ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
L. A. GEELHOED
της 24ης Οκτωβρίου 2002 [1]

I — Εισαγωγή

1. Η εξεταζόμενη αίτηση του Bundesfinanzhof (Γερμανία) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως έχει ως αντικείμενο το κύρος των άρθρων 2 και 3 της αποφάσεως 2000/186/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Φεβρουαρίου 2000 [2], που εξουσιοδοτεί την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας να εφαρμόσει μέτρα κατά παρέκκλιση των άρθρων 6 και 17 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών σχετικά με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ενιαία φορολογική βάση [3] (στο εξής: έκτη οδηγία). Το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν η απόφαση 2000/186 συμβιβάζεται με τις διατάξεις της έκτης οδηγίας και με τις γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ολλανδική.

2 — ΕΕ L 59, σ. 12.

3 — Οδηγία του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), η πλέον πρόσφατη τροποποίηση της οποίας έγινε με την οδηγία 2001/41/ΕΚ του Συμβουλίου, της 19ης Ιανουαρίου 2001 (ΕΕ L 22, σ. 17).

II — Νομοθετικό πλαίσιο

Α — *Η κοινοτική νομοθεσία*

2. Το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Κατά 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

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο.»

3. Το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Το Συμβούλιο δύναται, προτάσει της Επιτροπής, να επιτρέπει ομοφώνως σε κάθε κράτος μέλος την λήψη ειδικών μέτρων, κατά παρέκκλιση από την παρούσα οδηγία, με σκοπό την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου ή την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. Τα προοριζόμενα για απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου μέτρα δεν επιτρέπεται να επηρεάζουν, παρά μόνον κατά τρόπο αμελητέο, το ποσό του οφειλομένου φόρου στο στάδιο της τελικής καταναλώσεως.

2. Το κράτος μέλος που επιθυμεί να λάβει τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 μέτρα, φέρει το ζήτημα στην Επιτροπή και παρέχει σε αυτήν κάθε στοιχείο χρήσιμο για την εκτίμηση του θέματος.

3. Η Επιτροπή ενημερώνει σχετικώς τα λοιπά κράτη μέλη εντός προθεσμίας ενός μηνός.

4. Η απόφαση του Συμβουλίου θεωρείται ότι έχει ληφθεί, εφόσον, εντός διμήνου από της αναφερομένης στην παράγραφο 3 ενημερώσεως, ούτε η Επιτροπή ούτε κράτος μέλος ζητήσει να επιληφθεί της υποθέσεως το Συμβούλιο.

5. Τα κράτη μέλη, τα οποία εφαρμόζουν κατά την 1ην Ιανουαρίου 1977 ειδικά μέτρα, όπως τα αναφερόμενα ανωτέρω στη παράγραφο 1, δύνανται να τα διατηρήσουν, υπό τον όρο ότι θα τα κοινοποιήσουν στην Επιτροπή προ της 1ης Ιανουαρίου 1978 και με την επιφύλαξη ότι, προκειμένου περί μέτρων προοριζομένων για την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου, τα μέτρα αυτά είναι σύμφωνα προς το κριτήριο το τιθέμενο στην παράγραφο 1.»

4. Το άρθρο 2 της αποφάσεως 2000/186 ορίζει:

«Κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 17, παράγραφος 2, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 28στ της εν λόγω οδηγίας, καθώς και του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας εξουσιοδοτείται να περιορίσει σε 50 % το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ για το σύνολο των δαπανών που αφορούν οχήματα τα οποία δεν χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για επαγγελματικές ανάγκες και να μην εξομοιώσει με παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας τη χρήση για ιδιωτικές ανάγκες, οχήματος της επιχείρησης του φορολογούμενου. Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου δεν εφαρμόζονται όταν το όχημα αποτελεί κυκλοφορούν ενεργητικό του φορολογούμενου, ή όταν το ποσοστό χρησιμοποίησης του οχήματος για ιδιωτικές ανάγκες δεν υπερβαίνει το 5 %.»

5. Το άρθρο 3 της αποφάσεως 2000/186 ορίζει ότι:

«Η παρούσα απόφαση εφαρμόζεται από την 1η Απριλίου 1999. Παύει να ισχύει την ημερομηνία έναρξης ισχύος της οδη-

γίας σχετικά με τις δαπάνες για τις οποίες δεν προβλέπεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ ή λήγει το αργότερο στις 31 Δεκεμβρίου 2002.»

Β — *Η εσωτερική νομοθεσία*

6. Το άρθρο 15, παράγραφος 1, του Umsatzsteuergesetz (γερμανικού νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG) ορίζει ότι:

«Οι επιχειρηματίες έχουν τη δυνατότητα να εκπίπτουν τους ακόλουθους φόρους επί των εισροών:

1. Τον χωριστά αναγραφόμενο φόρο, κατά την έννοια του άρθρου 14, επί των τιμολογίων που εκδίδονται για παραδόσεις και παροχές υπηρεσιών άλλων επιχειρήσεων προς την επιχείρησή του.»

7. Το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο b, του UStG προβλέπει τα ακόλουθα:

«Οι φόροι επί των εισροών εκπίπτουν μέχρι κατά 50 % για την αγορά ή την κατασκευή, την εισαγωγή, την αγορά εντός της Κοινότητας, τη μίσθωση ή την εκμετάλλευση οχημάτων κατά την έννοια του άρθρου 1b, παράγραφος 2, στην περίπτωση που τα οχήματα αυτά χρησιμοποιούνται επίσης για ιδιωτικές ανάγκες του επιχειρηματία ή για άλλους ξένους προς την επιχείρηση σκοπούς.»

Ως οχήματα, κατά την έννοια του άρθρου 1b, παράγραφος 2, του UStG, νοούνται, επίσης, τα επιβατηγά αυτοκίνητα, τα αεροσκάφη και τα πλωτά μέσα μεταφοράς.

8. Κατά το άρθρο 27, παράγραφος 3, του UStG:

«Το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο b, και το άρθρο 15a, παράγραφος 3, σημείο 2, του UStG εφαρμόζονται επί οχημάτων τα οποία αγοράστηκαν ή κατασκευάστηκαν, εισήχθησαν ή αγοράστηκαν εντός της Κοινότητας ή μισθώθηκαν μετά την 31η Μαρτίου 1999.»

ΙΙΙ — Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία

Α — *Η διαφορά της κύριας δίκης*

9. Ο W. Sudholz εκμεταλλεύεται επιχείρηση βαφής κτιρίων. Τον Απρίλιο του 1999 αγόρασε επιβατηγό αυτοκίνητο στην τιμή των 55 086,21 γερμανικών μάρκων (DEM), καταβάλλοντας επιπλέον 16 % φόρο κύκλου εργασιών, δηλαδή επιπλέον 8 813,79 DEM. Διέθεσε το αυτοκίνητο

αυτό στην επιχείρησή του και το χρησιμοποιούσε κατά 70 % για επαγγελματικούς σκοπούς και κατά 30 % για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση.

10. Στην περιοδική δήλωσή του ΦΠΑ για τον μήνα Απρίλιο του 1999 ο W. Sudholz δήλωσε ολόκληρο το ποσό του φόρου κύκλου εργασιών που κατέβαλε κατά την αγορά του οχήματος. Κατά την άποψή του, η νέα διάταξη του άρθρου 15, παράγραφος 1, στοιχείο b, του UStG, η οποία τέθηκε σε ισχύ από 1ης Απριλίου 1999, αντιβαίνει προς το κοινοτικό δίκαιο.

11. Το Finanzamt Sulingen (στο εξής: FA) έκρινε ότι, κατά το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο b, του UStG, βάσει της δηλώσεως του Απριλίου 1999, μπορούσε να εκπέσει μόνον το 50 % του φόρου επί των εισροών.

12. Ο W. Sudholz υπέβαλε διοικητική ένσταση κατά της αποφάσεως του FA. Κατόπιν απορρίψεως της διοικητικής αυτής ενστάσεως, ο W. Sudholz προσέφυγε ενώπιον του Finanzgericht το οποίο έκρινε βάσιμο το αίτημά του. Το Finanzgericht έκρινε ότι ο W. Sudholz μπορούσε να επικαλεστεί την ευνοϊκότερη γι' αυτόν διάταξη του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας και ότι ο περιορισμός του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών είναι αντίθετος προς το κοινοτικό δίκαιο όταν, όπως εν προκειμένω, δεν προβλεπόταν τέτοιος περιορισμός πριν την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας και ότι, κατά τον χρόνο εκδόσεως της αποφάσεώς του, δεν είχε παρασχεθεί καμία άδεια επαναφοράς ενός τέτοιου περιορισμού, δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

13. Το FA με τη Revision (αναίρεση) που άσκησε ενώπιον του Bundesfinanzhof υποστήριξε ότι η απόφαση 2000/186, η οποία εκδόθηκε δυνάμει του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας, επέτρεψε στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας να περιορίσει στο 50 % το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που αναλογεί σε δαπάνες για αγορά οχημάτων τα οποία δεν χρησιμοποιούνται αποκλειστικώς για επαγγελματικούς σκοπούς, υπό την προϋπόθεση ότι τα οχήματα αυτά δεν συνιστούν κυκλοφορούν ενεργητικό του υποκειμένου στον φόρο, το δε ποσοστό χρησιμοποιήσεως του οχήματος για ιδιωτικούς σκοπούς υπερβαίνει το 5 % της συνολικής χρησιμοποιήσεως του οχήματος.

