Υπουργού Οικονομικών για τη δασμολογική κατά-

ταξη των οχημάτων ως επιβατικών ή μεικτής χρήσεως αυτοκινήτων), της 20ής Ιουνίου 1996 (BGBl. 273/1996, στο εξής: απόφαση του 1996), που εκδόθηκε βάσει του προαναφερθέντος νέου εδαφίου τέθηκε σε ισχύ αναδρομικά από 15 Φεβρουαρίου 1996.

15 Η απόφαση αυτή προβλέπει στο άρθρο 1, ότι «[τ]α φορτηγά οχήματα και τα μικρά λεωφορεία δεν εμπίπτουν στις κατηγορίες των επιβατικών και των μεικτής χρήσεως οχημάτων».

16 Κατά το άρθρο 10 της εν λόγω αποφάσεως:

«Τα μικρά λεωφορεία, ακόμη και όταν από απόψεως δικαίου της οδικής κυκλοφορίας και δασμολογίου κατατάσσονται στην κατηγορία των επιβατικών ή μεικτής χρήσεως οχημάτων, από φορολογικής απόψεως δεν είναι επιβατικά ή μεικτής χρήσεως οχήματα, εφόσον έχουν εξωτερικά τη μορφή λεωφορείου και πληρούν περαιτέρω μία από τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

1. Από απόψεως δικαίου της οδικής κυκλοφορίας, το όχημα έχει την άδεια μεταφοράς τουλάχιστον εννέα προσώπων (συμπεριλαμβανομένου του οδηγού του οχήματος) και περιέχει επιπροσθέτως χώρο αποσκευών στο εσωτερικό του. Η πρώτη σειρά καθισμάτων είναι ήδη από κατασκευής εξοπλισμένη με τρεις σταθερές θέσεις.

2. Το όχημα μπορεί, από απόψεως δικαίου της οδικής κυκοφορίας, να μεταφέρει τουλάχιστον επτά πρόσωπα (συμπεριλαμβανομένου του οδηγού του οχήματος) και έχει ήδη από κατασκευής πίσω από την τρίτη σειρά καθισμάτων στο οπίσθιο τμήμα χώρο που προορίζεται για φόρτωση μήκους τουλάχιστον 500 χιλιοστών.

Το μήκος αυτό πρέπει να εξασφαλίζεται κατά μέσο όρο από το έδαφος του χώρου αποθηκεύσεως μέχρι ύψους 500 χιλιοστών πάνω από το έδαφος του χώρου αυτού».

Οι κύριες δίκες και τα προδικαστικά ερωτήματα

17 Με τις δηλώσεις της για τα οικονομικά έτη 1996 και 1997, η Metropol ζήτησε την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών για τη χρήση οχήματος μάρκας Pontiac TransSport.

18 Με εκκαθαριστικό σημείωμα της 27ης Απριλίου 1998, η υπηρεσία Finanzamt (εφορία) εκκαθάρισε τον οφειλόμενο ΦΠΑ για το 1996 χωρίς να αφαιρέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών για την εκμετάλλευση του εν λόγω οχήματος. Αντιθέτως, με εκκαθαριστικό σημείωμα της 6ης Νοεμβρίου 1998 αφαίρεσε τον ΦΠΑ επί των εισροών για τη χρήση του οχήματος, για τον υπολογισμό του οφειλομένου για το 1997 ΦΠΑ.

19 Με απόφαση της 9ης Ιουλίου 1998, η Finanzlandesdirektion für Steiermark απέρριψε ως αβάσιμη την ένσταση που είχε ασκήσει η Metropol κατά του εκκαθαριστικού σημειώματος για το 1996. Το εν λόγω όργανο έκρινε ότι, τα οχήματα Pontiac TransSport είχαν πράγματι χαρακτηριστεί μικρά «λεωφορεία» και, επομένως, συνέτρεχε δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ μέχρι τη θέση σε ισχύ της απόφασης του 1996, πλην όμως είναι αναμφισβήτητο ότι τα οχήματα αυτά δεν εμπίπτουν στην κατηγορία των «μικρών λεωφορείων» όπως αυτή διαμορφώνεται με την εν λόγω απόφαση. Κατά συνέπεια, και δεδομένου ότι μετά τις 15 Φεβρουαρίου 1996 αυτά θεωρούνται ως επιβατικά οχήματα, δεν δίνουν πλέον δικαίωμα εκπτώσεως. Κατά τη Finanzlandesdirektion für Steiermark, η νέα αυτή κατάσταση δικαίου συμβιβάζεται με το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας διότι ο ορισμός που περιέχει η απόφαση του 1996 στηρίζεται σε νομολογία του Verwaltungsgerichtshof προγενέστερη του 1995. Η απόφαση αυτή απλώς διόρθωσε μια πολύ ελευθέρια διοικητική πρακτική.

