ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
L. A. GEELHOED
της 22ας Φεβρουαρίου 2001 [1]

1. Σε αμφότερες τις υποθέσεις, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ζητεί από το Δικαστήριο να διαπιστώσει ότι η Γαλλική Δημοκρατία παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 6, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση [2] (στο εξής: οδηγία). Η Γαλλική Δημοκρατία υποστηρίζεται από το Ηνωμένο Βασίλειο στην υπόθεση C-345/99.

2. Επέλεξα να διατυπώσω κοινές προτάσεις για τις δύο υποθέσεις, παρά το ότι το Δικαστήριο δεν αποφάσισε τη συνεκδίκασή τους. Κατέληξα στην επιλογή αυτή διότι, με τη διατύπωση κοινών προτάσεων στις δύο υποθέσεις, μπορεί να επιτευχθεί καλύτερη προσέγγιση της βασικής προβληματικής των υποθέσεων, ήτοι της ερμηνείας του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας. Έχω συνείδηση του ότι οι δύο υποθέσεις συνδέονται ίσως επί της ουσίας, αλλά δεν είναι όμοιες.

3. Η προσφυγή της Επιτροπής στην υπόθεση C-345/99 αναφέρεται στα ακόλουθα πραγματικά περιστατικά. Η Γαλλική Δημοκρατία εισήγαγε δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας για τα μέσα μεταφοράς που προορίζονται για τη διδασκαλία της οδηγήσεως, πράγμα που, καθεαυτό, είναι σύμφωνο με τον στόχο και το περιεχόμενο της οδηγίας. Η Γαλλική Δημοκρατία εξαρτά εντούτοις αυτό το δικαίωμα εκπτώσεως από την προϋπόθεση ότι τα οικεία μέσα μεταφοράς δεν χρησιμοποιούνται για κανένα άλλο επαγγελματικό σκοπό. Η διαφορά αναφέρεται στο κατά πόσον επιτρέπεται να προβλεφθεί τέτοια προϋπόθεση κατά την εισαγωγή του δικαιώματος εκπτώσεως.

4. Η προσφυγή της Επιτροπής στην υπόθεση C-40/00 αφορά τα ακόλουθα πραγματικά περιστατικά. Η Γαλλική Δημοκρατία επανεισήγαγε, από 1ης Ιανουαρίου 1998, ένα σύστημα κατά το οποίο η έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας αποκλείεται για τα πετρέλαια εσωτερικής καύσεως που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα για οχήματα για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα εκπτώσεως. Τέτοιος αποκλεισμός ίσχυε ήδη προγενέστερα στη Γαλλία, κατά την έναρξη της ισχύος της οδηγίας το 1979. Το σύστημα αυτό εξακολούθησε να ισχύει μέχρι τις 30 Ιουνίου 1982. Την 1η Ιουλίου 1982, η Γαλλική Δημοκρατία εισήγαγε εντούτοις μια μερική δυνατότητα εκπτώσεως, η οποία καταργήθηκε εκ νέου την 1η Ιανουαρίου 1998. Η διαφορά αναφέρεται στο κατά πόσον η

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ολλανδική.
2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

Γαλλική Δημοκρατία είναι αρμόδια να επανεισαγάγει έναν αποκλεισμό του δικαιώματος προς έκπτωση ο οποίος δεν είχε πλέον εφαρμοσθεί πλήρως.

Το κοινοτικό νομικό πλαίσιο

5. Στο πλαίσιο ενός εναρμονισμένου συστήματος φόρων κύκλου εργασιών με το οποίο εισάγεται φόρος προστιθεμένης αξίας, η οδηγία έχει ιδίως ως στόχο την εναρμόνιση των καθεστώτων εκπτώσεως του φόρου στο μέτρο που αυτά επηρεάζουν το πραγματικό επίπεδο της εισπράξεως του φόρου [3].

6. Το άρθρο 17, παράγραφος 2, της οδηγίας προβλέπει προς τον σκοπό αυτό 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 οποίον είναι υπόχρεος:

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

β) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθέμενης αξίας για εισαχθέντα αγαθά·

γ) τον φόρο προστιθέμενης αξίας ο οποίος οφείλεται κατά το άρθρο 5, παράγραφος 7, περίπτωση α', και το άρθρο 6, παράγραφος 3.»

7. Η παράγραφος 6 του άρθρου 17 της οδηγίας είναι επίσης σημαντική για την παρούσα υπόθεση και 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

3 — Βλ. τις αιτιολογικές σκέψεις της οδηγίας.

να διατηρήσουν όλες τις εξαιρέσεις, τις οποίες προβλέπει η εθνική τους νομοθεσία κατά τον χρόνο ενάρξεως ισχύος της παρούσης οδηγίας.»

Οι διαφορές

Υπόθεση C-345/99

8. Ουδεμία κοινοτική διάταξη κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 6, έχει θεσπιστεί μέχρι σήμερα, παρά το ότι η περίοδος στην οποία αναφέρεται η παράγραφος αυτή έληξε προ πολλού [4].

9. Επισημαίνω ακόμη ότι με το άρθρο 27 της οδηγίας εισάγεται δυνατότητα παρεκκλίσεως από το σύστημα του ΦΠΑ. Η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού προβλέπει τα εξής:

«Το Συμβούλιο δύναται προτάσει της Επιτροπής να επιτρέπει ομοφώνως, σε κάθε κράτος μέλος τη 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 μόνο κατά τρόπο αμελητέο, το ποσό του οφειλομένου φόρου στο στάδιο της τελικής καταναλώσεως.»

10. Όταν η οδηγία άρχισε να ισχύει την 1η Ιανουαρίου 1979, η γαλλική νομοθεσία προέβλεπε ότι δεν χορηγούνταν έκπτωση του ΦΠΑ για τα οχήματα τουρισμού, με εξαίρεση τα οχήματα που προορίζονταν για τη δημόσια μεταφορά επιβατών. Από 1ης Ιανουαρίου 1993, εισήχθη στη γαλλική φορολογική νομοθεσία (άρθρο 273 septies A του γενικού φορολογικού κώδικα) δικαίωμα εκπτώσεως για τα μέσα μεταφοράς τα προοριζόμενα για τη διδασκαλία της οδηγήσεως (οδηγήσεως αυτοκινήτων, αεροσκαφών κ.λπ.), υπό την προϋπόθεση ότι τα εν λόγω μέσα μεταφοράς δεν θα χρησιμοποιούνται για κανένα άλλο επαγγελματικό σκοπό.

11. Στις 18 Ιουνίου 1998, η Επιτροπή απηύθυνε στη Γαλλική Δημοκρατία έγγραφη όχληση διότι εκτιμούσε ότι η εισαγωγή της προϋποθέσεως της «αποκλειστικής χρήσεως» δεν ήταν συμβατή με το άρθρο 17 της οδηγίας. Σε απάντηση της 13ης Οκτωβρίου 1998 επί της έγγραφης οχλήσεως, η Γαλλική Κυβέρνηση προέβαλε ότι ένα κράτος μέλος το οποίο περιορίζει το πεδίο εφαρμογής ενός αποκλεισμού ενεργεί σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 6, της οδηγίας. Συγκεκριμένα, προσδιορίζει σε ποιες περιπτώσεις δεν ισχύει πλέον ένας αποκλεισμός. Κατόπιν της απαντήσεως αυτής, η Επιτροπή απηύθυνε στις 10 Μαρτίου 1999 αιτιολογημένη γνώμη στη Γαλλική Δημοκρατία, στην

4 — Σύμφωνα με το άρθρο 12 της οδηγίας, αυτή άρχισε να ισχύει το αργότερο την 1η Ιανουαρίου 1979 στα κράτη μέλη.

οποία η Γαλλική Κυβέρνηση απάντησε με έγγραφο της 1ης Ιουνίου 1999, εμμένοντας στην άποψή της.