14. Το FA ζήτησε την ακύρωση της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως και την απόρριψη της προσφυγής. Ο W. Sudholz ζήτησε να επιβεβαιωθεί η απόφαση.

Β – *Παρατηρήσεις του Bundesfinanzhof*

15. Το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει στη διάταξή του περί παραπομπής ότι συντρέχουν εν προκειμένω οι συνδυασμένες προϋποθέσεις που προβλέπουν το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο b, και το άρθρο 27, παράγραφος 3, του UStG. Πρώτον, έχει αποδειχθεί ότι ο W. Sudholz χρησιμοποιούσε το όχημα κατά 70 % για επαγγελματικούς σκοπούς. Εφόσον το όχημα αγοράστηκε μετά την 31η Μαρτίου 1999, η έκπτωση του φόρου που κατα-

βλήθηκε κατά την αγορά του οχήματος περιορίζεται στο 50 %. Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν πρέπει να εφαρμοστεί το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο b, του UStG ή αν ο αναιρεσείων μπορεί να επικαλεστεί το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, προκειμένου να εκπέσει το σύνολο του καταβληθέντος επί των εισροών φόρου, με το αιτιολογικό ότι διέθεσε εξ ολοκλήρου το όχημα για χρήση στην επιχείρησή του.

16. Κατά το αιτούν δικαστήριο, οι ισχύουσες διατάξεις της οδηγίας δεν επιτρέπουν στη Γερμανική Κυβέρνηση να περιορίσει το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών, παρά μόνον αν εγκύρως της έχει παρασχεθεί σχετική άδεια από το Συμβούλιο. Κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας προϋποθέτει έγκριση χορηγηθείσα πριν από τη θέσπιση εσωτερικού κανόνα δικαίου περιορίζοντος την έκπτωση του ΦΠΑ. Το Συμβούλιο επέτρεψε στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας να λάβει το επίμαχο μέτρο στις 28 Φεβρουαρίου 2000, ενώ ο Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 [4] (γερμανικός νόμος περί φορολογικών ελαφρύνσεων) (με τον οποίο προστέθηκε το άρθρο 15, παράγραφος 1, στον UStG) εκδόθηκε στις 24 Μαρτίου 1999.

17. Επικρίσεις δύνανται, επίσης, να διατυπωθούν κατά της διαδικασίας που προηγήθηκε της αποφάσεως, καθόσον η αίτηση της Γερμανικής Κυβερνήσεως περί εγκρίσεως του μέτρου δεν δημοσιεύθηκε. Επιπροσθέτως, η απόφαση βαίνει πέραν του αντικειμένου της αιτήσεως, δεδομένου ότι το Συμβούλιο στηρίζει, μεταξύ άλλων, την απόφασή του στο επιχείρημα ότι το μέτρο αυτό θα καταστήσει δυνατή «την απλοποίηση του συστήματος φορολογήσεως της ιδιωτικής χρήσεως των οχημάτων». Εξ αυτού του λόγου, το αιτούν δικαστήριο εκφράζει αμφιβολίες ως προς το κατά πόσον η απόφαση 2000/186 συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο.

18. Δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν η αναδρομική ισχύς της αποφάσεως (κατά το άρθρο 3, παράγραφος 1, της αποφάσεως 200/186 η απόφαση εφαρμόζεται από 1ης Απριλίου 1999) συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο. Το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι η αρχή της ασφαλείας δικαίου δεν επιτρέπει, κατ' αρχήν, την αναδρομική ισχύ μιας κοινοτικής αποφάσεως. Κατά την άποψή του, δεν επιτρέπεται, εν προκειμένω, παρέκκλιση από την αρχή αυτή, καθόσον η απόφαση 2000/186 ουδέν αναφέρει επί της αναγκαιότητας αναδρομικής ισχύος.

19. Τέλος, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν η απόφαση 2000/186 πληροί τις ουσιαστικές προϋποθέσεις του άρθρου 27, παράγραφος 1. Είναι, δηλαδή, η απόφαση πρόσφορη και αναγκαία για την επίτευξη του επιδιωκόμενου ειδικού σκοπού, επηρεάζουσα στον ελάχιστο δυνατό βαθμό τους σκοπούς και τις αρχές της έκτης οδηγίας;

20. Επικαλείται, σχετικώς, την αιτιολογία του άρθρου 2 της αποφάσεως 2000/186. Κατ' αυτήν, ο περιορισμός του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ δικαιολογεί-

4 — BGBl. I 1999, σ. 402.

ται εκ των δυσχερειών που ανέκυψαν ως προς τον ακριβή έλεγχο του καταμερισμού μεταξύ της επαγγελματικής ή της ιδιωτικής φύσεως των δαπανών για τέτοιου είδους αγαθά και εκ των κινδύνων απάτης ή καταχρήσεως που συνεπάγονται οι κίνδυνοι αυτοί. Εξάλλου, το μέτρο αυτό θα καθιστούσε απλούστερο το σύστημα φορολογήσεως της ιδιωτικής χρήσεως των οχημάτων (πέμπτη αιτιολογική σκέψη). Στην έκτη αιτιολογική σκέψη αναφέρεται ότι ο περιορισμός δεν ισχύει ως προς δαπάνες για οχήματα τα οποία αποτελούν στοιχεία κυκλοφορούντος ενεργητικού του υποκειμένου στον φόρο και ότι δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση κατά την οποία η χρησιμοποίηση για ιδιωτικούς σκοπούς δεν υπερβαίνει το 5 % της συνολικής χρησιμοποιήσεως. Κατά την έβδομη αιτιολογική σκέψη μπορεί με τον τρόπο αυτό να διασφαλιστεί ότι η παρέκκλιση από την αρχή της πλήρους εκπτώσεως του φόρου που έχει καταβάλει ο υποκείμενος στον φόρο στο πλαίσιο της υποκείμενης σε φορολόγηση δραστηριότητάς του δεν θα υπερβεί το μέτρο που απαιτείται για την αντιμετώπιση περιπτώσεων απάτης ή καταχρήσεως.

21. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι το άρθρο 2 της αποφάσεως 2000/186 έχει ως συνέπεια να μην μπορεί να εκπέσει ένας υποκείμενος στον φόρο τον ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει δαπάνες σχετικές με οχήματα, ακόμα και στην περίπτωση που είναι σε θέση να αποδείξει ότι τα οχήματα διατέθηκαν ή θα διατεθούν κατά ποσοστό πλέον του 50 % για την κάλυψη αυστηρώς επαγγελματικών αναγκών. Κατά το αιτούν δικαστήριο, η συνέπεια αυτή έρχεται σε αντίθεση με την αρχή της αναλογικότητας. Υπογραμμίζει ότι στην πρότασή της προς το Συμβούλιο η Επιτροπή προέβλεπε τη δυνατότητα του υποκειμένου στον φόρο να αποδείξει ότι τα αυτοκίνητα περί των οποίων πρόκειται χρησιμοποιήθηκαν κατά ποσοστό πλέον του 50 % προς κάλυψη επαγγελματικών αναγκών.

Γ — *Τα προδικαστικά ερωτήματα*

22. Οι σκέψεις αυτές οδήγησαν το Bundesfinanzhof να υποβάλει τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα με διάταξη της 30ής Νοεμβρίου 2000, η οποία περιήλθε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 15 Ιανουαρίου 2001:

«1) Είναι το άρθρο 2 της αποφάσεως 2000/186/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Φεβρουαρίου 2000, η οποία εξουσιοδοτεί την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας να εφαρμόσει μέτρα κατά παρέκκλιση των άρθρων 6 και 17 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών σχετικά με τους φόρους κύκλου εργασιών, άκυρο επειδή η διαδικασία που προηγήθηκε της αποφάσεως δεν ανταποκρίνεται στις διατάξεις του άρθρου 27 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ;

2) Είναι το άρθρο 3, παράγραφος 1, της αποφάσεως 2000/186/ΕΚ, κατά το οποίο η απόφαση έχει αναδρομική ισχύ από 1ης Απριλίου 1999, έγκυρο;

3) Ανταποκρίνεται το άρθρο 2 της αποφάσεως 2000/186/ΕΚ στο περιεχόμενο που πρέπει να έχει η εξουσιοδότηση αυτού του είδους και προκύπτουν εξ αυτού επιφυλάξεις ως προς το κύρος του άρθρου αυτού;»

Δ — *Η ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία*

23. Δυνάμει του άρθρου 20 του πρωτοκόλλου περί του Οργανισμού ΕΚ του Δικαστηρίου γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η Γερμανική και η Ολλανδική Κυβέρνηση, καθώς και το Συμβούλιο και η Επιτροπή. Στις γραπτές της παρατηρήσεις η Ολλανδική Κυβέρνηση αναφέρθηκε μόνο στο πρώτο και δεύτερο ερώτημα. Το Συμβούλιο και η Επιτροπή ανέπτυξαν προφορικώς τις παρατηρήσεις τους κατά τη συνεδρίαση του Δικαστηρίου της 10ης Ιουλίου 2002.