20 Με απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 1998, η Finanzlandesdirektion für Steiermark ακύρωσε αυτεπαγγέλτως στο πλαίσιο της ελεγκτικής της εξουσίας το εκκαθαριστικό σημείωμα για το 1997, με την αιτιολογία ότι η εν λόγω έκπτωση χορηγήθηκε κατά παράβαση των ισχυουσών διατάξεων.

21 Η Metropol προσέφυγε στο Verwaltungsgerichtshof με προσφυγή κατά των αποφάσεων της Finanzlandesdirektion für Steiermark της 9ης Ιουλίου και 21ης Δεκεμβρίου 1998.

22 Με τις δηλώσεις του για το 1996, ο M. Stadler ζήτησε την έκπτωση του ΦΠΑ που προεξοφλήθηκε για τη χρήση ενός οχήματος Fiat Ulysse. Υποστήριξε ότι οι περιορισμοί του δικαιωμάτος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών για τη χρησιμοποίηση μικρών λεωφορείων (minibus) που εισήχθησαν με τα μέτρα λιτότητας του προϋπολογισμού του 1996, αντιβαίνουν στην έκτη οδηγία.

23 Με εκκαθαριστικό σημείωμα της 1ης Δεκεμβρίου 1997 η Finanzamt αρνήθηκε να χορηγήσει έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών για τη χρήση του οχήματος Fiat Ulysse του M. Stadler.

24 Με απόφαση της 8ης Μαρτίου 1999, η Finanzlandesdirektion für Vorarlberg απέρριψε την ένσταση που άσκησε ο M. Stadler κατά της πράξεως αυτής. Στην απόφασή της αναφέρει ότι οι έννοιες του επιβατικού αυτοκινήτου και του μεικτού αυτοκινήτου που χρησιμοποιεί το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο b, του UStG 1994, επαναπροσδιορίστηκαν με την απόφαση του 1996 προκειμένου να ανταποκρίνονται στη νομολογία του Verwaltungsgerichtshof. Δεν διευρύνθηκε το πεδίο εφαρμογής

των εξαιρέσεων από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που θα αντέβαινε στο άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας διότι η απόφαση του 1996 απλώς έθεσε σε εφαρμογή την εν λόγω διάταξη του UStG 1994.

25 Ο M. Stadler άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Verwaltungsgerichtshof.

26 Το Verwaltungsgerichtshof παρατηρεί ότι, μετά την 1η Ιανουαρίου 1978, ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε για την αγορά, τη μίσθωση ή τη χρήση επιβατικών αυτοκινήτων μεικτών αυτοκινήτων ή μοτοσυκλετών αποκλείεται του δικαιώματος εκπτώσεως στην Αυστρία.

27 Ωστόσο, ούτε ο ορισμός των επιβατικών αυτοκινήτων και των μεικτών αυτοκινήτων ούτε η διάκριση μεταξύ της κατηγορίας αυτής και της κατηγορίας των φορτηγών και των μικρών λεωφορείων (minibus) για τα οποία χωρεί έκπτωση του ΦΠΑ, προκύπτουν από το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο c, του UStG 1972 που είχε εφαρμογή μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1994, ούτε από το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο b, του UStG 1994, που τον αντικατέστησε από 1ης Ιανουαρίου 1995.

28 Με την εγκύκλιο του 1987, προς την εφορία, ο ομοσπονδιακός Υπουργός Εξωτερικών διευκρίνισε τα κριτήρια της διακρίσεως μεταξύ μικρού λεωφορείου και επιβατικού αυτοκινήτου. Η εγκύκλιος αυτή, υποχρεωτική για τις δημόσιες αρχές ως υπουργική εντολή χρησίμευσε ως νομική βάση για μια πάγια διοικητική πρακτική. Αν ένα αυτοκίνητο ανταποκρινόταν στον ορισμό του μικρού λεωφορείου που έδινε η απόφαση του 1987 και αν εχρησιμοποιείτο κυρίως για επαγγελματικό σκοπό, η εφορία επέτρεπε συστηματικά στην πράξη την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών για το όχημα αυτό.

29 Κατά το Verwaltungsgerichtshof, βάσει αυτής της διοικητικής πρακτικής, επιτρεπόταν μέχρι τις 15 Φεβρουαρίου 1996 η έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών για τα οχήματα Pontiac TransSport και Fiat Ulysse, που εθεωρούντο ως μικρά λεωφορεία. Μετά την ημερομηνία αυτή η έκπτωση αποκλείστηκε με την απόφαση του 1996 που καθορίζει τα χαρακτηριστικά των μικρών λεωφορείων κατά τρόπο αυστηρότερο από την προηγουμένη διοικητική πρακτική. Συγκεκριμένα, δεν αμφισβητείται στην κύρια υπόθεση ότι τα εν λόγω οχήματα δεν πληρούν τους νέους όρους.