Υπόθεση C-40/00

12. Από 1ης Ιανουαρίου 1998, η γαλλική φορολογική νομοθεσία (άρθρο 298, 4-1° του γενικού φορολογικού κώδικα) προβλέπει ότι δεν μπορεί να εκπέσει ο ΦΠΑ επί των αγορών, των εισαγωγών, της κτήσεως εντός της Κοινότητας, της παραδόσεως αγαθών και της παροχής υπηρεσιών αναφορικά με τα πετρέλαια εσωτερικής καύσεως που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα (κ.λπ.). Πριν από την 1η Ιανουαρίου 1998, στη Γαλλία ίσχυε το ακόλουθο καθεστώς. Κατά την έναρξη της ισχύος της οδηγίας (την 1η Ιανουαρίου 1979), αποκλειόταν επίσης πλήρως η δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ για τα χρησιμοποιούμενα ως καύσιμα πετρέλαια εσωτερικής καύσεως. Από 1ης Ιουλίου 1982, ο νομοθέτης εισήγαγε εντούτοις τη δυνατότητα μερικής εκπτώσεως. Αυτή η δυνατότητα μερικής εκπτώσεως αυξήθηκε από 10 % το 1982 σε 80 % το 1991 και, από το 1991 και μετέπειτα, το ποσοστό εκπτώσεως του ΦΠΑ κατήλθε στο 50 %. Η δυνατότητα μερικής εκπτώσεως καταργήθηκε συνεπώς εκ νέου την 1η Ιανουαρίου 1998.

13. Στις 24 Ιουλίου 1998, η Επιτροπή απηύθυνε έγγραφη όχληση στη Γαλλική Δημοκρατία, διότι εκτιμούσε ότι η επανεισαγωγή του καθεστώτος πλήρους αποκλεισμού δεν είναι συμβατή με το άρθρο 17 της οδηγίας. Στην απάντηση της 30ής Οκτωβρίου 1998 επί της έγγραφης οχλήσεως, η Γαλλική Κυβέρνηση προέβαλε ότι ήταν ελεύθερη να τροποποιήσει το καθεστώς της εκπτώσεως, υπό την προϋπόθεση ότι δεν υπερβαίνει τα όρια της εθνικής νομοθεσίας η οποία ίσχυε κατά τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος της οδηγίας. Κατόπιν της απαντήσεως αυτής, η Επιτροπή απηύθυνε στις 19 Ιουλίου 1999 αιτιολογημένη γνώμη στη Γαλλική Δημοκρατία, η δε Γαλλική Κυβέρνηση επανέλαβε την άποψή της με έγγραφο της 10ης Δεκεμβρίου 1999.

Οι αιτιάσεις της Επιτροπής

Επί της ερμηνείας του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας

14. Η Επιτροπή υπογραμμίζει προπάντων ότι το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, συνιστά παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα και πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικά. Η διάταξη αυτή επιτρέπει μόνο στα κράτη μέλη να διατηρούν τις εξαιρέσεις από τη δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ οι οποίες ίσχυαν ήδη στην εθνική τους νομοθεσία κατά την έναρξη της ισχύος της οδηγίας. Η Επιτροπή υπενθυμίζει συναφώς ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η δυνατότητα εκπτώσεως αποτελεί θεμελιώδες στοιχείο του συστήματος του ΦΠΑ, οι δε περιορισμοί αυτού του δικαιώματος εκπτώσεως είναι δυνατοί μόνον στις περιπτώσεις που προβλέπονται ρητώς στην οδηγία [5]. Το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, δεν παρέχει πλήρη εξουσία εκτιμήσεως στα

5 — Η Επιτροπή επικαλείται ιδίως τις αποφάσεις της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal (Συλλογή 1998, σ. I-1), και της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz (Συλλογή 1991, σ. I-3795).

κράτη μέλη ώστε να επιβάλλουν και να τροποποιούν σύμφωνα με τα δικά τους κριτήρια ένα εισάγον παρέκκλιση εθνικό καθεστώς.

15. Σε αμφότερες τις υποθέσεις, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η Γαλλική Δημοκρατία εξέρχεται του πεδίου εφαρογής του άρθρου 17, παράγραφος 6, καθιερώνοντας δικαίωμα εκπτώσεως μερικώς ή υπό προυποθέσεις και ότι, ενεργώντας κατά τον τρόπο αυτό, εξήντλησε το δικαίωμά της να χρησιμοποιήσει πλήρως την εισάγουσα παρέκκλιση διάταξη. Εν προκειμένω, δεν εφαρμόζεται πλέον η παράγραφος 6 του άρθρου 17, το δε γαλλικό καθεστώς πρέπει να εκτιμηθεί βάσει της παραγράφου 2 του άρθρου 17. Στην υπόθεση C-40/00, η εφαρμογή του άρθρου 17, παράγραφος 6, κατέστη αδύνατη ήδη από το 1982, κατά την πρώτη εισαγωγή του δικαιώματος μερικής εκπτώσεως.

16. Η Επιτροπή θεωρεί ότι το σύστημα του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, συνιστά υποχρέωση «ακινητοποιήσεως» [6] εν αναμονή κοινοτικής κανονιστικής ρυθμίσεως. Πρόκειται για υποχρέωση «ακινητοποιήσεως», προβάλλει η Επιτροπή στο πλαίσιο της υποθέσεως C-345/99, και όχι για ρήτρα προοδευτικού αφοπλισμού των κρατών μελών [7]. Η υποχρέωση αυτή πρέπει να εμποδίζει τη λήψη μονομερών μέτρων από κράτος μέλος, ικανών να προκαλέσουν τη λήψη αντίστοιχων μέτρων από άλλα κράτη μέλη, πράγμα που θα επέτεινε τις στρεβλώσεις του ανταγωνισμού και θα εμπόδιζε την αποδοχή κοινοτικών μέτρων εναρμονίσεως. Επιπλέον, τέτοια ενέργεια θα έθετε σε κίνδυνο την ήδη επιτευχθείσα εναρμόνιση.

17. Η Επιτροπή προβαίνει σε εξέταση της νομολογίας σχετικά με το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', της οδηγίας, το οποίο παρέχει τη δυνατότητα στα κράτη μέλη να διατηρήσουν μια απαλλαγή από τον ΦΠΑ κατά τη διάρκεια μεταβατικής περιόδου. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η απόφαση της 29ης Απριλίου 1999, Norbury Developments [8], δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο. Με την απόφαση αυτή, το Δικαστήριο δέχεται ότι ένα κράτος μέλος το οποίο είναι αρμόδιο να διατηρήσει πλήρως μια απαλλαγή από τον ΦΠΑ μπορεί επίσης να την περιορίσει. Κατά την άποψη της Επιτροπής, το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, διακρίνεται ουσιωδώς από το άρθρο 28, δεδομένου ότι, αντίθετα προς το τελευταίο, δεν έχει σαφώς καθορισμένο στόχο, καθόσον στη συνέχεια επιφορτίζεται το Συμβούλιο να ρυθμίσει τον αποκλεισμό του δικαιώματος προς έκπτωση.

Αιτιάσεις στα πλαίσια της υποθέσεως C-345/99

18. Εκκινώντας από την ιδέα ότι το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας δεν εφαρμόζεται στην προκειμένη περίπτωση, η Επιτροπή εξετάζει το εισαχθέν από τη Γαλλική Δημοκρατία δικαίωμα περιορισμένης εκπτώσεως υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 17, παράγραφος 2.

6 — Η Επιτροπή παραπέμπει συναφώς στην απόφαση της 18ης Ιουνίου 1998, C-43/96, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1998, σ. I-3903).

7 — Η Επιτροπή χρησιμοποιεί τη μεταφορική αυτή έκφραση για την περίπτωση — την οποία αγνοεί — κατά την οποία το περιθώριο δράσεως των κρατών μελών περιορίζεται προοδευτικά.

8 — C-136/97, Συλλογή 1999, σ. I-2491.

19. Η Επιτροπή αμφισβητεί τον υπό προυποθέσεις χαρακτήρα του δικαιώματος εκπτώσεως. Εκτιμά ότι το δικαίωμα αυτό, αν εξαρτηθεί από καθαρά εθνικά κριτήρια, καθίσταται κενό περιεχομένου. Κατά την άποψή της, μόνον ο κοινοτικός νομοθέτης είναι αρμόδιος να επιφέρει τροποποιήσεις στο δικαίωμα εκπτώσεως. Επιπλέον, η εν προκειμένω επιβληθείσα προϋπόθεση, ήτοι ο αποκλειστικός προορισμός του οχήματος για τη διδασκαλία της οδηγήσεως, δεν προβλέπεται στην οδηγία.

20. Η Επιτροπή είναι της γνώμης ότι το άρθρο 17, παράγραφος 2, δεν προβλέπει ούτε επιτρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ διαφόρων χρήσεων των αγαθών. Επικαλείται συναφώς την απόφαση Lennartz [9], με την οποία το Δικαστήριο αναγνώρισε την ύπαρξη του δικαιώματος προς έκπτωση έστω και αν ένα αγαθό ή μια υπηρεσία προορίζεται μερικώς και μόνον για σκοπούς επαγγελματικούς.