IV — Επιχειρήματα

Α — *Το πρώτο προδικαστικό ερώτημα*

24. Όσοι κατέθεσαν παρατηρήσεις επισήμαναν ότι το πρώτο ερώτημα έχει, ειδικότερα, ως αντικείμενο την ερμηνεία του όρου «επιτρέπει» του άρθρου 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Υποστηρίζουν ότι ο όρος αυτός δεν σημαίνει ότι η άδεια του Συμβουλίου πρέπει να προηγείται της λήψεως εσωτερικού μέτρου παρεκκλίνοντος από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας. Δυνάμει του άρθρου 27, παράγραφος 1, η άδεια μπορεί να χορηγηθεί είτε πριν είτε μετά.

25. Η Γερμανική Κυβέρνηση υπογραμμίζει ότι, στην προηγούμενη διατύπωση της διατάξεως του άρθρου 27, δηλαδή στη διατύπωση που προέκυπτε από το άρθρο 13 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), τα κράτη μέλη δεν μπορούσαν να λάβουν μέτρα παρεκκλίσεως πριν την εκπνοή της προθεσμίας εντός της οποίας τα άλλα κράτη μέλη είχαν τη δυνατότητα να αντιταχθούν, σε περίπτωση δε που εξέφραζαν την αντίθεσή τους, πριν το Συμβούλιο εκδώσει απόφαση επιτρέπουσα την παρέκκλιση. Το άρθρο 27 δεν προβλέπει απαγόρευση λήψεως παρεκκλίνοντος εσωτερικού μέτρου πριν το Συμβούλιο επιτρέψει ρητώς τη λήψη του. Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, το άρθρο 27, δεύτερο εδάφιο, περιορίζεται να επιβάλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση να ενημερώνουν την Επιτροπή πριν λάβουν συγκεκριμένο μέτρο παρεκκλίσεως από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας. Εν προκειμένω, η Γερμανική Κυβέρνηση ενημέρωσε την Επιτροπή στις 11 Δεκεμβρίου 1998 σχετικά με τη λήψη του συγκεκριμένου μέτρου. Σε συμπληρωματική ενημέρωση προέβη με την από 19 Φεβρουαρίου 1999 επιστολή της. Για μία ακόμη φορά επιβεβαίωσε το περιεχόμενο των προηγουμένων επιστολών της με επιστολή της 23ης Αυγούστου 1999. Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι δεν μπορεί να της καταλογιστεί το γεγονός ότι η Επιτροπή παρέτεινε τη διαδικασία πολύ πέραν της 1ης Απριλίου 1999.

26. Η Επιτροπή συνάγει από το άρθρο 27, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας ότι η διαδικασία εγκρίσεως πρέπει να προηγηθεί της θεσπίσεως εσωτερικών μέτρων παρεκκλίσεως από τις διατάξεις της οδη-

γίας. Υποστηρίζει ότι ζήτημα συμφωνίας με το κοινοτικό δίκαιο δεν δημιουργεί η ημερομηνία κατά την οποία το Συμβούλιο εξέδωσε την απόφασή του, αλλά η ημερομηνία κατά την οποία η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας θέσπισε τη διάταξη του άρθρου 15 του UStG . Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο αντίθετο προς τις διατάξεις του άρθρου 27 είναι, ενδεχομένως, το γερμανικό μέτρο και όχι η απόφαση 2000/186.

27. Όλοι οι καταθέσαντες παρατηρήσεις υποστηρίζουν ότι το κοινοτικό δίκαιο και, ειδικότερα, το άρθρο 27, δεν απαιτεί δημοσιοποίηση της αιτήσεως που υπέβαλε κράτος μέλος για έγκριση παρεκκλινουσών από την οδηγία διατάξεων. Πράγματι, κατά το άρθρο 27, παράγραφος 3, τα λοιπά κράτη μέλη ενημερώνονται για τα μέτρα που σκοπεί να λάβει κράτος μέλος κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας. Η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή παραπέμπουν στις προτάσεις επί της υποθέσεως Skripalle [5], όπου ο γενικός εισαγγελέας υποστηρίζει ότι, όπως σιωπηρώς συνάγεται από την απόφαση BP Soupergaz [6], δεν υφίσταται υποχρέωση δημοσιοποιήσεως, κατά το κοινοτικό δίκαιο, όσον αφορά τις διαδικασίες που προβλέπει το άρθρο 27.

28. Όσον αφορά τον ισχυρισμό ότι η απόφαση βαίνει πέραν του αιτήματος που είχε διατυπώσει η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, το Συμβούλιο υποστηρίζει ότι αντικείμενο της αιτήσεως της Γερμανικής Κυβερνήσεως ήταν, επίσης, η απλούστευση του συστήματος επιβολής του φόρου. Πράγματι, η Γερμανική Κυβέρνηση επισήμανε τις δυσχέρειες επακριβούς ελέγχου της κατανομής που γίνεται, στο πλαίσιο εκπτώσεως του ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει τα οχήματα, μεταξύ της επαγγελματικής και της ιδιωτικής φύσεως των σχετικών με τα οχήματα αυτά δαπανών. Επιπροσθέτως, ο αριθμός των υποθέσεων για τις οποίες απαιτείται να γίνει έλεγχος είναι τεράστιος. Το Συμβούλιο υπογραμμίζει ότι δυνάμει του άρθρου 250 ΕΚ έχει τη δυνατότητα να λάβει απόφαση απομακρυνόμενο από την πρόταση της Επιτροπής, εφόσον οι τροποποιήσεις παραμένουν εντός του τομέα της αρχικής προτάσεως.

Β — *Το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα*

29. Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι οι αμφιβολίες που διατύπωσε το αιτούν δικαστήριο ως προς την αναδρομική ισχύ της αποφάσεως 2000/186 στερούνται ερείσματος. Κατά την άποψή της, ένα εσωτερικό μέτρο μπορεί να τύχει μιας εκ των υστέρων εγκρίσεως. Υποστηρίζει ότι απόφαση την οποία το Συμβούλιο λαμβάνει δυνάμει του άρθρου 27 δεν μπορεί να συνιστά παραβίαση της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης των προσώπων που αφορά η απόφαση αυτή, καθόσον μια τέτοια από-

5 — Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Fennelly (απόφαση της 29ης Μαΐου 1997, C-63/96, Συλλογή 1997, σ. I-2847).

6 — Απόφαση της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93 (Συλλογή 1995, σ. I-1883).

φαση αφορά μόνον το κράτος μέλος και τα κοινοτικά όργανα. Εξάλλου, οι πολίτες είχαν τη δυνατότητα ενημερώσεως σχετικά με τη σχεδιαζόμενη τροποποίηση του συστήματος φορολογικών εκπτώσεων, δεδομένου ότι είχε κατατεθεί σχετικό σχέδιο νόμου.

30. Η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι δεν αποκλείεται να προσδοθεί αναδρομική ισχύς σε άδεια παρεχόμενη δυνάμει του άρθρου 27, εφόσον συντρέχουν ορισμένες προϋποθέσεις, τις οποίες το Δικαστήριο έχει καθορίσει με τη νομολογία του. Μία από τις προϋποθέσεις αυτές είναι να συντρέχει ανάγκη, οπότε εξαιρετικώς επιτρέπεται παρέκκλιση από τον κανόνα κατά τον οποίο η αρχή της ασφαλείας δικαίου αποκλείει, κατ' αρχήν, να αναπτύσσει μια κοινοτική πράξη έννομα αποτελέσματα για περίοδο προ της δημοσιεύσεώς της, εφόσον αυτό απαιτείται για την επίτευξη του επιδιωκομένου σκοπού και εφόσον δεν θίγεται η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των ενδιαφερομένων [7]. Η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι, εν προκειμένω, πληρούται η προϋπόθεση της αναγκαιότητας, καθόσον το γενικό συμφέρον, δηλαδή η αντιμετώπιση της απάτης και της φοροδιαφυγής, δικαιολογεί την αναδρομική εφαρμογή μιας κοινοτικής πράξεως. Υποστηρίζει, επίσης, ότι η αποτροπή και η αντιμετώπιση φαινομένων φοροδιαφυγής απαιτούν, συχνά, ταχεία επέμβαση υπό μορφή εθνικών μέτρων λαμβανομένων από τα κράτη μέλη. Μπορεί να αποδειχθεί επιβεβλημένη η αναγνώριση αναδρομικής ισχύος σε τέτοια μέτρα προκειμένου να καταστεί δυνατή η επίτευξη του σκοπού γενικού συμφέροντος. Κατά συνέπεια, η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι το Συμβούλιο μπορούσε να προσδώσει αναδρομική ισχύ στην παρασχεθείσα με την απόφαση έγκριση.