30 Το Verwaltungsgerichtshof υπογραμμίζει ότι η απόφαση περί κατατάξεως των οχημάτων ενόψει φορολογήσεως είναι δεσμευτική για τις φορολογικές αρχές καθώς και για το ίδιο, στο πλαίσιο της ερμηνείας του άρθρου 12, παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο b, του UStG 1994.

31 Το Verwaltungsgerichtshof παρατηρεί ότι από τις αιτιολογικές σκέψεις του κυβερνητικού νομοσχεδίου που κατέληξε στο Strukturanpassungsgesetz 1996 προκύπτει ότι ο νόμος αυτός εντάσσεται στο «πρόγραμμα σταθεροποίησης» της Ομοσπονδιακής Κυβέρνησης που αποβλέπει στη μείωση του ελλείμματος του προϋπολογισμού και στην εξόφληση του κρατικού χρέους.

32 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Verwaltungsgerichtshof ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει 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, την έννοια ότι απαγορεύεται στα κράτη μέλη να αποκλείουν ορισμένα αυτοκίνητα οχήματα από την έκπτωση του φόρου μετά την έναρξη της ισχύος της

οδηγίας, όταν η έκπτωση για τα εν λόγω αυτοκίνητα οχήματα παρεχόταν πριν από την έναρξη της ισχύος της οδηγίας βάσει πρακτικής που όντως ακολουθούσαν οι διοικητικές αρχές;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, έχει το άρθρο 17, παράγραφος 7, πρώτη περίοδος, 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, την έννοια ότι τα κράτη μέλη μπορούν, προς ενοποίηση του προϋπολογισμού, να διευρύνουν για απεριόριστη διάρκεια, χωρίς προηγούμενη διαβούλευση υπό την έννοια του άρθρου 29 της οδηγίας, τις υφιστάμενες εξαιρέσεις από την έκπτωση του φόρου κατά τον τρόπο που προβλέπεται στο πρώτο ερώτημα;»

Επί του πρώτου ερωτήματος

33 Με το πρώτο ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατά τα ουσιώδη εάν το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας απαγορεύει στα κράτη μέλη να αποκλείουν, μετά τη θέση σε ισχύ της έκτης οδηγίας, τις δαπάνες τις σχετικές με ορισμένα αυτοκίνητα οχήματα από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ ενώ, κατά τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος της οδηγίας αυτής, οι δαπάνες αυτές έδιναν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ κατά πάγια πρακτική των δημοσίων αρχών του κράτους αυτού, στηριζόμενη σε υπουργική απόφαση.

Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο

34 Η Αυστριακή Κυβέρνηση παρατηρεί ότι, με απόφαση της 20ής Ιουνίου 1958, το Verwaltungsgerichtshof έκρινε ότι τα επιβατικά αυτοκίνητα χρησιμοποιούνται κατά

κύριο λόγο για ιδιωτική ή επαγγελματική χρήση από περιορισμένο αριθμό προσώπων, κατά κανόνα μέχρι έξι, ενώ το λεωφορείο χρησιμεύει για την επαγγελματική μεταφορά μεγαλυτέρου αριθμού προσώπων. Με την απόφαση αυτή το Verwaltungsgerichtshof έκρινε ότι ένα μικρό λεωφορείο Volkswagen ομοιάζει περισσότερο με λεωφορείο παρά με επιβατικό αυτοκίνητο διότι στην καθομιλουμένη, το μικρό λεωφορείο Volkswagen δεν εμπίπτει στην έννοια του επιβατικού αυτοκινήτου.

35 Κατά την Αυστριακή Κυβέρνηση, η απόφαση του 1987, ακριβώς για να ακολουθήσει αυτή τη νομολογία, χαρακτήρισε ως λεωφορείο ή μικρά λεωφορεία τα οχήματα που έχουν ικανότητα μεταφοράς άνω των έξι προσώπων. Ωστόσο, κατά πάγια νομολογία του Verfassungsgerichtshof (αυστριακό συνταγματικό δικαστήριο) και του Verwaltungsgerichtshof, οι αποφάσεις όπως η απόφαση του 1987, με τις οποίες ο ομοσπονδιακός Υπουργός Οικονομικών γνωστοποιεί την άποψή του επί νομικού ζητήματος, στερούνται κανονιστικής ισχύος. Κατά συνέπεια, και αντίθετα με τους νόμους και τα διατάγματα, οι αποφάσεις αυτές δεν αποτελούν τμήμα της «εθνικής νομοθεσίας» κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

36 Κριτήρια δευσμευτικά τόσο για τα δικαστήρια όσο και για τις φορολογικές αρχές προκειμένου να διακρίνονται τα μικρά λεωφορεία από τα επιβατικά και τα μεικτά αυτοκίνητα καθορίστηκαν για πρώτη φορά με την απόφαση του 1996. Η απόφαση αυτή εκδόθηκε λόγω του ότι μετά την απόφαση του 1987 εμφανίστηκαν νέοι τύποι οχημάτων (ενιαίου χώρου, μικρά φορτηγά, κ.λπ.) που δεν πρόβλεπε η απόφαση αυτή, όχι για να διευρυνθεί η κατηγορία οχημάτων που αποκλείονται του συστήματος των εκπτώσεων αλλά για να μην ερμηνεύεται το εθνικό δίκαιο κατά την έννοια ότι τα νέα αυτά οχήματα, όπως το Pontiac TransSport και το Fiat Ulysse, που κατά κανόνα αντικαθιστούν παλαιά επιβατικά αυτοκίνητα, θεωρούνται ως μικρά λεωφορεία.