21. Η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι η Γαλλική Δημοκρατία θα μπορούσε να επιτύχει το ίδιο αποτέλεσμα χωρίς να παραβαίνει την οδηγία αν ζητούσε παρέκκλιση δυνάμει του άρθρου 27 της οδηγίας. Άλλες διατάξεις της οδηγίας, όπως ο κανόνας της αναλογίας που περιλαμβάνεται στο άρθρο 19, προσφέρουν επίσης προστασία έναντι της καταχρήσεως της δυνατότητας εκπτώσεως. Η προστασία αυτή αποτέλεσε σημαντικό επιχείρημα για τη Γαλλική Κυβέρνηση προκειμένου να εξαρτήσει το δικαίωμα εκπτώσεως από ορισμένη προϋπόθεση.

Αιτιάσεις στα πλαίσια της υποθέσεως C-40/00

22. Το γαλλικό μέτρο περί αποκλεισμού της δυνατότητας εκπτώσεως του ΦΠΑ δικαιολογείται από λόγους προστασίας του περιβάλλοντος (μείωση της ατμοσφαιρικής ρυπάνσεως). Κατά την άποψη της Επιτροπής, η προστασία του περιβάλλοντος δεν μπορεί, καθεαυτή, να δικαιολογήσει παράβαση της οδηγίας, δεδομένου ότι τα κράτη μέλη μπορούν να λάβουν άλλα μέτρα σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο. Η Επιτροπή διερωτάται εξάλλου αν, λαμβανομένης υπόψη της περιορισμένης εκτάσεώς του, το εν λόγω μέτρο μπορεί πράγματι να συμβάλει στην προστασία του περιβάλλοντος.

23. Το τελευταίο επιχείρημα της Επιτροπής αφορά τις προγενέστερες τροποποιήσεις τις οποίες επέφερε η γαλλική νομοθεσία στο δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ. Αντίθετα προς ό,τι ισχυρίζεται η Γαλλική Κυβέρνηση, η Επιτροπή ουδέποτε ενημερώθηκε ρητώς σχετικά με τις τροποποιήσεις της γαλλικής νομοθεσίας. Η Επιτροπή παραπέμπει συναφώς στην πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, κατά την οποία είναι ελεύθερη να επιλέξει το χρονικό σημείο κατά το οποίο θα οχλήσει ένα κράτος μέλος. Υπό τις συνθήκες αυτές, η υποτιθέμενη αδράνεια της Επιτροπής δεν είναι ικανή να δημιουργήσει οποιαδήποτε δικαιολογημένη εμπιστοσύνη στη Γαλλική Κυβέρνηση όσον αφορά το συμβατό της συμπεριφοράς της προς το κοινοτικό δίκαιο [10].

9 — Μνημονευθείσα ανωτέρω στην υποσημείωση 5.

10 — Η Επιτροπή αναφέρεται ιδίως στην απόφαση της 1ης Ιουνίου 1994, C-317/92, Συλλογή 1994, σ. I-2039).

Η άμυνα της Γαλλικής Δημοκρατίας

Επί της ερμηνείας του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας

24. Η Γαλλική Κυβέρνηση θεωρεί εσφαλμένη την εξαιρετικά συσταλτική ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, στην οποία προβαίνει η Επιτροπή, και στηρίζεται απεναντίας στην ευρεία ερμηνεία της εν λόγω διατάξεως. Προς στήριξη της απόψεώς της, παραπέμπει ιδίως στην απόφαση του Δικαστηρίου της 5ης Οκτωβρίου 1999, Royscot κ.λπ.[11]. Εν συντομία, η Γαλλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, έχει ως μόνο στόχο να απαγορεύει στα κράτη μέλη να εισάγουν περιπτώσεις αποκλεισμού οι οποίες δεν ίσχυαν ακόμη στην εθνική τους νομοθεσία κατά τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος της οδηγίας. Επομένως, τα κράτη μέλη μπορούν να επιφέρουν τροποποιήσεις στην εθνική τους νομοθεσία σχετικά με τον αποκλεισμό του δικαιώματος προς έκπτωση αν οι εν λόγω τροποποιήσεις δεν βαίνουν πέραν του πλαισίου το οποίο προσδιορίζεται από τον στόχο αυτό.

25. Στην υπόθεση C-40/00, η Γαλλική Κυβέρνηση αμφισβητεί τη λογική συνοχή της αναλύσεως της Επιτροπής, δεδομένου ότι επέτρεψε την εισαγωγή, το 1982, του δικαιώματος μερικής εκπτώσεως. Είναι της γνώμης ότι, σύμφωνα με τη συλλογιστική της Επιτροπής, νοητή θα ήταν μόνον η εισαγωγή του δικαιώματος πλήρους εκπτώσεως. Συγκεκριμένα, μόνο στην περίπτωση αυτή θα μπορούσε να γίνει λόγος για εισαγωγή μέτρων αποκλεισμού τα οποία υφίσταντο ήδη κατά την έναρξη της ισχύος της οδηγίας.

26. Η Γαλλική Κυβέρνηση δεν συμμερίζεται την ανησυχία της Επιτροπής μήπως η λήψη εθνικών μέτρων όπως τα επίμαχα προκαλέσει τη λήψη μονομερών μέτρων άλλων κρατών μελών ή ακόμη θέσει σε κίνδυνο το επιτευχθέν επίπεδο εναρμονίσεως. Συγκεκριμένα, με την απόφαση Lennartz[12], το Δικαστήριο έκρινε ότι οι παρεκκλίσεις από το σύστημα επιτρέπονται στις εθνικές νομοθεσίες μόνον στις προβλεπόμενες από την οδηγία περιπτώσεις.

27. Αντίθετα προς την Επιτροπή, η Γαλλική Δημοκρατία (στους ισχυρισμούς για την άμυνά της που προέβαλε στα πλαίσια της υποθέσεως C-345/99) εκτιμά ότι η νομολογία σχετικά με το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', ήτοι η απόφαση της 29ης Απριλίου 1999 στην υπόθεση Norbury Developments[13], πρέπει να εφαρμοστεί αναφορικά με το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο. Πρέπει να υφίσταται μια εναλλακτική λύση για τα κράτη μέλη μεταξύ της διατηρήσεως μιας εξαιρέσεως και της πλήρους καταργήσεώς της. Η συλλογιστική της Επιτροπής, κατά την οποία δεν υφίσταται τέτοια εναλλακτική λύση, θα είχε ως δυσάρεστη συνέπεια να διατηρήσουν πλήρως τα κράτη μέλη μια εξαίρεση, πράγμα που θα επηρέαζε αρνητικά τον ουδέτερο χαρακτήρα

11 — C-305/97, Συλλογή 1999, σ. I-6671.

12 — Απόφαση μνημονευθείσα ανωτέρω στην υποσημείωση 5.

13 — Απόφαση μνημονευθείσα ανωτέρω στην υποσημείωση 8.

και την εναρμόνιση του συστήματος του ΦΠΑ.

Επί της υποθέσεως C-345/99

28. Στην υπόθεση αυτή, ένα από τα κύρια επιχειρήματα της Γαλλικής Κυβερνήσεως είναι ότι το μέτρο που εισήχθη το 1993 δεν συνιστά νέο καθεστώς αποκλεισμού του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, αλλά συνεπάγεται μόνο την τροποποίηση ενός υφισταμένου καθεστώτος αποκλεισμού, στο πλαίσιο του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο. Ο επιδιωκόμενος στόχος είναι η τροποποίηση και η ευελιξία του καθεστώτος αποκλεισμού του δικαιώματος προς έκπτωση και όχι η καθιέρωση αρχής περί της δυνατότητας εκπτώσεως.

29. Η Γαλλική Κυβέρνηση προβαίνει σε λεπτομερή εξέταση του περιεχομένου και της εκτάσεως του αποκλεισμού του δικαιώματος προς έκπτωση στην εθνική της νομοθεσία. Ο αποκλεισμός αυτός στηρίζεται σε δύο κριτήρια, ήτοι τον ιδιάζοντα χαρακτήρα των μέσων μεταφοράς και τον προορισμό τους. Η χρήση μέσων μεταφοράς με σκοπό τη διδασκαλία της οδηγήσεως δεν μπορεί παρά να οδηγεί σε παρέκκλιση από τον αποκλεισμό του δικαιώματος εκπτώσεως. Τα κριτήρια βάσει των οποίων είναι δυνατή η προσφυγή στην παρέκκλιση αυτή τροποποιήθηκαν το 1993, χωρίς αυτό να συνεπάγεται μεταβολή του πεδίου εφαρμογής του αποκλεισμού του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ.