31. Η Επιτροπή διατυπώνει αμφιβολίες ως προς το κατά πόσον ο επιδιωκόμενος σκοπός απαιτούσε την πρόσδοση αναδρομικής ισχύος στην παρασχεθείσα έγκριση. Η δυσχέρεια ελέγχου της κατανομής μεταξύ της επαγγελματικής και της ιδιωτικής χρήσεως υφίσταται από της εποχής θεσπίσεως του συστήματος ΦΠΑ. Επομένως, το πρόβλημα αυτό, το οποίο συνδέεται με την έκταση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ, δεν μπορεί να δικαιολογήσει την πρόσδοση αναδρομικής ισχύος στην έγκριση. Όσον αφορά την προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης των ενδιαφερομένων, η Επιτροπή επισημαίνει ότι, δυνάμει του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ γεννάται κατά τον χρόνο που καθίσταται απαιτητός ο φόρος. Δεδομένου ότι το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ γεννάται κατά τον χρόνο παραδόσεως των αγαθών ή προσφοράς των υπηρεσιών, ο Sudholz ευλόγως μπορούσε να προσδοκά, εν προκειμένω, ότι θα μπορούσε να εκπέσει το σύνολο του φόρου επί των εισροών που είχε καταβάλει για την αγορά του επιβατηγού αυτοκινήτου. Βεβαίως, το άρθρο 27 της οδηγίας προβλέπει τη δυνατότητα περιορισμού του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ, αυτό όμως το δικαίωμα εκπτώσεως δεν μπορεί να εξαρτάται από μεταγενέστερη απόφαση εκδοθείσα κατόπιν αιτήσεως για παροχή άδειας εφαρμογής αυτού του άρθρου. Επομένως, η Επιτροπή φρονεί ότι η απόφαση 2000/186 θίγει τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη του Sudholz.

7 — Η Ολλανδική Κυβέρνηση επικαλείται, κυρίως, την απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, C-368/89, Crispoltoni (Συλλογή 1991, σ. I-3695).

32. Κατά το Συμβούλιο, το άρθρο 3 της αποφάσεως 2000/186 είναι έγκυρο και, επομένως, η απόφαση αναπτύσσει αναδρομικώς τα αποτελέσματά της από της ημερομηνίας που ορίζει το άρθρο 3. Το Συμβούλιο επισημαίνει ότι η Γερμανική Κυβέρνηση ζήτησε τη σχετική έγκριση ήδη από τις 11 Δεκεμβρίου 1998 με επιστολή η οποία περιήλθε στην Επιτροπή στις 8 Ιανουαρίου 1999. Το γεγονός ότι η απόφαση εκδόθηκε πολύ αργότερα, οφείλεται στην καθυστέρηση που σημείωσε η διαδικασία στην Επιτροπή. Όπως έπραξε και η Γερμανική Κυβέρνηση, το Συμβούλιο υπογραμμίζει ότι απόφαση εκδοθείσα δυνάμει του άρθρου 27 δεν δημιουργεί, αυτή καθεαυτήν, υποχρέωση εις βάρος των ιδιωτών, καθόσον απευθύνεται σε κράτος μέλος. Στο κράτος μέλος εναπόκειται να μεριμνήσει ώστε μέτρο εκ των προβλεπομένων στο άρθρο 27 να μη θίξει τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των ενδιαφερομένων.

Γ — *Το τρίτο προδικαστικό ερώτημα*

33. Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι ο περιορισμός σε 50 % του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ δεν ισχύει για όλες τις περιπτώσεις, ειδικότερα δε για τις περιπτώσεις στις οποίες το όχημα χρησιμοποιείται κατά ποσοστό λιγότερο του 5 % για ιδιωτικούς σκοπούς. Αναγνωρίζει το ζήτημα που ανακύπτει στην περίπτωση κατά την οποία το όχημα χρησιμοποιείται κατά ποσοστό πλέον του 80 % για επαγγελματικούς σκοπούς, ενώ ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εκπέσει τον ΦΠΑ μόνο κατά ποσοστό 50 %, υφιστάμενος, επομένως, οικονομική ζημία. Αντιστρόφως, ο υποκείμενος στον φόρο απολαύει της δυνατότητας εκπτώσεως κατά 50 % και στην περίπτωση κατά την οποία το όχημα χρησιμοποιείται κατά 10 έως 49 % για επαγγελματικούς σκοπούς. Τέτοιου είδους συνέπειες είναι αναπόφευκτες σε περίπτωση ορίων καθοριζομένων κατ' αποκοπήν.

34. Κατά την Επιτροπή, το άρθρο 2 της αποφάσεως 2000/186 θίγει την αρχή της αναλογικότητας [8]. Στην πρόταση αποφάσεως του Συμβουλίου [9] που υπέβαλε η Επιτροπή στις 13 Δεκεμβρίου 1999 κατόπιν της αιτήσεως της Γερμανικής Κυβερνήσεως, προέβλεπε ότι η κατ' αποκοπήν μείωση κατά 50 % δεν πρέπει να ισχύσει στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο είναι σε θέση να αποδείξει ότι το όχημα χρησιμοποιείται κατά ποσοστό πλέον του 50 % προς κάλυψη επαγγελματικών αναγκών. Η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι, δυνάμει του άρθρου 27, παράγραφος 1, μέτρα προς απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου έχουν αμελητέα μόνον επίδραση επί του ποσού του φόρου που οφείλεται κατά το στάδιο του τελικού καταναλωτή.

35. Κατά το Συμβούλιο, το άρθρο 2 δεν θίγει την αρχή της αναλογικότητας. Το Συμβούλιο επικαλείται, σχετικώς, την πρόταση της Επιτροπής περί τροποποιήσεως της έκτης οδηγίας ώστε να περιοριστεί σε 50 % το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει δαπάνες σχετικές με οχήματα τα οποία δεν χρησιμοποιούνται πλήρως για επαγγελματικούς σκοπούς. Σκοπός του μέτρου της Γερμανικής Κυβερνήσεως είναι, επίσης, να περιοριστεί κατ' αποκοπήν στο 50 % το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ. Από την πρόταση αυτή συνάγεται ότι ο καθορισμός κατ' αποκοπήν ορίου στο πλαίσιο της προσπά-

8 — Η Επιτροπή παραπέμπει σχετικώς στην απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-177/99 και C-181/99, Ampafrance και Sanofi (Συλλογή 2000, σ. I-7013, σκέψη 62).

9 — COM/99/690 τελικό.

θειας καταστολής της απάτης και της φοροδιαφυγής είναι σύμφωνος προς την αρχή της αναλογικότητας.

V — Εκτίμηση

Α — *Το πρώτο προδικαστικό ερώτημα*

36. Το πρώτο ερώτημα αφορά τους κανόνες τους σχετικούς με την τυπική διαδικασία. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν το άρθρο 2 της αποφάσεως 2000/186 είναι ανίσχυρο επειδή η διαδικασία που ακολουθήθηκε για τη θέσπισή του δεν ανταποκρίνεται στα προβλεπόμενα από το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας. Τρία είναι τα ζητήματα που τίθενται: η έννοια του ρήματος «επιτρέπει» που χρησιμοποιείται στο άρθρο 27, παράγραφος 1, της οδηγίας· η μη δημοσιοποίηση της αιτήσεως εγκρίσεως που υπέβαλε η Γερμανική Κυβέρνηση και το αν η έγκριση μπορούσε να έχει περιεχόμενο ευρύτερο από εκείνο της αιτήσεως.

37. Το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας προβλέπει, ως θεμελιώδη κανόνα, το δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ. Από τον κανόνα αυτόν προβλέπονται δύο εξαιρέσεις. Η πρώτη αφορά την υφιστάμενη νομοθεσία και συγκεκριμενοποιείται με τη ρήτρα standstill του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας. Η διάταξη αυτή παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να διατηρήσουν σε ισχύ τις υφιστάμενες εξαιρέσεις από την αρχή της πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ, μέχρις ότου τεθούν σε ισχύ οι προβλεπόμενοι από το άρθρο αυτό κανόνες. Η εξαίρεση αυτή δεν αφορά την παρούσα υπόθεση. Η δεύτερη εξαίρεση αφορά τη νέα νομοθεσία. Το άρθρο 27, παράγραφος 1, της οδηγίας προβλέπει τη δυνατότητα λήψεως ειδικών μέτρων κατά παρέκκλιση από τα προβλεπόμενα στην οδηγία προς απλούστευση του μηχανισμού εισπράξεως του φόρου ή προς αποτροπή περιπτώσεων απάτης και φοροδιαφυγής. Το κράτος μέλος που σκοπεύει να λάβει τέτοια μέτρα πρέπει να έχει την προηγούμενη έγκριση του Συμβουλίου. Η διαδικασία που ακολουθείται σχετικώς προς χορήγηση αυτής της εγκρίσεως προβλέπεται στο άρθρο 27, παράγραφοι 2 έως 4. Το κράτος μέλος που σκοπεύει να λάβει τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 μέτρα απευθύνεται στην Επιτροπή και της παρέχει όλα τα χρήσιμα στοιχεία για την εκτίμηση του θέματος (παράγραφος 2). Η Επιτροπή ενημερώνει, στη συνέχεια, τα λοιπά κράτη μέλη εντός προθεσμίας ενός μηνός (παράγραφος 3). Η έγκριση μπορεί να παρασχεθεί, στη συνέχεια, είτε διά της εκδόσεως ρητής αποφάσεως του Συμβουλίου, είτε, μετά την πάροδο ορισμένης προθεσμίας, διά της παροχής σιωπηρής εγκρίσεως (παράγραφος 4).