37 Εξάλλου, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να κρίνει αν, βάσει των διατάξεων που ίσχυαν στην Αυστρία την 1η Ιανουαρίου 1995, τα δύο επίδικα στην κύρια δίκη

οχήματα θα είχαν χαρακτηριστεί ως επιβατικά αυτοκίνητα ή ως μεικτά αυτοκίνητα ή, αντιθέτως, ως μικρά λεωφορεία. Επίσης, όπως έκρινε το Δικαστήριο με την απόφαση της 1ης Ιουνίου 1999, C-302/97, Konle (Συλλογή 1999, σ. I-3099), στα εθνικά δικαστήρια απόκειται να προσδιορίσουν το περιεχόμενο των νομικών διατάξεων που ίσχυαν στην Αυστρία την 1η Ιανουαρίου 1995 και δεν είναι της αρμοδιότητας του Δικαστηρίου να κρίνει αν η διοικητική πρακτική που προβάλλεται στην κύρια υπόθεση μπορεί να ληφθεί υπόψη για την απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα.

38 Η Επιτροπή παρατηρεί ότι η διάταξη του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας είναι ρήτρα «standstill», καθότι απαιτεί να στηρίζεται ο αποκλεισμός από το δικαίωμα εκπτώσεως σε διατάξεις του εθνικού δικαίου που υπήρχαν ήδη κατά τον χρόνο της θέσεως σε ισχύ της οδηγίας αυτής. Εξ αντιδιαστολής, από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι τα κράτη μέλη δεν επιτρέπεται να εισάγουν στο εθνικό δίκαιο νέους αποκλεισμούς από το δικαίωμα εκπτώσεως.

39 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, η κρίσιμη διάταξη του εθνικού δικαίου, δηλαδή το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο b, του UStG 1994 δεν υπέστη σημαντική τροποποίηση όσον αφορά το περιεχόμενό του, μετά την 1η Ιανουαρίου 1995. Αντιθέτως, η απόφαση του 1996 δίνει έναν ορισμό των μικρών λεωφορείων πολύ πιο στενό από αυτόν που προβλέπει η απόφαση του 1987. Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι η τροποποίηση αυτή των κριτηρίων κατατάξεως είχε ως αποτέλεσμα ότι τα επίδικα στην κύρια δίκη οχήματα δεν θεωρούνται πλέον όπως παλαιότερα ως μικρά λεωφορεία.

40 Δεδομένου ότι ο νέος ορισμός των μικρλων λεωφορείων αφίσταται σαφώς από την παλαιότερη αντίληψη, επάγεται σημαντική τροποποίηση της νομικής κατάστασης. Συναφώς, δεν ασκεί επιρροή ότι το προϊσχύσαν δίκαιο είχε ως μόνο έρεισμα μια υπουργική απόφαση, δηλαδή ένα διοικητικό κανόνα, δεδομένου ότι, εν πάση περιπτώσει, τα νέα κριτήρια που προσδιορίζουν την έκταση του αποκλεισμού από το δικαίωμα εκπτώσεως περιέχονται σε δεσμευτικό κανόνα δικαίου.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

41 Διαπιστώνεται, πρώτα, ότι η έκτη οδηγία τέθηκε σε ισχύ για τη Δημοκρατία της Αυστρίας κατά την ημερομηνία της προσχωρήσεώς της στην Ευρωπαϊκή Ένωση, δηλαδή την 1η Ιανουαρίου 1995. Συνεπώς, αυτή είναι η κρίσιμη ημερομηνία για την εφαρμογή του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, όσον αφορά αυτό το κράτος μέλος.

42 Δεύτερον, σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή που διαπνέει το σύστημα του ΦΠΑ και προκύπτει από το άρθρο 2 της πρώτης και της έκτης οδηγίας, ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής, κατόπιν αφαιρέσεως του ΦΠΑ που επιβάρυνε άμεσα τις προηγουμένως πραγματοποιηθείσες πράξεις. Κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπουν τα άρθρα 17 επ. της έκτης οδηγίας αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και, κατ' αρχήν, δεν μπορεί να περιοριστεί. Ασκείται αμέσως για το σύνολο των φόρων που επιβάρυναν τις προηγηθείσες πράξεις. Κάθε περιορισμός του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ έχει επίπτωση στο επίπεδο της φορολογικής επιβαρύνσεως και πρέπει να εφαρμόζεται ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη μέλη. Κατά συνέπεια, δεν επιτρέπονται παρεκκλίσεις παρά μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπει ρητά η έκτη οδηγία (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-177/99 και C-181/99, Ampafrance και Sanofi (Συλλογή 2000, σ. I-7013, σκέψη 34, και την παρατιθέμενη νομολογία).