30. Η θέση την οποία υποστηρίζει η Γαλλική Κυβέρνηση σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, έχει ως συνέπεια ότι δεν πρέπει να εξεταστεί η προβαλλόμενη από την Επιτροπή δυνατότητα αναζητήσεως παρεκκλίσεως δυνάμει του άρθρου 27 της οδηγίας. Η Γαλλική Κυβέρνηση δεν εξετάζει επίσης τις μεθόδους στις οποίες αναφέρεται η Επιτροπή για να ληφθούν υπόψη διάφορες μορφές επαγγελματικής χρήσεως, όπως η διδασκαλία της οδηγήσεως.

31. Η Γαλλική Δημοκρατία υπογραμμίζει ότι η Επιτροπή κίνησε ήδη το 1990 διαδικασία προ της ασκήσεως προσφυγής, την οποία έκλεισε το 1994. Στη συνέχεια, η Επιτροπή κίνησε εκ νέου αντίστοιχη διαδικασία το 1998, στηριζόμενη στους ίδιους λόγους.

32. Η Γαλλική Δημοκρατία υποστηρίζεται στην παρούσα υπόθεση από το Ηνωμένο Βασίλειο, το οποίο υπογραμμίζει ακόμη ότι, στην υπόθεση Norbury Developments [14], η Επιτροπή υποστήριξε, επί ενός σημαντικού σημείου, θέση διαφορετική από αυτή την οποία προβάλλει εν προκειμένω. Αναφορικά με την εφαρμογή του άρθρου 28 της οδηγίας, η θέση της Επιτροπής σημαίνει ότι όποιος μπορεί να εισαγάγει το μείζον (πλήρης απαλλαγή ορισμένης πράξεως από κράτος μέλος), μπορεί επίσης να εισαγάγει το έλασσον (μερική απαλλαγή της πράξεως αυτής).

14 — Απόφαση μνημονευθείσα ανωτέρω στην υποσημείωση 8. Η θέση την οποία προέβαλε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση περιλαμβάνεται στην παράγραφο 18 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα Fennelly.

Επί της υποθέσεως C-40/00

33. Η Γαλλική Κυβέρνηση υπογραμμίζει ότι ο αποκλεισμός του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ επιδιώκει περιβαλλοντικό σκοπό. Το μέτρο αυτό συμβάλλει στην επίτευξη ενός στόχου στον οποίο η κοινοτική έννομη τάξη αποδίδει μεγάλη σημασία. Η Γαλλική Κυβέρνηση εκπλήσσεται εκ του ότι η Επιτροπή έχει αμφιβολίες σχετικά με την αποτελεσματικότητα του μέτρου αυτού. Ένα τέτοιο μέτρο δεν μπορεί φυσικά να συνιστά λύση στα περιβαλλοντικά προβλήματα που συνδέονται με την ποιότητα του αέρα, αλλά εντάσσεται σε σειρά φορολογικών μέτρων τα οποία πρέπει να ωθούν στην αγορά και τη χρήση λιγότερο ρυπογόνων οχημάτων.

34. Τέλος, η Γαλλική Κυβέρνηση αμφισβητεί ότι δεν ενημέρωσε την Επιτροπή σχετικά με προγενέστερες τροποποιήσεις της νομοθεσίας της. Προς στήριξη των ισχυρισμών της, παραπέμπει στα έγγραφα τα οποία αντηλλάγησαν κατά τα έτη 1990, 1991 και 1992. Επισημαίνει ότι τα μέτρα που ελήφθησαν το 1991, περί των οποίων η Επιτροπή ενημερώθηκε με έγγραφο της 6ης Νοεμβρίου 1992, δεν αποτέλεσαν αντικείμενο παρατηρήσεων εκ μέρους της. Τα μέτρα αυτά συνίσταντο στη μείωση του ποσοστού επιτρεπόμενης εκπτώσεως από 80 σε 50 %.

Η νομολογία σχετικά με το άρθρο 17 της οδηγίας

35. Στις διαφορές που μας απασχολούν, η ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας κατέχει πρωτεύουσα θέση. Η ερμηνεία αυτή προσδιορίζεται σε μεγάλο βαθμό από τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με το άρθρο 17 καθώς και από μια απόφαση αναφερόμενη στο άρθρο 28 της οδηγίας.

36. Επί του άρθρου 17 της οδηγίας, το οποίο ρυθμίζει το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, υπάρχει άφθονη νομολογία. Με την πρόσφατη απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-177/99 και C-181/99, Ampafrance και Sanofi [15], το Δικαστήριο προσδιόρισε εκ νέου τη φύση του δικαιώματος εκπτώσεως στα πλαίσια του κοινοτικού συστήματος του ΦΠΑ. Κατά το Δικαστήριο, συνιστά «θεμελιώδη αρχή» του συστήματος του ΦΠΑ να εκπίπτει ο ΦΠΑ ο οποίος επιβλήθηκε άμεσα στις προηγουμένως διενεργηθείσες πράξεις [16]. Το Δικαστήριο υπογραμμίζει ότι, κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα εκπτώσεως αποτελεί συστατικό μέρος του μηχανισμού του ΦΠΑ και μπορεί να περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις οι οποίες προβλέπονται ρητώς στην οδηγία. Συγκεκριμένα, κάθε περιορισμός του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ έχει επίπτωση επί του επιπέδου της φορολογικής επιβαρύνσεως και πρέπει να επιβάλλεται ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη μέλη.

37. Στις προτάσεις τις οποίες ανέπτυξε στην υπόθεση Ampafrance και Sanofi, ο γενικός εισαγγελέας Κοσμάς εξετάζει κατά τρόπο

15 — Συλλογή 2000, σ. I-7013.

16 — Βλ. σκέψη 34 της αποφάσεως. Το Δικαστήριο παραπέμπει στην απόφαση της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Soupergkáz (Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψεις 16 και 18).

γενικότερο τη φύση του άρθρου 17 της οδηγίας [17]. Υπενθυμίζει ότι το δικαίωμα εκπτώσεως συνιστά ένα από τα θεμέλια του κοινοτικού φορολογικού οικοδομήματος και βρίσκεται σε άμεση σχέση με τις θεμελιώδεις αρχές της ουδετερότητας του φόρου [18] και της ισότητας της φορολογικής μεταχειρίσεως. Στην απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 1988 επί της υποθέσεως 50/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας [19], το Δικαστήριο αναφέρεται συναφώς στην εγγύηση της «πλήρους ουδετερότητας όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση» όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων. Ο γενικός εισαγγελέας υπογραμμίζει επίσης εκ νέου στις προμνημονευθείσες προτάσεις του ότι οι παρεκκλίσεις από το δικαίωμα εκπτώσεως επιτρέπονται μόνον στις περιπτώσεις οι οποίες προβλέπονται ρητώς στην οδηγία.

38. Η διάταξη του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας πρέπει να θεωρηθεί ως παρεχόμενη στα κράτη μέλη δυνατότητα να παρεκκλίνουν από το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ. Πρέπει να διερωτηθούμε στη συνέχεια πώς ερμηνεύεται αυτή η δυνατότητα παρεκκλίσεως. Το Δικαστήριο ασχολήθηκε με το ζήτημα αυτό σε δύο υποθέσεις, τις οποίες συνοψίζω κατωτέρω.

39. Με την απόφαση της 18ης Ιουνίου 1998, Επιτροπή κατά Γαλλίας [20], το Δικαστήριο έκανε δεκτές τις θέσεις της Γαλλικής Δημοκρατίας η οποία είχε διατηρήσει σε ισχύ εθνικές νομοθετικές διατάξεις δυνάμει των οποίων αποκλειόταν η έκπτωση του ΦΠΑ σχετικά με τα μέσα μεταφοράς τα οποία αποτελούσαν το ίδιο το εργαλείο για την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο. Κατά τον τρόπο αυτό, το Δικαστηρίου έδωσε ευρεία ερμηνεία της παρεκκλίσεως στην οποία αναφέρεται το άρθρο 17, παράγραφος 6, κρίνοντας ότι η εξουσία των κρατών μελών στην οποία αναφέρεται το δεύτερο εδάφιο δεν περιορίζεται μόνο στις μη έχουσες αυστηρά επαγγελματικό χαρακτήρα δαπάνες. Το Δικαστήριο στηρίχθηκε ιδίως στη γένεση της οδηγίας. Επιπλέον, η υπόθεση αυτή αφορούσε σε μεγάλο βαθμό το ίδιο ζήτημα με την υπόθεση C-345/99, ήτοι την έκπτωση του φόρου για οχήματα προοριζόμενα για τη διδασκαλία της οδηγήσεως.