38. Το πρώτο ζήτημα που θέτει το αιτούν δικαστήριο είναι αν η έγκριση πρέπει να προηγηθεί της λήψεως του συγκεκριμένου εσωτερικού μέτρου. Στη διατύπωση του κειμένου της έκτης οδηγίας στη γερμανική γλώσσα χρησιμοποιείται το ρήμα «ermächtigen» (επιτρέπω) και όχι «genehmigen» (εγκρίνω). Τα δύο αυτά ρήματα χρησιμοποιούνται στην απόφαση 2000/186. Η χρήση του ρήματος «ermächtigen» υποδηλώνει ότι η άδεια πρέπει να δοθεί προηγουμένως, ενώ η χρήση του ρήματος «genehmigen» υποδηλώνει ότι η άδεια μπορεί να δοθεί εκ των υστέρων. Στις περισσότερες από τις γλωσσικές διατυπώσεις της διατάξεως χρησιμοποιείται ρήμα που υποδηλώνει τη δεύτερη αυτή έννοια, όπως το ολλανδικό «machtigen». Στη γαλλική διατύπωση, π.χ., χρησιμοποιείται το ρήμα «autoriser» και όχι το ρήμα

«habiliter». Στην αγγλική και ιταλική διατύπωση χρησιμοποιούνται, αντιστοίχως, τα ρήματα «το authorize» και «autorizzare».

39. Όπως, επίσης, υπογραμμίζει το Συμβούλιο, η λήψη εσωτερικών φορολογικών μέτρων απόκειται στην αποκλειστική αρμοδιότητα των κρατών μελών. Τα κράτη μέλη, πάντως, υπέχουν την υποχρέωση να λαμβάνουν μέτρα συμβατά με το κοινοτικό δίκαιο. Το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας δεν αναφέρεται σε έγκριση λήψεως μέτρων στον τομέα του ΦΠΑ, αλλά στην έγκριση λήψεως μέτρων κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις της εν λόγω οδηγίας. Όπως τονίστηκε στην προηγούμενη παράγραφο, από την ορολογία που χρησιμοποιείται στη διατύπωση του άρθρου 27 στις περισσότερες γλώσσες προκύπτει ότι η έγκριση αυτή δεν απαιτείται οπωσδήποτε να δοθεί εκ των προτέρων. Πάντως, από το άρθρο 27, παράγραφος 2, προκύπτει ότι κράτος μέλος το οποίο *επιθυμεί να λάβει* μέτρο κατά παρέκκλιση από τα προβλεπόμενα στην οδηγία οφείλει να ενημερώσει την Επιτροπή και να της παράσχει όλα τα χρήσιμα για την εκτίμησή της στοιχεία. Συνεπώς, η έναρξη της διαδικασίας εγκρίσεως προηγείται της οιασδήποτε λήψεως του παρεκκλίνοντος εσωτερικού μέτρου. Το στοιχείο αυτό, βέβαια, δεν δίνει απάντηση στο ζήτημα αν η έγκριση μπορεί, επίσης, να δοθεί μετά τη λήψη του παρεκκλίνοντος από τις διατάξεις της οδηγίας εσωτερικού μέτρου, αν δηλαδή, το εσωτερικό αυτό μέτρο μπορεί να ληφθεί όσο ακόμα διαρκεί η διαδικασία εγκρίσεως. Η οδηγία δεν το απαγορεύει ρητώς. Αν κριθεί ότι μπορεί και εκ των υστέρων να χορηγηθεί έγκριση, η απάντηση πρέπει να είναι καταφατική. Πάντως, ας μου επιτραπεί να τονίσω ότι κράτος μέλος το οποίο προβαίνει στη λήψη του μέτρου όσο ακόμα διαρκεί η διαδικασία εγκρίσεως αναλαμβάνει τον σχετικό κίνδυνο. Πράγματι, εφόσον δεν έχει ακόμα λάβει την έγκριση, το συγκεκριμένο μέτρο, κατά τη χρονική αυτή περίοδο, αντιβαίνει προς το κοινοτικό δίκαιο και δεν είναι ακόμα βέβαιο αν η παράβαση αυτή θα ιαθεί εκ των υστέρων με έγκριση έχουσα αναδρομική ισχύ. Συνεπώς, η πρόωρη λήψη παρεκκλίνοντος μέτρου στο πλαίσιο της εσωτερικής εννόμου τάξεως ενός κράτους μέλους μπορεί να αποτελέσει παράβαση του κοινοτικού δικαίου. Το στοιχείο αυτό, πάντως, δεν επηρεάζει το κύρος της αποφάσεως με την οποία παρέχεται η έγκριση.

40. Το δεύτερο σχετικό με τις τυπικές διαδικασίες ζήτημα αφορά την έλλειψη δημοσιοποιήσεως εκ μέρους της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας της αιτήσεως με την οποία ζήτησε να της επιτραπεί η λήψη μέτρων κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις της οδηγίας. Όπως ορθώς υπογραμμίστηκε σε ορισμένες από τις παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο, από κανένα στοιχείο του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας δεν συνάγεται ότι υπάρχει υποχρέωση δημοσιοποιήσεως της αιτήσεως. Στις παρατηρήσεις αυτές γίνεται αναφορά στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Fennelly επί της υποθέσεως Skripalle [10]. Το ζήτημα που ετίθετο στην υπόθεση αυτή ήταν αν η έλλειψη δημοσιεύσεως της αποφάσεως περί χορηγήσεως εγκρίσεως μπορεί να επηρεάσει το κύρος ή τα αποτελέσματά της. Το Δικαστήριο δεν εξέτασε το ζήτημα αυτό. Ο γενικός εισαγγελέας Fennelly, πάντως, υπογράμμισε ότι το άρθρο 191, παράγραφος 3, της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 254, παράγραφος 3, ΕΚ) δεν επιβάλλει δημοσίευση τέτοιων αποφάσεων, το δε άρθρο 27 της οδηγίας δεν επιβάλλει, επίσης, την υποχρέωση δημο-

10 — Προαναφερθείσα στην υποσημείωση 5.

σιεύσεως της χορηγουμένης βάσει αυτής της διατάξεως εγκρίσεως. Προσέθεσε ότι, κατά τη γνώμη του, η έλλειψη δημοσιεύσεως μιας εκδοθείσας από το Συμβούλιο αποφάσεως περί παροχής εγκρίσεως δεν θίγει την ασφάλεια δικαίου ή την αποτελεσματικότητα του δικαστικού ή διοικητικού ελέγχου που μπορούν να ζητούν οι πολίτες των οποίων δικαιώματα θίγονται από την απόφαση.

41. Εν προκειμένω, δεν πρόκειται για τη δημοσίευση της αποφάσεως περί παροχής της εγκρίσεως, η οποία δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα σύμφωνα με την ακολουθούμενη από πολλών ήδη ετών πρακτική, αλλά για τη δημοσιοποίηση της αιτήσεως παροχής μιας τέτοιας εγκρίσεως. Πάντως, κατά τη γνώμη μου, η συλλογιστική του γενικού εισαγγελέα Fennelly ισχύει, κατ' αναλογία, και για την περίπτωση αυτή. Αν δεν υφίσταται, κατά το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας, υποχρέωση δημοσιεύσεως της εκδιδόμενης δυνάμει αυτής της διατάξεως αποφάσεως, το ίδιο πρέπει να ισχύσει και για τις αιτήσεις με τις οποίες τα κράτη μέλη ζητούν την έκδοση τέτοιων αποφάσεων. Κατά το γράμμα αυτής της διατάξεως, τα σχεδιαζόμενα μέτρα πρέπει, απλώς, να γνωστοποιηθούν στην Επιτροπή, η οποία με τη σειρά της ενημερώνει τα υπόλοιπα κράτη μέλη. Εν προκειμένω, αυτό έγινε στις 8 Ιανουαρίου και στις 11 Οκτωβρίου 1999, αντιστοίχως. Τα υπόλοιπα κράτη μέλη πρέπει να ενημερωθούν διότι έχουν το δικαίωμα να ζητήσουν την εξέταση της αιτήσεως από το Συμβούλιο. Εξάλλου, δεν θα είχε νόημα κανόνας που να επιβάλλει υποχρέωση δημοσιεύσεως των αιτήσεων περί χορηγήσεως εγκρίσεως, παρά μόνον αν ένας κύκλος ευρύτερος του σημερινού θα μπορούσε να επηρεάσει την έκβαση της διαδικασίας.

42. Τέλος, με το πρώτο ερώτημα ζητείται να διευκρινιστεί αν η απόφαση 2000/186, περί παροχής της εγκρίσεως, μπορούσε να επεκταθεί πέραν του αντικειμένου της αιτήσεως. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας στήριξε το αίτημά της αποκλειστικώς επί λόγων σχετικών με την καταστολή της απάτης και της φοροδιαφυγής, χωρίς να εκφράσει πρόθεση απλουστεύσεως του φορολογικού συστήματος.