43 Το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας διατυπώνεται κατά τρόπο ρητό και ακριβή την αρχή της εκπτώσεως των ποσών που τιμολογούνται ως ΦΠΑ για τα αγαθά τα οποία παραδίδονται ή τις υπηρεσίες οι οποίες παρέχονται στον υποκείμενο φόρο, εφόσον τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του.

44 Η αρχή του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ υπόκειται εντούτοις στην εισάγουσα παρέκκλιση διάταξη του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας και

ειδικότερα του δευτέρου εδαφίου της. Τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να διατηρήσουν τη νομοθεσία τους σχετικά με τον αποκλεισμό του δικαιώματος προς έκπτωση η οποία ίσχυε κατά την ημερομηνία ενάρξεως της ισχύος της έκτης οδηγίας, μέχρι να θεσπίσει το Συμβούλιο τις προβλεπόμενες στο άρθρο αυτό διατάξεις (βλ. απόφαση της 14ης Ιουνίου 2001, C-345/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2001, σ. I-4493, σκέψη 19). Στον κοινοτικό νομοθέτη εναπόκειται 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 (βλ. απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 1999, C-305/97, Royscot κ.λπ., Συλλογή 1999, σ. I-6671, σκέψη 31).

45 Συνεπώς, όπως έκρινε ήδη το Δικαστήριο στη σκέψη 22 στην προπαρατεθείσα απόφαση της 14ης Ιουνίου 2001, C-345/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας, καθ' ο μέτρο η κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους τροποποιεί περιορίζοντας, μετά την έναρξη της ισχύος της έκτης οδηγίας, το πεδίο των ισχυουσών περιπτώσεων αποκλεισμού του δικαιώματος προς έκπτωση και προσεγγίζει κατά τον τρόπο αυτό τον στόχο της έκτης οδηγίας, καλύπτεται από την παρέκκλιση η οποία προβλέπεται στο άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας και δεν αντιβαίνει προς το άρθρο 17, παράγραφος 2.

46 Αντιστρόφως, η εθνική ρύθμιση δεν αποτελεί επιτρεπόμενη παρέκκλιση από το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας και συνιστά παράβαση του άρθρου 17, παράγραφος 2, αν έχει ως αποτέλεσμα ότι διευρύνει, μετά την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας, το πεδίο περιπτώσεων αποκλεισμού που ισχύουν ήδη, αποκλίνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο από τον στόχο της οδηγίας (απόφαση της 14ης Ιουνίου 2001, C-40/00, Επιτροπής κατά Γαλλίας, Συλλογή 2001, σ. I-4539, σκέψη 17).

47 Σε τελική ανάλυση, η ερμηνεία της εθνικής νομοθεσίας, προκειμένου να προσδιοριστεί το περιεχόμενό της κατά τον χρόνο της θέσεως σε ισχύ της έκτης οδηγίας και να κριθεί αν η απόφαση του 1996 έχει ως αποτέλεσμα ότι διευρύνει, μετά την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας, το πεδίο των περιπτώσεων αποκλεισμού που ισχύουν ήδη ανήκει, όπως ορθά υπογράμμισε η Αυστριακή Κυβέρνηση, κατ' αρχήν στην αρμοδιότητα του αιτούντος δικαστηρίου. Στο Δικαστήριο, πάντως, απόκειται να του

παράσχει τα στοιχεία ερμηνείας του κοινοτικού όρου «υφισταμένη νομοθεσία», κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας για να μπορέσει το αιτούν δικαστήριο να διατυπώσει την κρίση αυτή.

48 Συναφώς, αφενός το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας περιλαμβάνει ρήτρα διασφαλίσεως (ή standstill), προβλέπουσα τη διατήρηση των προβλεπομένων από το εθνικό δίκαιο περιπτώσεων αποκλεισμού από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που ίσχυαν πριν από την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας (απόφαση Ampafrance και Sanofi, προπαρατεθείσα, σκέψη 5). Στόχος της διάταξης αυτής είναι να δώσει τη δυνατότητα στα κράτη μέλη, μέχρις ότου το Συμβούλιο καθορίσει το κοινοτικό σύστημα των εξαιρέσεων από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, να διατηρήσουν οποιοδήποτε κανόνα του εθνικού δικαίου που προβλέπει αποκλεισμό από το δικαίωμα εκπτώσεως και εφαρμόζεται πράγματι από τις οικείες δημόσιες αρχές κατά τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος της έκτης οδηγίας.