40. Με την απόφαση Royscot κ.λπ. [21], το Δικαστήριο έκανε δεκτή ανάλογη ερμηνεία. Έκρινε ότι το άρθρο 17, παράγραφος 6, παρέχει τη δυνατότητα στα κράτη μέλη να διατηρούν γενικές εξαιρέσεις από το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ ο οποίος οφείλεται επί της αγοράς αυτοκινήτων οχημάτων χρησιμοποιούμενων από τον υποκείμενο στον φόρο για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του. Αυτή η παρεχόμενη στα κράτη μέλη αρμοδιότητα δεν είναι εντούτοις απεριόριστη. Τα κράτη μέλη δεν διαθέτουν απόλυτη διακριτική ευχέρεια να αποκλείουν όλα ή σχεδόν όλα τα αγαθά και τις υπηρεσίες από το καθεστώς του δικαιώματος προς έκπτωση και να καθιστούν κατά τον τρόπο αυτό κενό περιεχομένου το καθεστώς που εισάγει η οδηγία [22].

41. Στηριζόμενος στις υποθέσεις που μόλις συνόψισα, ο γενικός εισαγγελέας Κοσμάς

17 — Βλ. σημεία 20 επ. των προτάσεων.

18 — Ο γενικός εισαγγελέας Κοσμάς παραπέμπει συναφώς στις αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 286/83, Rompelman (Συλλογή 1985, σ. 655)· της 29ης Φεβρουαρίου 1996, C-110/94, Inzo (Συλλογή 1996, σ. I-857), και στη μνημονευθείσα ανωτέρω στην υποσημείωση 5 απόφαση Ghent Coal Terminal.

19 — Συλλογή 1988, σ. 4797.

20 — Απόφαση μνημονευθείσα ανωτέρω στην υποσημείωση 6.

21 — Απόφαση μνημονευθείσα ανωτέρω στην υποσημείωση 11.

22 — Σκέψεις 26 και 24 της αποφάσεως.

καταλήγει στο συμπέρασμα, στις προμνημονευθείσες προτάσεις του, ότι το Δικαστήριο αναγνωρίζει στα κράτη μέλη ιδιαίτερα ευρεία εξουσία εκτιμήσεως [23], περιοριζόμενη μόνον κατά το ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν να καταστήσουν κενό περιεχομένου το σύστημα που εισάγει η οδηγία.

42. Η απόφαση Royscot κ.λπ. [24] είναι ενδιαφέρουσα επιπλέον κατά το ότι το Δικαστήριο εξέτασε τον μεταβατικό χαρακτήρα του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας και κατέληξε στην ερμηνεία ότι τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρούν τις εξαιρέσεις από το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, παρά το ότι το Συμβούλιο δεν καθόρισε, πριν από την εκπνοή της προθεσμίας που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο, τις δαπάνες οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ [25].

43. Συνοπτικά, συνάγω τα ακόλουθα στοιχεία από τη νομολογία σχετικά με το άρθρο 17 της οδηγίας: το δικαίωμα εκπτώσεως αποτελεί θεμελιώδες στοιχείο του συστήματος του ΦΠΑ, από το οποίο μπορεί να υπάρξει παρέκκλιση μόνον καθ' ο μέτρο προβλέπεται ρητώς στην οδηγία. Το σύστημα συνεπάγεται όμως επίσης ότι, όταν στα κράτη μέλη παρέχεται ρητώς περιθώριο εκτιμήσεως, αυτό δεν μπορεί να είναι πολύ περιορισμένο. Στο Συμβούλιο απόκειται να προσδιορίσει αυτό το περιθώριο εκτιμήσεως, θεσπίζοντας τις προβλεπόμενες στην οδηγία κοινοτικές διατάξεις.

44. Πέραν της νομολογίας σχετικά με το άρθρο 17 της οδηγίας, μια άλλη απόφαση που αφορά την οδηγία παρουσιάζει επίσης ιδιαίτερο ενδιαφέρον για τις υπό εξέταση διαφορές. Με την απόφαση Norbury Developments [26], το Δικαστήριο προέβη στην ακόλουθη εκτίμηση σχετικά με τον μεταβατικό κανόνα του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', της οδηγίας, σύμφωνα με τον οποίο τα κράτη μέλη μπορούν να συνεχίζουν να απαλλάσσουν ορισμένες πράξεις από τον ΦΠΑ: «[το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β',] αντιτίθεται μεν στη θέσπιση νέων απαλλαγών ή στην επέκταση των ισχυουσών κατά την ημερομηνία ενάρξεως ισχύος της έκτης οδηγίας, πλην όμως δεν εμποδίζει τη μείωσή τους [...]» [27]. Διαφορετική εκτίμηση θα είχε την ακόλουθη ανεπιθύμητη συνέπεια: «πράγματι, ένα κράτος μέλος θα μπορούσε να αναγκαστεί να διατηρήσει όλες τις απαλλαγές που ίσχυαν κατά τον χρόνο εκδόσεως της οδηγίας έστω και αν θεωρούσε δυνατό, σκόπιμο και ευκταίο να εφαρμόσει προοδευτικά το σύστημα που προβλέπει η οδηγία στον συγκεκριμένο τομέα» [28].

23 — Σημείο 26 των προτάσεων.

24 — Απόφαση μνημονευθείσα ανωτέρω στην υποσημείωση 11.

25 — Η διαπίστωση αυτή είναι σύμφωνη με την προγενέστερη νομολογία του Δικαστηρίου, ήτοι την απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 1989, C-165/88, ORO Amsterdam Beheer και Concerto (Συλλογή 1989, σ. 4081), σχετικά με το προϊσχύσαν άρθρο 32 της οδηγίας, το οποίο περιλάμβανε για τα μεταχειρισμένα αγαθά μεταβατική διάταξη αντίστοιχη εκείνης του άρθρου 17, παράγραφος 6.

26 — Μνημονευθείσα ανωτέρω στην υποσημείωση 8.

27 — Σκέψη 19.

28 — Σκέψη 20.

Νομική εκτίμηση

Επί της ερμηνείας του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας

45. Πριν να περάσω στην εκτίμηση αυτή καθεαυτή των διαφορών, θα επισημάνω ορισμένα σημεία, για την ορθή κατανόηση των υποθέσεων, επί των οποίων οι διάδικοι συμφωνούν και τα οποία δεν αφορούν κατά την άποψή μου τις διαφορές.

46. Πρόκειται κατ' αρχάς για το ότι, όταν ένα κράτος μέλος καταφεύγει στο άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, μπορεί να θεσπίσει μόνον κανόνες οι οποίοι περιορίζουν το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, αυτό δε εφόσον η εσωτερική του έννομη τάξη περιλάμβανε ήδη κανόνες σχετικά με τη δυνατότητα εκπτώσεως κατά την έναρξη της ισχύος της οδηγίας.

47. Επιπλέον, σύμφωνα με τη φύση της οδηγίας, οι δυνατότητες παρεκκλίσεως από το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ έχουν περιοριστικό χαρακτήρα. Με την απόφαση Lennartz [29], το Δικαστήριο έκρινε ότι το δικαίωμα εκπτώσεως «πρέπει να ασκείται αμέσως για το σύνολο των φόρων που επιβάρυναν τις πράξεις που συντελέστηκαν [...]. Εφόσον οι περιορισμοί αυτοί πρέπει να εφαρμόζονται καθ' όμοιο τρόπο σε όλα τα κράτη μέλη, παρεκκλίσεις επιτρέπονται μόνον στις περιπτώσεις που προβλέπονται ρητώς στην ανωτέρω οδηγία» [30].