43. Σκοπός της υποβολής της αιτήσεως στην Επιτροπή, που προβλέπει το άρθρο 27, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας και της κοινοποιήσεως των στοιχείων που είναι χρήσιμα για την εκ μέρους της εκτίμηση είναι να παρασχεθεί στην Επιτροπή και, ενδεχομένως, στο Συμβούλιο, η δυνατότητα να ελέγχουν αν το κατά παρέκκλιση σύστημα παραμένει εντός του πλαισίου του άρθρου 27, παράγραφος 1, της οδηγίας [11]. Κατά το άρθρο 27, παράγραφος 1, της οδηγίας επιβάλλεται σαφής διάκριση μεταξύ των μέτρων απλουστεύσεως, αφενός, και των μέτρων καταστολής της απάτης ή της φοροδιαφυγής, αφετέρου. Από τη νομολογία προκύπτει ότι, όταν η αίτηση εγκρίσεως στηρίζεται στον δεύτερο λόγο, η χορηγούμενη έγκριση δεν μπορεί να βαίνει πέραν του απαιτουμένου για την επίτευξη αυτού του σκοπού [12]. Συνεπώς, το κράτος μέλος δεν μπορεί να επικαλεστεί τον πρώτο λόγο εκ των υστέρων, μετά την παροχή της εγκρίσεως, δεν μπορεί δηλαδή να επεκτείνει τους λόγους επί των οποίων στηρίχθηκε η παρασχεθείσα έγκριση. Το στοιχείο αυτό, πάντως, δεν αποκλείει τη δυνατότητα του συγκεκριμένου κράτους μέλους να επεκτείνει το αντικείμενο της αιτήσεώς του κατά τη διάρκεια της διαδικασίας χορηγήσεως εγκρίσεως, επικαλούμενο επίσης και τον έτερο λόγο που προβλέπει το άρθρο 27, παράγραφος 1. Προφανώς, αυτό συνέβη στην παρούσα υπόθεση. Άλλως, το συγκεκριμένο κράτος

11 — Απόφαση BP Soupergaz (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 23).

12 — Απόφαση Skripalle (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 5).

μέλος θα έπρεπε να αποσύρει την πρώτη του αίτηση και να υποβάλει μία άλλη. Μια τέτοια διαδικασία δεν θα ήταν ιδιαίτερα αποτελεσματική. Πάντως, αν η έγκριση χορηγηθεί με βάση και τους δύο λόγους, πρέπει επίσης να συντρέχουν οι συμπληρωματικές προϋποθέσεις που απαιτούνται σχετικώς. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας επικαλέστηκε και τους δύο λόγους (κατά τη διάρκεια της διαδικασίας χορηγήσεως της εγκρίσεως). Επομένως, τα ληφθέντα μέτρα πρέπει να δικαιολογούνται με βάση και τους δύο λόγους και να ανταποκρίνονται στις πρόσθετες προϋποθέσεις που απαιτούνται σχετικώς. Τούτο σημαίνει ότι τα μέτρα πρέπει να είναι ανάλογα, αν έχουν ληφθεί προς αντιμετώπιση της απάτης, αν δε αποσκοπούν επίσης στην απλούστευση του εσωτερικού συστήματος, πρέπει να έχουν αμελητέα μόνον επίδραση επί του ποσού του φόρου που οφείλεται στο στάδιο του τελικού καταναλωτή.

44. Η Επιτροπή υπογράμμισε, επίσης, ότι τα κοινοτικά όργανα έχουν την εξουσία να ελέγχουν αν η αίτηση ανταποκρίνεται στο κριτήριο της απλουστεύσεως, ακόμη και αν δεν το έχει ζητήσει η οικεία κυβέρνηση. Την ερμηνεία της αυτή τη στηρίζει στον σκοπό του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας, το οποίο περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο της οδηγίας περί μέτρων απλουστεύσεως. Δεν συμμερίζομαι την άποψη αυτή. Εναπόκειται στο κράτος μέλος να επιλέξει τους λόγους τους οποίους θα επικαλεστεί στην αίτησή του για χορήγηση εγκρίσεως λήψεως μέτρου κατά παρέκκλιση των διατάξεων της οδηγίας. Κατά μείζονα λόγο, στην περίπτωση που η οδηγία προβαίνει σε σαφή διάκριση των δύο λόγων των δικαιολογούντων τη λήψη μέτρων παρεκκλίσεως και μεταξύ των προϋποθέσεων που συναρτώνται προς αυτούς. Το Συμβούλιο και η Επιτροπή δεν έχουν δυνατότητα παρεμβάσεως στη διακριτική αυτή ευχέρεια του κράτους μέλους. Δεν μπορούν, δηλαδή να συμπληρώνουν αυτά την αίτηση εγκρίσεως ενός κράτους μέλους. Δεν το έπραξαν στην προκειμένη περίπτωση διότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας επικαλέστηκε και τους δύο λόγους διαρκούσης της διαδικασίας.

45. Συνεπώς, η διαδικασία εκδόσεως της εγκριτικής αποφάσεως δεν βαρύνεται με πλημμέλειες δυνάμενες να επηρεάσουν το κύρος της αποφάσεως 2000/186.

B — *Το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα*

46. Το ερώτημα αναφέρεται στην αναδρομική ισχύ του άρθρου 3 της αποφάσεως. Όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι κοινοτικές αποφάσεις δεν έχουν αναδρομική ισχύ παρά μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις, όταν δηλαδή το επιβάλλει η επίτευξη του επιδιωκομένου σκοπού και όταν δεόντως προστατεύεται η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των ενδιαφερομένων [13]. Οι απαιτήσεις αυτές απορρέουν από τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

47. Επιβάλλεται, κατ' αρχάς, να τονιστεί ότι οι πολίτες έλκουν δικαιώματα από το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας [14], ότι το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ αποτελεί ουσιώδες στοιχείο του συστήματος ΦΠΑ [15] και ότι το δικαίωμα αυτό γεννάται κατά τον χρόνο που καθίσταται απαιτητός ο προς έκπτωση φόρος [16].

13 — Βλ., π.χ., τις αποφάσεις της 25ης Ιανουαρίου 1979, 98/78, Racke (Συλλογή τόμος 1979/Ι, σ. 55), και 99/78, Decker (Συλλογή τόμος 1979/Ι, σ. 81), καθώς και της 9ης Ιανουαρίου 1990, C-337/88, SAFA (Συλλογή 1990, σ. I-1).

14 — Απόφαση BP Soupergaz, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 6.

15 — Βλ., π.χ. απόφαση Ampafrance και Sanofi, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 8.

16 — Βλ., π.χ., απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, C-400/98, Breitsholl (Συλλογή 2000, σ. I-4321).

Παρεκκλίσεις επιτρέπονται μόνο σε ρητώς προβλεπόμενες από την οδηγία περιπτώσεις και υπό την προϋπόθεση ότι παραμένουν εντός των ορίων που απορρέουν από τις πρόσθετες ουσιαστικές και διαδικαστικές προϋποθέσεις που προβλέπει η οδηγία [17]. Καίτοι οι πολίτες δεν μπορούν νομίμως να αναμένουν ότι ο βασικός αυτός κανόνας –δηλαδή το δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ– ουδέποτε θα τροποποιηθεί ή θα περιοριστεί, εντούτοις, ευλόγως μπορούν να αναμένουν ότι οποιοδήποτε εσωτερικής φύσεως μέτρο ληφθεί κατά παρέκκλιση από τον βασικό αυτό κανόνα θα ανταποκρίνεται στις προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 27 της οδηγίας και ότι, ειδικότερα, θα έχει υπάρξει έγκριση αυτού του μέτρου. Κατά τον χρόνο αγοράς εκ μέρους του Sudholz του οχήματος το οποίο διέθεσε στην επιχείρησή του τον Απρίλιο του 1999, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας είχε επιβάλει εσωτερικό σύστημα το οποίο περιόριζε το δικαίωμα εκπτώσεως, αλλά δεν καλυπτόταν από την έγκριση που προβλέπει το άρθρο 27, παράγραφος 1, της οδηγίας. Εφόσον κατά τον χρόνο αυτό δεν είχε παρασχεθεί έγκριση στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας να προβεί σε λήψη του ειδικού αυτού μέτρου, ο Sudholz μπορούσε να επικαλεστεί την ευνοϊκότερη γι' αυτόν διάταξη του άρθρου 17 της οδηγίας.

48. Ανακύπτει, στη συνέχεια, το ερώτημα αν μπορεί να του αφαιρεθεί εκ των υστέρων το δικαίωμα αυτό εκπτώσεως του ΦΠΑ. Όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης δεν επιτρέπει άρση ή περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ, το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο έλκει από την έκτη οδηγία.

49. Στις προτάσεις μου επί της υποθέσεως C-62/00, Marks & Spencer [18] συνόψισα ως ακολούθως τις γενικές γραμμές της νομολογίας του Δικαστηρίου της σχετικής με την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης:

«— πρώτον, το Δικαστήριο έκρινε με σειρά αποφάσεων ότι η αρχή αυτή, η οποία αποτελεί απόρροια της αρχής της ασφάλειας δικαίου, αποτελεί μέρος της κοινοτικής έννομης τάξεως. Η αρχή αυτή επιβάλλει οι κανόνες δικαίου να είναι ακριβείς και σκοπεί να διασφαλιστεί ότι οι νομικές καταστάσεις και σχέσεις που διέπονται από το κοινοτικό δίκαιο να είναι προβλέψιμες·

— δεύτερον, ο κανόνας είναι ότι οι ιδιώτες δεν μπορούν να έχουν εμπιστοσύνη ως προς το ότι οι νομικοί κανόνες που έχουν εφαρμογή σ' αυτούς δεν πρόκειται να τροποποιηθούν. Ο κοινοτικός νομοθέτης παραμένει αρμόδιος για την προσαρμογή της υφιστάμενης νομοθεσίας προς τις μεταβαλλόμενες οικονομικές περιστάσεις και –προσθέτω– προς την εξέλιξη των αντιλήψεων γενικής πολιτικής, συγκεκριμένης πολιτικής και κοινωνικής φύσεως·

— τρίτον, οι ιδιώτες πρέπει να μπορούν να έχουν εμπιστοσύνη ως προς το ότι τα δικαιώματα που γεννώνται δυνάμει υφιστάμενης ρυθμίσεως δεν καταργούνται αναδρομικώς. Μόνο σε πολύ εξαιρετικές περιπτώσεις είναι

17 — Αποφάσεις BP Soupergaz (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 22) και της 13ης Φεβρουαρίου 1985, 5/84, Direct Cosmetics (Συλλογή 1985, σ. 617, σκέψη 24).