49 Λαμβανομένου υπόψη αυτού του σκοπού, η έννοια του όρου «εθνική νομοθεσία» κατά το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάριο, της έκτης οδηγίας δεν αναφέρεται μόνο στις κατά κυριολεξία νομοθετικές πράξεις αλλά και στις διοικητικές πράξεις καθώς και στη διοικητική πρακτική των δημοσίων αρχών του οικείου κράτους μέλους.

50 Αφετέρου, οσάκις σε ένα κράτος μέλος η έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε σε προηγούμενο στάδιο για ορισμένα οχήματα επιτρεπόταν κατά τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος της έκτης οδηγίας, πρέπει να διαπιστωθεί ότι η εν συνεχεία θέσπιση εθνικής ρύθμισης που αποκλείει τα οχήματα αυτά από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ έχει ως αποτέλεσμα ότι διευρύνει μετά την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας το πεδίο των υφισταμένων περιπτώσεων αποκλεισμού.

51 Συνεπώς, στο πρώτο ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας απαγορεύει στα κράτη μέλη να αποκλείουν, μετά

την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας, τις δαπάνες για ορισμένα αυτοκίνητα οχήματα από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ ενώ, κατά τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος της οδηγίας αυτής, οι εν λόγω δαπάνες έδιναν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, κατά πάγια πρακτική των δημοσίων αρχών του οικείου κράτους, στηριζόμενη σε υπουργική απόφαση.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

52 Με το δεύτερο ερώτημα που χωρίζεται σε δύο σκέλη, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατά τα ουσιώδη, εάν το άρθρο 17, παράγραφος 7, πρώτη περίοδος, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι επιτρέπει σε κράτος μέλος να αποκλείει ορισμένα αγαθά από το σύστημα των εκπτώσεων ΦΠΑ

— χωρίς προηγουμένη διαβούλευση με τη συμβουλευτική επιτροπή φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: επιτροπή ΦΠΑ) που προβλέπει το άρθρο 29 της έκτης οδηγίας και

— χωρίς χρονικό περιορισμό προκειμένου να σταθεροποιήση τον προϋπολογισμό του.

Παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο

53 Όσον αφορά το πρώτο σκέλος του δευτέρου ερωτήματος, η Αυστριακή Κυβέρνηση παρατηρεί ότι η διαδικασία του άρθρου 29 της έκτης οδηγίας, στην οποία αναφέρεται η διάταξη του άρθρου 17, παράγραφος 7, πρώτη φράση, έχει καθαρά συμ-

βουλευτικό χαρακτήρα και, αντίθετα με το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας, δεν προβλέπει απόφαση του Συμβουλίου. Η μη εφαρμογή της διαδικασίας αυτής δεν συνιστά ουσιώδες διαδικαστικό ελάττωμα ικανό να καταστήσει ανεφάρμοστη μια εθνική ρύθμιση περί ΦΠΑ.

54 Η Επιτροπή, επικαλούμενη κυριώς την απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 1985, 5/84, Direct Cosmetics (Συλλογή 1985, σ. 617, σκέψη 37), που αφορά το άρθρο 27, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, υποστηρίζει κατ' αναλογία ότι, αν δεν χωρήσει προηγουμένη διαβούλευση με την επιτροπή ΦΠΑ, δεν μπορεί να προβληθεί το άρθρο 17, παράγραφος 7, της έκτης οδηγίας.

55 Συγκεκριμένα, λαμβανομένου υπόψη του σκοπού της έκτης οδηγίας που είναι η εναρμόνιση, η παρέμβαση της επιτροπής ΦΠΑ είναι απαραίτητη για κάθε τροποποίηση του εθνικού δικαίου που επιφέρει νέα εξαίρεση από το δικαίωμα εκπτώσεως. Μόνον η παρέμβαση αυτή εγγυάται τη συντονισμένη εφαρμογή των διατάξεων της έκτης οδηγίας κατά την έννοια της δέκατης έκτης αιτιολογικής σκέψης της. Η διαβούλευση με την επιτροπή ΦΠΑ συνιστά, εξάλλου, τη μοναδική δυνατότητα να εξακριβωθεί εκ των προτέρων αν το εθνικό μέτρο ελήφθη πράγματι για λόγους συγκυρίας κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 7, πρώτη περίοδος, της έκτης οδηγίας.

56 Όσον αφορά το δεύτερο σκέλος του δευτέρου ερωτήματος που αναφέρεται στην έλλειψη χρονικού περιορισμού ενός μέτρου που λαμβάνεται βάσει του άρθρου 17, παράγραφος 7, πρώτη περίοδος, της έκτης οδηγίας, η Αυστριακή Κυβέρνηση παρατηρεί ότι η διάταξη αυτή, που αναγνωρίζει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να αποκλείουν για λόγους συγκυρίας ορισμένα αγαθά από το σύστημα των εκπτώσεων, πρέπει να τους δίνει τη δυνατότητα να διορθώνουν τις μακροοικονομικές ασυνέπειες και ειδικότερα να μειώνουν το έλλειμμα του προϋπολογισμού και να εξοφλούν το δημόσιο χρέος. Κατά την κυβέρνηση αυτή, εφόσον τα μέτρα αυτά παράγουν μόνο μακροπρόθεσμα αποτελέσματα, το δε άρθρο 17, παράγραφος 7, της έκτης οδηγίας δεν καθορίζει προθεσμίες, η διάταξη αυτή πρέπει να θεωρηθεί ότι επιτρέπει τη λήψη μέτρων χωρίς χρονικό περιορισμό.