48. Επισημαίνω τέλος ότι η διαφορά εντάσσεται στα πλαίσια της καταστάσεως όπως αυτή διαγράφεται σήμερα, κατά την οποία το Συμβούλιο εξακολουθεί να μην έχει θεσπίσει τις κοινοτικές διατάξεις οι οποίες προβλέπονται στο άρθρο 17, παράγραφος 6, πρώτο εδάφιο. Συναφώς, υπογραμμίζω επιπλέον ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου [31], η παρεχόμενη στα κράτη μέλη εξουσία να διατηρούν την υφισταμένη νομοθεσία τους σχετικά με τον αποκλεισμό του δικαιώματος προς έκπτωση ισχύει μέχρι να θεσπίσει το Συμβούλιο τις προβλεπόμενες στο εν λόγω άρθρο διατάξεις, αυτό δε παρά το ότι η προθεσμία η οποία τάσσεται στο άρθρο 17, παράγραφος 6, για τη θέσπιση των μέτρων αυτών έχει εκπνεύσει προ πολλού.

49. Περνώ τώρα στην εκτίμηση αυτή καθεαυτή των διαφορών, οι οποίες κατά την άποψή μου αφορούν τον καθορισμό του περιθωρίου εκτιμήσεως που παρέχει το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, στα κράτη μέλη.

50. Συμμερίζομαι την άποψη της Επιτροπής κατά την οποία το άρθρο 17, παράγραφος 6,

29 — Απόφαση μνημονευθείσα ανωτέρω στην υποσημείωση 5.

30 — Σκέψη 27.

31 — Επιβεβαιώθηκε προσφάτως με την απόφαση Royscot κ.λπ., μνημονευθείσα ανωτέρω στην υποσημείωση 11. Βλ. ιδίως την παράγραφο 24 των προτάσεων επί της υποθέσεως αυτής.

δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας είναι διάταξη που πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικά. Συνιστά εξαίρεση από τον στόχο που επιδιώκει η οδηγία, ήτοι την καθιέρωση εναρμονισμένου συστήματος φόρου κύκλου εργασιών, με την εισαγωγή φόρου προστιθεμένης αξίας. Η οδηγία σκοπεί επίσης στην εναρμόνιση των κανόνων περί εκπτώσεως, οι οποίοι αποτελούν συστατικό μέρος του συστήματος αυτού. Από την απόφαση Lennartz [32] συνάγω επίσης τη συσταλτική ερμηνεία του δικαιώματος προς έκπτωση. Συγκεκριμένα, το δικαίωμα αυτό πρέπει να μπορεί να χρησιμοποιείται για όλες τις πράξεις επί των οποίων επιβλήθηκε ΦΠΑ, υπό τη μόνη επιφύλαξη των εξαιρέσεων που προβλέπονται ρητώς.

51. Τα στοιχεία αυτά ουδόλως αναιρούν το ότι ένα κράτος μέλος το οποίο καταφεύγει σε εξαίρεση ρητώς προβλεπόμενη στην οδηγία διαθέτει ευρεία εξουσία εκτιμήσεως. Η εξουσία αυτή περιορίζεται μόνον στο μέτρο που καθόρισε το Δικαστήριο με την απόφαση Royscot κ.λπ. [33], ήτοι υπό την έννοια ότι δεν μπορεί να καθιστά κενό περιεχομένου το σύστημα που εισάγει η οδηγία [34].

52. Το ζήτημα το οποίο τίθεται κυρίως στις υπό εξέταση υποθέσεις είναι αν τα γαλλικά μέτρα εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο. Μόνον αν διαπιστωθεί ότι ένα μέτρο εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως μπορεί να τεθεί το ζήτημα αν συντρέχει ή όχι υπέρβαση του περιθωρίου εκτιμήσεως.

53. Το πεδίο εφαρμογής του άρθρου αυτού περιορίζεται, κατά την άποψή μου, κατά δύο τρόπους. Κατ' αρχάς, η αρμοδιότητα που διαθέτουν τα κράτη μέλη να διατηρούν εξαιρέσεις δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, περιορίζεται στο χρονικό διάστημα κατά το οποίο το Συμβούλιο δεν θέσπισε κοινοτικές διατάξεις. Σύμφωνα με την οδηγία, οι διατάξεις αυτές έπρεπε να θεσπιστούν εντός προθεσμίας τεσσάρων ετών από την έναρξη της ισχύος της. Δεύτερον, η οδηγία αναφέρεται στη διατήρηση εθνικών κανόνων οι οποίοι ίσχυαν ήδη στα κράτη μέλη κατά τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος της.

54. Εξεταζόμενα από κοινού τα στοιχεία αυτά, μας οδηγούν στην ακόλουθη εκτίμηση σχετικά με το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας. Η διάταξη αυτή εκλαμβάνεται ως μεταβατικό και προσωρινό καθεστώς, αναγκαίο διότι, κατά τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος της οδηγίας, δεν ήταν ακόμη δυνατό να επιτευχθεί το αποτέλεσμα που επιδίωκε. Η κατάσταση αυτή μπορεί να αποδοθεί στο γεγονός ότι κατά το χρονικό εκείνο σημείο, τα κράτη μέλη δεν ήταν ακόμη διατεθειμένα — πράγμα που μπορεί άλλωστε να εξηγηθεί ευλόγως — να αντικαταστήσουν πλήρως τις ισχύουσες διατάξεις τους με ένα εναρμονισμένο σύστημα. Ο προσωρινός χαρακτήρας του μεταβατικού αυτού καθεστώτος επισημαίνεται από την προθεσμία των τεσσάτων ετών στην οποία αναφέρεται το πρώτο εδάφιο του άρθρου 17, παράγραφος 6.

32 — Απόφαση μνημονευθείσα ανωτέρω στην υποσημείωση 5.

33 — Μνημονευθείσα ανωτέρω στην υποσημείωση 11.

34 — Βλ. επίσης την παράγραφο 40 των προτάσεων.

Αυτό ουδόλως αναιρείται από το γεγονός ότι αποδείχθηκε στη συνέχεια — πολύ μεταγενέστερα — ότι η προθεσμία αυτή δεν μπορούσε να τηρηθεί και ότι εξακολουθεί να είναι προφανώς αδύνατη η πλήρης επίτευξη του στόχου της οδηγίας.

55. Οι διαφορές που μας απασχολούν αναφέρονται κατ' ουσίαν στην έννοια που πρέπει να δοθεί στον προσωρινό ή μεταβατικό χαρακτήρα της παρεκκλίσεως στην οποία αναφέρεται το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο. Πρόκειται κυρίως για ρήτρα «ακινητοποιήσεως» ή πρόκειται μάλλον για κοινή μεταβατική διάταξη, η οποία αναπτύσσει τα αποτελέσματά της κατά τρόπο διαφορετικό για τα κράτη μέλη, σε συνάρτηση με την ισχύουσα την 1η Ιανουαρίου 1979 εθνική νομοθεσία;

56. Αντιλαμβάνομαι κατά τον ακόλουθο τρόπο τις θέσεις των διαδίκων επί του σημείου αυτού. Κατά την άποψη της Επιτροπής, ο χαρακτήρας της εν λόγω διατάξεως ως ρήτρας ακινητοποιήσεως είναι θεμελιώδους σημασίας. Η διάταξη επιτρέπει να διατηρηθούν σε ισχύ για ορισμένο ακόμη χρονικό διάστημα οι αποτελούντες παρέκκλιση εθνικοί κανόνες οι οποίοι υφίσταντο κατά τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος της οδηγίας. Απεναντίας, η Γαλλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η εν λόγω διάταξη έχει κυρίως τον χαρακτήρα κανόνα εισάγοντος παρέκκλιση. Η διάταξη αυτή παγιώνει την κατάσταση η οποία ίσχυε την 1η Ιανουαρίου 1979. Η κατάσταση αυτή προσδιορίζει το περιθώριο εκτιμήσεως των κρατών μελών. Μόνον μια απόφαση του Συμβουλίου, λαμβανόμενη σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο του άρθρου 17, παράγραφος 6, μπορεί να περιορίσει το περιθώριο αυτό.

57. Σε γενικές γραμμές, συμμερίζομαι την άποψη της Επιτροπής κατά την οποία η εν λόγω διάταξη έχει κυρίως χαρακτήρα ρήτρας ακινητοποιήσεως. Όπως επισήμανα ήδη ανωτέρω, η διάταξη αυτή ήταν αναγκαία διότι, κατά τον χρόνο θεσπίσεως της οδηγίας, δεν ήταν ακόμη δυνατή η πλήρης επίτευξη του στόχου που επιδίωκε. Το Δικαστήριο έλαβε θέση σχετικά με τον στόχο του άρθρου 17 της οδηγίας με την απόφαση Ampafrance και Sanofi [35]. Συνοπτικά, έκρινε ότι το δικαίωμα εκπτώσεως αποτελεί θεμελιώδη αρχή του συστήματος του ΦΠΑ, η οποία πρέπει να εφαρμόζεται ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη μέλη.