18 — Απόφαση της 11ης Ιουλίου 2002 (Συλλογή 2002, σ. I-6325).

δυνατή η παρέκκλιση από αυτόν τον βασικό κανόνα, όπως στην περίπτωση επιτακτικών οικονομικών αναγκών που συνδέονται με τη διαχείριση κοινών οργανώσεων αγοράς ή με επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος.»

50. Θα ήθελα, επίσης, να τονίσω, όσον αφορά την προϋπόθεση της αναγκαιότητας, ότι η απόφαση του Συμβουλίου ουδόλως αιτιολογεί την αναγκαιότητα προσδώσεως αναδρομικής ισχύος στην απόφαση. Η απλή μνεία ότι σκοπός της αιτουμένης εγκρίσεως είναι η αποτροπή περιπτώσεων απάτης και καταχρήσεως, δεν αρκεί. Πράγματι, αυτό συνιστά τον ένα από τους λόγους για τους οποίους μπορεί να επιτραπεί σε κράτος μέλος να λάβει μέτρα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της οδηγίας. Δεν συνιστά λόγο αναδρομικής ισχύος αυτής της άδειας. Όπως ορθώς υπογράμμισε η Επιτροπή, το πρόβλημα της κατανομής μεταξύ ιδιωτικής και επαγγελματικής χρήσεως των οχημάτων υφίσταται από τον χρόνο θεσπίσεως της οδηγίας. Το στοιχείο αυτό και μόνον αποδεικνύει ότι δεν υφίσταται καμία επιτακτική ανάγκη να επιτραπεί αναδρομικώς σε κράτος μέλος η θέσπιση ενός ειδικού συστήματος.

51. Θεωρώ ως αβάσιμο το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβερνήσεως και του Συμβουλίου κατά το οποίο προσδόθηκε αναδρομική ισχύς στην απόφαση επειδή η Επιτροπή καθυστέρησε να εξετάσει την αίτηση περί παροχής εγκρίσεως. Ακόμη και αν η Επιτροπή διέπραξε διαδικαστική πλημμέλεια, ουδέποτε αυτή μπορεί να αποτελέσει λόγο αναδρομικού περιορισμού δικαιωμάτων που οι υποκείμενοι στον φόρο έλκουν από το κοινοτικό δίκαιο. Πράγματι, ουδόλως μπορούν να επηρεάσουν την εξέλιξη της διαδικασίας εγκρίσεως.

52. Η Γερμανική Κυβέρνηση επισήμανε, επίσης, ότι ο Sudholz δεν αντλεί κανένα δικαίωμα από το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας. Προβάλλει σχετικώς δύο επιχειρήματα. Εγκριτική απόφαση δυνάμει του άρθρου 27 έχει απλώς αναγνωριστικό χαρακτήρα. Επιπροσθέτως, το άρθρο αυτό αφορά μόνον τις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών και της Κοινότητας.

53. Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, το ενδεχόμενο να θεωρηθεί ότι η απόφαση ελήφθη σιωπηρώς, μετά την πάροδο ορισμένης προθεσμίας, όπως προβλέπει το άρθρο 27, επιβεβαιώνει τον καθαρώς αναγνωριστικό χαρακτήρα της εγκριτικής αποφάσεως. Σε μια τέτοια περίπτωση η διαδικασία περατώνεται χωρίς το Συμβούλιο να λάβει απόφαση που θα μπορούσε ενδεχομένως να επικαλεστεί ο υποκείμενος στον φόρο. Κατά τη γνώμη μου, πάντως, όπως και η Επιτροπή υποστήριξε κατά την προφορική διαδικασία, μια τέτοια έγκριση, είτε σιωπηρή είτε ρητή, έχει διαπλαστικό χαρακτήρα. Χωρίς τέτοια έγκριση το κράτος μέλος δεν μπορεί να λάβει κανένα μέτρο κατά παρέκκλιση των διατάξεων της οδηγίας. Συνεπώς, η έγκριση τροποποιεί την υφιστάμενη νομική κατάσταση, καθόσον, ελλείψει αυτής, το κράτος μέλος υποχρεούται να συμμορφωθεί προς το άρθρο 17 της οδηγίας.

54. Ούτε το δεύτερο επιχείρημα ευσταθεί. Η διεπόμενη από το άρθρο 27 διαδικασία εγκρίσεως διεξάγεται, βεβαίως, μεταξύ της Κοινότητας και των κρατών μελών, η έκβαση όμως αυτής της διαδικασίας επηρεάζει σοβαρώς τα δικαιώματα που οι πολίτες έλκουν από το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας. Εκ της φύσεως αυτών των δικαιωμάτων, όπως υπογραμμίστηκε ανωτέρω στο σημείο 47, συνάγεται ότι αυτά δεν μπορούν να τροποποιηθούν ή να περιοριστούν παρά μόνο με απόφαση του Συμβουλίου εκδιδόμενη συμφώνως προς το άρθρο 27 της οδηγίας. Συνεπώς, ο Sudholz έχει έννομο συμφέρον να εκδοθεί η απόφαση αυτή νομοτύπως και να είναι ουσιαστικώς σύμφωνη προς το κοινοτικό δίκαιο.

55. Εκ των ανωτέρω συνάγεται το συμπέρασμα ότι η αναδρομική ισχύς της αποφάσεως 2000/186 θίγει την αρχή της ασφαλείας δικαίου και την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και ότι το άρθρο 3 αυτής της αποφάσεως είναι άκυρο καθόσον προβλέπει την αναδρομική ισχύ της αποφάσεως από 1ης Απριλίου 1999.

Γ — *Το τρίτο προδικαστικό ερώτημα*

56. Με το ερώτημά του αυτό το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν το άρθρο 2 της αποφάσεως ανταποκρίνεται, επί της ουσίας, στις προϋποθέσεις που πρέπει να πληροί ένα κατά παρέκκλιση λαμβανόμενο μέτρο. Δεδομένου ότι η έγκριση στηρίζεται σε αμφότερους τους λόγους που προβλέπει το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, επιβάλλεται το ζήτημα αυτό να εξεταστεί σε σχέση με τον κάθε λόγο χωριστά.

57. Το Δικαστήριο ερμηνεύει τις δυνατότητες εφαρμογής του άρθρου 27 της οδηγίας κατά τρόπο συσταλτικό σε σχέση με την αρχή της αναλογικότητας.

58. Στην απόφαση Επιτροπή κατά Βελγίου [19], το Δικαστήριο αναφέρθηκε στην αρχή της αναλογικότητας αποφαινόμενο ότι δεν επιτρέπεται παρέκκλιση από τη βάση επιβολής του φόρου που προβλέπει η οδηγία παρά μόνον αν αυτό είναι απολύτως αναγκαίο για την επίτευξη του επιδιωκομένου σκοπού, δηλαδή την αποτροπή περιπτώσεων απάτης και φοροδιαφυγής. Ακολούθως, επιβεβαίωσε τη νομολογία αυτή με τις αποφάσεις του Skripalle [20] και Ampafrance και Sanofi [21]. Στη δεύτερη αυτή απόφαση, η οποία εκδόθηκε μετά τη χορήγηση της εγκρίσεως στην παρούσα υπόθεση, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι δεν υφίσταται κίνδυνος απάτης ή φοροδιαφυγής όταν από τα δυνάμενα αντικειμενικώς να ελεγχθούν στοιχεία προκύπτει ότι οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για καθαρώς επαγγελματικούς λόγους. Βεβαίως, το Δικαστήριο έκρινε ότι μπορεί να επιτραπεί η λήψη παρεκκλίνοντος μέτρου σε ορισμένες περιπτώσεις, αλλά ότι ένα τέτοιο μέτρο θα θεωρηθεί ως δυσανάλογο αν αποκλείει ορισμένες δαπάνες από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, χωρίς να παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα να αποδείξει ότι δεν συντρέχει περίπτωση φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.

59. Στην υπόθεση Ampafrance και Sanofi επρόκειτο για πλήρη κατάργηση του δικαιώματος εκπτώσεως, ενώ στην παρούσα υπόθεση πρόκειται για ποσοστιαίο περιορισμό αυτού του δικαιώματος.

19 — Απόφαση της 10ης Απριλίου 1984, 324/82 (Συλλογή 1984, σ. 1861, σκέψη 24).

20 — Απόφαση προαναφερθείσα στην υποσημείωση 5.

21 — Απόφαση προαναφερθείσα στην υποσημείωση 8.