57 Η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι οι διατάξεις που εισάγουν εξαίρεση όπως οι διατάξεις του άρθρου 17, παράγραφος 7, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικά. Κατά συνέπεια, το άρθρο 17, παράγραφος 7, πρώτη περίοδος, της έκτης οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να παρεκκλίνουν για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα από το κοινοτικό σύστημα εκπτώσεως του ΦΠΑ μόνο σε περιόδους που εμφανίζουν σημαντικές διαφορές σε σχέση με τη συνήθη συγκυρία. Η διάταξη αυτή δεν επιτρέπει επομένως χρονικά απεριόριστες παρεκκλίσεις, υπαγορευόμενες από λόγους που ανάγονται στον προϋπολογισμό, όπως ο λόγος που αναφέρει η διάταξη περί παραπομπής.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

58 Όπως προαναφέρθηκε στη σκέψη 42 της παρούσας απόφασης, το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπουν τα άρθρα 17 επ. της έκτης οδηγίας αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού ΦΠΑ και κατά κανόνα δεν μπορεί να περιοριστεί. Οι παρεκκλίσεις επιτρέπονται μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπει ρητά η έκτη οδηγία.

59 Οι διατάξεις που προβλέπουν παρεκκλίσεις από την αρχή του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ, το οποίο εγγυάται την ουδετερότητα του φόρου αυτού, πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικά.

60 Όσον αφορά το πρώτο σκέλος του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος, διαπιστώνεται ότι το άρθρο 17, παράγραφος 7, της έκτης οδηγίας προβλέπει μια από τις διαδικασίες εγκρίσεως των μέτρων παρεκκλίσεως που προβλέπει η οδηγία, αναγνωρίζοντας στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να αποκλείουν ορισμένα αγαθά από το σύστημα των εκπτώσεων «με την επιφύλαξη της προβλεπομένης στο άρθρο 29 διαβουλεύσεως».

61 Η διαβούλευση αυτή δίνει τη δυνατότητα στην Επιτροπή και στα άλλα κράτη μέλη να ελέγξουν τη χρησιμοποίηση από ένα κράτος μέλος της δυνατότητας παρεκκλίσεως από το γενικό σύστημα των εκπτώσεων του ΦΠΑ, εξετάζοντας ιδίως αν το εν λόγω εθνικό μέτρο ανταποκρίνεται στον όρο ότι λαμβάνεται για λόγους συγκυρίας.

62 Το άρθρο 17, παράγραφος 7, της έκτης οδηγίας προβλέπει δηλαδή μια διαδικαστική υποχρέωση την οποία πρέπει να εκπληρώσουν τα κράτη μέλη για να μπορέσουν να επικαλεστούν τον κανόνα παρεκκλίσεως που περιέχει (βλ. κατ' αναλογία, όσον αφορά το άρθρο 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, που προβλέπει επίσης εξαιρέσεις από το σύστημα της οδηγίας αυτής, απόφαση της 10ης Απριλίου 1984, 324/82, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλογή 1984, σ. 1861, σκέψη 228).

63 Η διαβούλευση με την επιτροπή ΦΠΑ εμφανίζεται, συνεπώς, ως προϋπόθεση για τη λήψη οποιουδήποτε μέτρου βάσει της διατάξεως αυτής.

64 Βάσει του γενικού καθήκοντος που θεσπίζει το άρθρο 189, τρίτο εδάφιο, της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 249, τρίτο εδάφιο, ΕΚ), τα κράτη μέλη υποχρεούνται να συμμορφώνονται προς όλες τις διατάξεις της έκτης οδηγίας (βλ. απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz, Συλλογή 1991, σ. I-3795, σκέψη 33). Εφόσον μια εξαίρεση από το σύστημα των εκπτώσεων δεν προβλέφθηκε σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 7, που επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση διαβουλεύσεως, οι εθνικές φορολογικές αρχές δεν μπορούν να αντιτάξουν στον υποκείμενο στον φόρο μια διάταξη που εισάγει εξαίρεση από την αρχή του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ που προβλέπει το άρθρο 17, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας (βλ., κατ' αναλογία, σχετικά με το άρθρο 27, παράγραφοι 1 και 5, της έκτης οδηγίας, προπαρατεθείσα απόφαση Lennartz, σκέψη 33).