58. Εφόσον ένα κράτος μέλος καταργεί εθνική διάταξη εισάγουσα παρέκκλιση — η οποία αποκλείει το δικαίωμα εκπτώσεως σύμφωνα προς το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο —, ο στόχος αυτός επιτυγχάνεται. Η φορολογική επιβάρυνση είναι τότε η ίδια στον οικείο τομέα σε όλα τα κράτη μέλη. Ένα κράτος μέλος δεν μπορεί συνεπώς να επανεισαγάγει τη συνιστώσα παρέκκλιση διάταξη σε μεταγενέστερο στάδιο. Αν ενεργούσε κατά τον τρόπο αυτό, θα επανεισήγε την ανισότητα μεταξύ των νομοθεσιών των κρατών μελών, στηριζόμενο σε δικαιολογία η οποία είναι αληθές ότι υφίστατο κατά το παρελθόν αλλά εξέλιπε σήμερα.

59. Θα ήθελα να προσθέσω το ακόλουθο επιχείρημα. Δεν είναι δυνατό να προβληθεί κάποιος λόγος που να δικαιολογεί γιατί, σε μια κατάσταση κατά την οποία επήλθε (εν τω μεταξύ) εναρμόνιση μεταξύ των νομοθεσιών των κρατών μελών, ένα κράτος μέλος, και όχι τα άλλα, θα μπορούσε πράγματι να κάνει χρήση εξαιρέσεως στην οποία αναφέρεται η οδηγία. Το γεγονός ότι δεν υπήρχε κατά το

35 – Απόφαση μνημονευθείσα ανωτέρω στην υποσημείωση 15.

παρελθόν εναρμόνιση μεταξύ των κρατών μελών δεν είναι κατά την άποψή μου λυσιτελές σε τέτοια περίπτωση.

60. Στο στάδιο αυτό του συλλογισμού, καταλήγω στο ακόλουθο ενδιάμεσο συμπέρασμα: εφόσον ένα κράτος μέλος κατήργησε εθνική διάταξη συνιστώσα παρέκκλιση, δεν μπορεί πλέον, στον οικείο τομέα, να προσφύγει στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, διότι διαφορετικά εξέρχεται του πεδίου εφαρμογής της διατάξεως αυτής. Εν πάση περιπτώσει, σε ουδεμία από τις δύο διαφορές είμαστε αντιμέτωποι με καθαρά τέτοια κατάσταση, διότι σε ουδεμία από τις δύο περιπτώσεις υπήρξε πλήρης κατάργηση εθνικής διατάξεως συνιστώσας παρέκκλιση.

61. Πρέπει τώρα να καθοριστεί αν το προσωρινό μεταβατικό καθεστώς παύει επίσης να ισχύει αν ένα κράτος μέλος τροποποιεί τη συνιστώσα παρέκκλιση εθνική διάταξη ή την καταργεί εν μέρει ή την καταργεί εκ νέου. Οι δύο προκείμενες διαφορές αφορούν τέτοια κατάσταση. Η υπόθεση C-345/99 αφορά την εισαγωγή δικαιώματος προς έκπτωση εξαρτώμενου από προϋπόθεση. Η υπόθεση C-40/00 αφορούσε αρχικά την εισαγωγή μερικού δικαιώματος προς έκπτωση, στη συνέχεια την τροποποίηση του επιτρεπόμενου ποσοστού εκπτώσεως του ΦΠΑ και, τέλος, τον εκ νέου πλήρη αποκλεισμό του δικαιώματος προς έκπτωση (το πραγματικό αντικείμενο της διαφοράς).

62. Όπως είναι γνωστό, η Επιτροπή είναι της γνώμης ότι ένα κράτος μέλος εξέρχεται του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 17, παράγραφος 6, εισάγοντας δικαίωμα μερικής εκπτώσεως ή εκπτώσεως υπό όρους.

63. Η θέση αυτή ουδόλως επιρρωννύεται, κατά την άποψή μου, από το γράμμα της ίδιας της διατάξεως και από την σχετική νομολογία. Ο χαρακτήρας της διατάξεως ως ρήτρας ακινητοποιήσεως ουδόλως συνεπάγεται κατά την άποψή μου ότι αποκλείεται εξ ορισμού, στους τομείς στους οποίους τα κράτη μέλη έχουν δυνατότητα επιλογής μεταξύ της διατηρήσεως μιας εξαιρέσεως και της καταργήσεώς της, να μπορούν να αποφασίσουν την κατάργηση της εξαιρέσεως αυτής εν μέρει ή προοδευτικά. Όποιος μπορεί το μείζον μπορεί γενικά και το έλασσον.

64. Συναφώς, παραπέμπω ειδικότερα στην απόφαση Norbury Developments [36], με την οποία το Δικαστήριο υπογράμμισε ότι είναι σημαντικό, από την άποψη του επιδιωκόμενου στόχου της οδηγίας, να έχουν τα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εφαρμόσουν προοδευτικά την οδηγία στον οικείο τομέα. Το επιχείρημα της Επιτροπής ότι η συλλογιστική αυτή — η οποία εφαρμόζεται αναφορικά με το άρθρο 28 της οδηγίας — δεν εφαρμόζεται σχετικά με το άρθρο 17 της οδηγίας δεν με πείθει. Με τις δύο αυτές διατάξεις εισάγεται μεταβατικό καθεστώς, αναγκαίο διότι η πλήρης εναρμόνιση δεν ήταν ακόμη εφικτή.

65. Η κατάσταση εμφανίζεται εντούτοις κατά τρόπο ουσιωδώς διαφορετικό, κατά

36 — Απόφαση μνημονευθείσα ανωτέρω στην υποσημείωση 8.

την άποψή μου, αν ένα κράτος μέλος επιβάλει εκ νέου, κατά τρόπο ευρύτερο, τον αποκλεισμό του δικαιώματος προς έκπτωση, στον οποίο είχαν επέλθει μια ορισμένη χρονική περίοδο περιορισμοί μέσω νομικής διατάξεως. Συναφώς αναφέρομαι στη γαλλική διάταξη που αποτελεί το αντικείμενο της υποθέσεως C-40/00, κατά την οποία το δικαίωμα μερικής εκπτώσεως αντικαταστάθηκε από πλήρη αποκλεισμό. Είμαι της γνώμης ότι ο χαρακτήρας του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, ως ρήτρας ακινητοποιήσεως συνεπάγεται ότι η δυνατότητα παρεκκλίσεως εξέλιπε όσον αφορά τον τομέα για τον οποίο καταργήθηκε ο αποκλεισμός του δικαιώματος προς έκπτωση. Σχετικά με τον τομέα αυτό, δεν μπορεί πλέον να γίνει λόγος για διατήρηση του αποκλεισμού. Η Γαλλική Δημοκρατία ενεργεί συνεπώς εκτός του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο.

66. Θεωρώ εξάλλου σημαντικό ότι, στο πλαίσιο της υποθέσεως C-40/00, η τροποποίηση της γαλλικής νομοθεσίας δεν προσεγγίζει αλλά απομακρύνεται από τον στόχο που επιδιώκει η οδηγία, ήτοι την καθιέρωση ενός εναρμονισμένου συστήματος φόρου κύκλου εργασιών με την εισαγωγή φόρου προστιθεμένης αξίας. Ένα μέτρο όπως το υπό εξέταση, το οποίο συνεπάγεται ακριβώς οπισθοδρόμηση του επιπέδου εναρμονίσεως, είναι επομένως αντίθετο προς τον στόχο και το περιεχόμενο της οδηγίας. Υπενθυμίζω ότι, βάσει της αρχής «όποιος μπορεί το μείζον μπορεί και το έλασσον», υπήρχε σημαντικό επιχείρημα για να επιτραπεί η προοδευτική ή μερική κατάργηση του αποκλεισμού του δικαιώματος προς έκπτωση. Το επιχείρημα αυτό δεν ισχύει εν προκειμένω.

67. Η κατάσταση είναι διαφορετική στην υπόθεση C-345/99. Από τα ανωτέρω προκύπτει κατά την άποψή μου ότι η κατάργηση, υπό έναν όρο, του αποκλεισμού του δικαιώματος προς έκπτωση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο. Θα εξετάσω συνεπώς αν η Γαλλική Δημοκρατία κινήθηκε εντός του περιθωρίου εκτιμήσεως που επιτρέπει το κοινοτικό δίκαιο.