Εντούτοις, δεδομένου ότι και στις δύο υποθέσεις επρόκειτο περί ποσοτικού περιορισμού του δικαιώματος εκπτώσεως –πλήρως ή σε μεγάλο βαθμό– επιβάλλεται, κατά την αρχή της αναλογικότητας, και στις δύο περιπτώσεις να παρασχεθεί στον υποκείμενο στον φόρο η δυνατότητα να αποδείξει την έλλειψη φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής στην περίπτωσή του.

60. Η προαναφερθείσα νομολογία αφορά κατά παρέκκλιση λαμβανόμενα μέτρα προς αποφυγή της φοροαποφυγής ή της μη δέουσας χρήσεως. Έχω την εντύπωση ότι ο έλεγχος της αναλογικότητας στον οποίο προβαίνει το Δικαστήριο αφορά επίσης και τα κατά παρέκκλιση λαμβανόμενα εσωτερικά μέτρα απλουστεύσεως. Πράγματι, ο σκοπός απλουστεύσεως του τρόπου εισπράξεως του ΦΠΑ, αυτός καθεαυτόν θεμιτός, πρέπει να σταθμιστεί με τον απορρέοντα περιορισμό των δικαιωμάτων των υποκειμένων στον φόρο. Τούτο προκύπτει, επίσης, από το γράμμα του άρθρου 27, παράγραφος 1, τελευταία φράση, της έκτης οδηγίας. Ο κανόνας ουδετερότητας που θέτει το άρθρο αυτό πρέπει να νοηθεί ως ειδική εκδήλωση της αρχής της αναλογικότητας.

61. Αν εξεταστεί βάσει των ανωτέρω η χορηγηθείσα εν προκειμένω έγκριση, προκύπτει ότι –ακόμα και αν υποτεθεί ότι σκοπεί στην αντιμετώπιση των περιπτώσεων απάτης– δεν παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο τη δυνατότητα να αποδείξει το αντίθετο και, κατά συνέπεια, αντιβαίνει προς την αρχή της αναλογικότητας. Εφόσον δεν παρέχει αυτή τη δυνατότητα, συνάγεται ότι, σε όλες τις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί κατά ποσοστό σαφώς υπέρτερο του 50 % ένα όχημα για επαγγελματικές ανάγκες, το μέτρο αυτό επηρεάζει σημαντικά το ποσό του φόρου που οφείλεται στο στάδιο του τελικού καταναλωτή. Η παρούσα έγκριση –ακόμα και αν υποτεθεί ότι εξυπηρετεί, επίσης, τον σκοπό απλουστεύσεως της διαδικασίας εισπράξεως του φόρου– δεν ανταποκρίνεται ούτε στο κριτήριο που τίθεται με την τελευταία φράση του άρθρου 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

62. Για τους λόγους αυτούς, φρονώ ότι η χορηγηθείσα με το άρθρο 2 της αποφάσεως 2000/186 έγκριση είναι ανίσχυρη, καθόσον συνεπάγεται δυσανάλογο και αντίθετο προς το άρθρο 27, παράγραφος 1, περιορισμό των δικαιωμάτων που ο υποκείμενος στον φόρο έλκει από το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

63. Για λόγους πληρότητας, επισημαίνω ότι το σχέδιο αποφάσεως περί εγκρίσεως παρεκκλίνοντος μέτρου, το οποίο υπέβαλε η Επιτροπή στο Συμβούλιο, παρείχε στον υποκείμενο στον φόρο τη δυνατότητα να αποδείξει ότι τα αγορασθέντα οχήματα χρησιμοποιούνται κατά ποσοστό πλέον του 50 % για επαγγελματικούς σκοπούς. Η πρόταση αυτή πληρούσε τα προαναφερθέντα κριτήρια. Εντούτοις, το Συμβούλιο τροποποίησε στο σημείο αυτό την πρόταση της Επιτροπής ορίζοντας ότι δικαίωμα εκπτώσεως υφίσταται μόνον αν το όχημα χρησιμοποιείται κατά ποσοστό μικρότερο του 5 % για ιδιωτικούς σκοπούς [22].

22 — Βλ. έβδομη αιτιολογική σκέψη της αποφάσεως 2000/186. Γίνεται παραπομπή στην απόφαση Skripalle. Το Συμβούλιο θέλησε με τον τρόπο αυτό να υποδηλώσει ότι το γερμανικό μέτρο είναι σύμφωνο προς την αρχή της αναλογικότητας.

64. Το Συμβούλιο και η Γερμανική Κυβέρνηση υποστήριξαν, επίσης, ότι ο βασικός κανόνας –δηλαδή το δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ– αποτελεί μάλλον εξαίρεση παρά κανόνα, λόγω της ρήτρας standstill του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας και της δυνατότητας λήψεως κατά παρέκκλιση εσωτερικών μέτρων δυνάμει του άρθρου 27. Υποδηλώνουν με τον τρόπο αυτό ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας θα έπρεπε εν προκειμένω να ευθυγραμμιστεί με τα λοιπά κράτη μέλη εφαρμόζοντας το άρθρο 27. Επιπλέον, επικαλούνται πρόταση τροποποιήσεως της ίδιας της έκτης οδηγίας, την οποία υπέβαλε η Επιτροπή, και η οποία προβλέπει κατ' αποκοπήν έκπτωση για τα επιβατηγά αυτοκίνητα που χρησιμοποιούνται κατά ένα μέρος για επαγγελματικούς σκοπούς και κατά ένα μέρος για ιδιωτικούς σκοπούς. Ενόψει αυτής της προτάσεως επετράπη στο Ηνωμένο Βασίλειο να περιορίσει σε ποσοστό 50 % την έκπτωση του ΦΠΑ που επιβαρύνει τέτοια οχήματα.

65. Τα επιχειρήματα αυτά συγχέουν τον ρόλο του κοινοτικού νομοθέτη με τον ρόλο της κοινοτικής εκτελεστικής αρχής. Ο κοινοτικός νομοθέτης μπορεί κατά βούληση να προσαρμόζει την παράγωγη κοινοτική νομοθεσία κατά τους πολιτικούς προσανατολισμούς και αντιλήψεις του, εντός των ορίων του κοινοτικού δικαίου. Τούτο ισχύει, επίσης, για τον ΦΠΑ, ο οποίος αποτελεί αντικείμενο της έκτης οδηγίας. Αντιθέτως, η κοινοτική εκτελεστική αρχή, η οποία καλείται να εφαρμόσει την κοινοτική νομοθεσία, υποχρεούται να συμμορφώνεται προς τους κανόνες αυτής της νομοθεσίας. Η ασφάλεια δικαίου επιβάλλει την αυστηρή τήρηση της αρχής της νομμότητας, ιδίως όταν πρόκειται για δικαιώματα και υποχρεώσεις των υποκειμένων στον φόρο. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο μέτρο το οποίο περιορίζει δυσανάλογα τα δικαιώματα του φορολογουμένου, ενώ παραλλήλως αντιβαίνει προς το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας, και, επομένως, αντίκειται προς την ισχύουσα κοινοτική νομοθεσία, δεν μπορεί να δικαιολογηθεί με βάση διατάξεις που ενδέχεται να θεσπιστούν.

66. Θεωρώ αλυσιτελή την επίκληση της αδείας που χορηγήθηκε στο Ηνωμένο Βασίλειο, ασχέτως του ακριβούς περιεχομένου της, καθόσον έχει αποδειχθεί, κατά την άποψή μου, ότι το άρθρο 2 της αποφάσεως 2000/186, το οποίο εν προκειμένω έχει τεθεί υπό την κρίση του Δικαστηρίου, αντιβαίνει προς το ισχύον κοινοτικό δίκαιο.

67. Επιπροσθέτως, από την απάντηση που προτείνω να δοθεί στο τρίτο ερώτημα προκύπτει ότι η απόφαση είναι ανίσχυρη στο σύνολό της. Θα μπορούσε, επομένως, να υποστηριχθεί ότι παρέλκει απάντηση στο δεύτερο ερώτημα. Αν το Δικαστήριο δεν ακολουθήσει τις προτάσεις μου επί του τρίτου ερωτήματος, από την απάντηση που προτείνω να δοθεί στο δεύτερο ερώτημα προκύπτει ότι το άρθρο 3 της αποφάσεως είναι, εν πάση περιπτώσει, ανίσχυρο, καθόσον προβλέπει την αναδρομική ισχύ της από 1ης Απριλίου 1999.

VI — Πρόταση

68. Για τους λόγους αυτούς, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει τις ακόλουθες απαντήσεις στα ερωτήματα που υπέβαλε το Bundesfinanzhof:

«Στο πρώτο ερώτημα: Η διαδικασία εκδόσεως της αποφάσεως 2000/186/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Φεβρουαρίου 2000, που εξουσιοδοτεί την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας να εφαρμόσει μέτρα κατά παρέκκλιση των άρθρων 6 και 17 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις του άρθρου 27 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ.

Στο τρίτο ερώτημα: Το άρθρο 2 της αποφάσεως 2000/186 είναι ανίσχυρο.

Στο δεύτερο ερώτημα: Το άρθρο 3 της αποφάσεως 2000/186 είναι ανίσχυρο, καθόσον προβλέπει την αναδρομική ισχύ της αποφάσεως από 1ης Απριλίου 1999.»