65 Στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν αμφισβητείται ότι οι αυστριακές αρχές δεν ζήτησαν τη γνώμη της επιτροφής ΦΠΑ πριν την έκδοση της αποφάσεως του 1996, κατά παράβαση της υποχρεώσεως που επιβάλλει το άρθρο 17, παράγραφος 7, πρώτη περίοδος, της οδηγίας αυτής. Συνεπώς, η Αυστριακή Κυβέρνηση δεν μπορεί

να επικαλεστεί την απόφαση αυτή εις βάρος υποκειμένων στον φόρο (βλ., κατ' αναλογία, σχετικά με το άρθρο 27, παράγραφοι 1 και 5, της έκτης οδηγίας, προπαρατεθείσα απόφαση Lennartz, σκέψη 34).

66 Σχετικά με το δεύτερο σκέλος του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 17, παράγραφος 7, πρώτη περίοδος, της έκτης οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να αποκλείουν ορισμένα αγαθά από το σύστημα των εκπτώσεων «για λόγους συγκυρίας».

67 Η διάταξη αυτή επιτρέπει δηλαδή σε ένα κράτος μέλος να λάβει μέτρα προσωρινού χαρακτήρα με σκοπό την αντιμετώπιση μιας συγκυριακής καταστάσεως στην οποία βρίσκεται η οικονομία του σε μια συγκεκριμένη στιγμή. Συνεπώς, η εφαρμογή των μέτρων στα οποία αναφέρεται η διάταξη αυτή πρέπει να περιορίζεται χρονικά και, εξ ορισμού, τα μέτρα αυτά δεν μπορούν να είναι διαρθρωτικού χαρακτήρα.

68 Επομένως, το άρθρο 17, παράγραφος 7, πρώτη περίοδος, της έκτης οδηγίας δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να εκδίδουν μέτρα που αποκλείουν ορισμένα αγαθά από το σύστημα των εκπτώσεων του ΦΠΑ και δεν περιέχουν ένδειξη ως προς τον περιορισμό της διάρκειας ισχύος τους και/ή που αποτελούν μέρος ενός συνόλου μέτρων διαρθρωτικών προσαρμογών τα οποία έχουν ως σκοπό να μειώσουν το έλλειμμα του προϋπολογισμού και να καταστήσουν δυνατή την εξόφληση του δημοσίου χρέους.

69 Επομένως, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι το άρθρο 17, παράγραφος 7, πρώτη περίοδος, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να αποκλείει ορισμένα αγαθά από το σύστημα των εκπτώσεων ΦΠΑ, χωρίς προηγουμένη διαβούλευση με την επιτροπή ΦΠΑ. Η διάταξη αυτή δεν επιτρέπει εξάλλου στο κράτος μέλος να λαμβάνει μέτρα που αποκλείουν ορισμένα αγαθά από το σύστημα εκπτώσεων του ΦΠΑ, δεν περιέχουν ένδειξη ως προς τον περιορισμό της διάρκειας ισχύος τους και/ή αποτελούν μέρος συνόλου μέτρων διαρθρωτικών προσαρμογών που έχουν ως σκοπό να μειώσουν το έλλειμμα του προϋπολογισμού και να καταστήσουν δυνατή την εξόφληση του δημοσίου χρέους.

Επί των δικαστικών εξόδων

70 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Αυστριακή Κυβέρνηση και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η 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 (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διάταξη της 22ας Σεπτεμβρίου 1999 το Verwaltungsgerichtshof, αποφαίνεται:

1) **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, απαγορεύει στα κράτη μέλη να αποκλείουν, μετά την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας 77/388, τις δαπάνες για ορισμένα αυτοκίνητα οχήματα από το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας ενώ, κατά τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος της οδηγίας αυτής, οι εν λόγω δαπάνες έδιναν δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας κατά πάγια πρακτική των δημοσίων αρχών του οικείου κράτους, στηριζόμενη σε υπουργική απόφαση.**

2) Το άρθρο 17, παράγραφος 7, πρώτη περίοδος, της έκτης οδηγίας 77/388 έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να αποκλείει ορισμένα αγαθά από το σύστημα των εκπτώσεων φόρου προστιθεμένης αξίας, χωρίς προηγουμένη διαβούλευση με την επιτροπή του άρθρου 29 της ίδιας οδηγίας. Η διάταξη αυτή δεν επιτρέπει εξάλλου στο κράτος μέλος να λαμβάνει μέτρα που αποκλείουν ορισμένα αγαθά από το σύστημα εκπτώσεων του φόρου προστιθεμένης αξίας τα οποία δεν περιέχουν ένδειξη ως προς τον περιορισμό της διάρκειας ισχύος τους και/ή αποτελούν μέρος συνόλου μέτρων διαρθρωτικών προσαρμογών που έχουν ως σκοπό να μειώσουν το έλλειμμα του προϋπολογισμού και να καταστήσουν δυνατή την εξόφληση του δημοσίου χρέους.

Jann La Pergola Sevón

Wathelet Timmermans

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 8 Ιανουαρίου 2002.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

P. Jann