68. Βασίζομαι συναφώς στις αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας και Royscot κ.λπ. [37]. Με τις αποφάσεις αυτές, το Δικαστήριο αναγνώρισε ότι τα κράτη μέλη, επιβάλλοντας αποκλεισμό του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, διέθεταν εύλογη διακριτική ευχέρεια. Αυτή η διακριτική ευχέρεια μπορεί επίσης να συνεπάγεται τη δυνατότητα των κρατών μελών να αποφασίζουν, μια δεδομένη στιγμή, να μην εφαρμόζουν πλέον μερικώς τον αποκλεισμό του δικαιώματος. Όπως διευκρινίζεται στη δεύτερη από τις ανωτέρω μνημονευόμενες αποφάσεις, αυτή η διακριτική ευχέρεια δεν είναι εξάλλου απόλυτη, η δε χρήση της δεν μπορεί να καθιστά κενό περιεχομένου το σύστημα που εισάγει η οδηγία. Μόνον αν ένα μέτρο δεν προσεγγίζει αλλά απομακρύνεται από τον στόχο που επιδιώκει η οδηγία, μπορεί να λεχθεί ότι καθιστά κενό περιεχομένου το σύστημα της οδηγίας.

69. Η Επιτροπή υπογραμμίζει ακόμη ότι τα γαλλικά μέτρα θα μπορούσαν να προκαλέσουν τη λήψη αντίστοιχων μέτρων εκ μέρους άλλων κρατών μελών, πράγμα που θα επέτεινε τις στρεβλώσεις του ανταγωνισμού και θα εμπόδιζε την αποδοχή κοινοτικών μέτρων εναρμονίσεως ή θα έθετε σε κίνδυνο το υφιστάμενο επίπεδο εναρμονίσεως. Όπως και η Γαλλική Κυβέρνηση, δεν συμμερίζομαι τους

37 — Αποφάσεις μνημονευθείσες ανωτέρω αντιστοίχως στις υποσημειώσεις 6 και 11.

φόβους της Επιτροπής, λαμβανομένης υπόψη της περιορισμένης εκτάσεως της αρμοδιότητας στην οποία αναφέρεται το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο.

70. Καταλήγω συνοπτικά στην ακόλουθη εκτίμηση:

— αν ένα κράτος μέλος καταργεί μέτρο αποκλεισμού του δικαιώματος προς έκπτωση, εξέρχεται του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 17, παράγραφος 6·

— ένα κράτος μέλος μπορεί να καταργήσει εν μέρει ένα μέτρο αποκλεισμού (υπόθεση C-345/99), υπό την προϋπόθεση ότι, κατά τον τρόπο αυτό, δεν καθιστά κενό περιεχομένου το σύστημα που εισάγει η οδηγία·

— στην περίπτωση αυτή, εξέρχεται του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 17, παράγραφος 6, όσον αφορά το καταργηθέν μέρος·

— στην περίπτωση αυτή, δεν του επιτρέπεται συνεπώς να επιβάλει εκ νέου μεταγενέστερα αποκλεισμό του δικαιώματος προς έκπτωση (υπόθεση C-40/00) κατ' εφαρμογήν του άρθρου 17, παράγραφος 6.

71. Συνοπτικά, η ανάλυση του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, μας οδηγεί στη συναγωγή του προσωρινού συμπεράσματος ότι το μέτρο περί του οποίου πρόκειται στην υπόθεση C-345/99 επιτρέπεται από την οδηγία, ενώ αυτό δεν συμβαίνει όσον αφορά το μέτρο που αποτελεί αντικείμενο της διαφοράς στην υπόθεση C-40/00.

Άλλα ζητήματα ανακύπτοντα στην υπόθεση C-345/99

72. Οι λοιπές αιτιάσεις της Επιτροπής στηρίζονται στην υπόθεση ότι τα επίμαχα γαλλικά μέτρα πρέπει να εκτιμηθούν βάσει του άρθρου 17, παράγραφος 2, της οδηγίας. Θεωρώ ότι η υπόθεση αυτή είναι εσφαλμένη, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω εκτιθέμενα στοιχεία. Συγκεκριμένα, τα γαλλικά μέτρα πρέπει να εκτιμηθούν βάσει του κριτηρίου που καθορίζεται με την απόφαση Royscot κ.λπ. [38], σύμφωνα με το οποίο τα υπό εξέταση μέτρα δεν πρέπει να καθιστούν κενό περιεχομένου το σύστημα της οδηγίας.

73. Κατά την άποψή μου, δεν είναι προφανώς δυνατό να υποστηριχθεί ότι τα επίμαχα μέτρα έχουν το αποτέλεσμα αυτό. Εκτιμώ ότι η ερμηνεία του ισχύοντος συστήματος στην οποία προβαίνει η Γαλλική Κυβέρνηση είναι ορθή. Η προϋπόθεση του αποκλειστικού προορισμού των οχημάτων για τη διδασκαλία της οδηγήσεως δεν συνιστά παρά περιορισμό της κατηγορίας των μέσων μεταφοράς για τα οποία μπορεί να ισχύσει η έκπτωση του ΦΠΑ. Εφαρμόζοντας τη διάταξη αυτή, η Γαλλική Δημοκρατία καταργεί

38 — Απόφαση μνημονευθείσα ανωτέρω στην υποσημείωση 11.

απλώς τον αποκλεισμό του δικαιώματος για ορισμένη κατηγορία οχημάτων, ενώ ο αποκλεισμός αυτός διατηρείται για τα λοιπά οχήματα.

74. Μετά την εξέταση και των λοιπών αυτών αιτιάσεων, εμμένω στο συμπέρασμα στο οποίο κατέληξα προσωρινά ανωτέρω.

Άλλα ζητήματα ανακύπτοντα στην υπόθεση C-40/00

75. Επισημαίνω ακόμη ότι ο Γάλλος νομοθέτης θέσπισε κατά το παρελθόν — κατά την περίοδο προ του 1991[39] — διατάξεις οι οποίες κατέληξαν προοδευτικά στη μείωση του ποσοστού εκπτώσεως του ΦΠΑ. Δεδομένου ότι τα μέτρα αυτά δεν αποτελούν αντικείμενο της παρούσας διαφοράς, θα περιοριστώ στη διευκρίνιση ότι τέτοια μέτρα έχουν ως στόχο, ή τουλάχιστον ως αποτέλεσμα, να προσεγγίζουν τον σκοπό της οδηγίας. Από την άποψη αυτή, διακρίνονται ουσιωδώς από το μέτρο το οποίο αποτελεί αντικείμενο της παρούσας διαφοράς.

76. Η Γαλλική Κυβέρνηση επισημαίνει ότι στόχος του επίμαχου μέτρου είναι η προστασία του περιβάλλοντος, επισημαίνει δε ορθά ότι μεγάλη σημασία αποδίδεται επίσης στο στοιχείο αυτό στα πλαίσια του κοινοτικού δικαίου. Αυτό ουδόλως αναιρεί το γεγονός ότι τα εθνικά μέτρα που αποσκοπούν στην προστασία του περιβάλλοντος δεν μπορούν να είναι αντίθετα προς διατάξεις του κοινοτικού δικαίου που αποτελούν μέσα επιτεύξεως ορισμένου σκοπού, όπως εν προκειμένω το άρθρο 17, παράγραφος 6, της οδηγίας. Δεν θεωρώ ότι είναι εν προκειμένω σημαντικό το κατά πόσον τα επίμαχα εθνικά μέτρα μπορούν επίσης να είναι αποτελεσματικά για την προστασία του περιβάλλοντος.

77. Επιπροσθέτως, επισημαίνω ακόμη τα ακόλουθα. Η Επιτροπή αμφιβάλλει αν τα επίμαχα μέτρα, λαμβανομένου υπόψη του περιορισμένου πεδίου εφαρμογής τους, μπορούν πράγματι να συμβάλουν στην προστασία του περιβάλλοντος. Η Γαλλική Κυβέρνηση αντιτείνει ότι τα μέτρα αυτά δεν είναι τα μόνα που πρέπει να ληφθούν υπόψη, αλλά αποτελούν μέρος ενός συνόλου μέτρων που αποσκοπούν στην καταπολέμηση της ατμοσφαιρικής ρυπάνσεως. Κατά την άποψή μου, η θέση της Γαλλικής Δημοκρατίας, η οποία επέλεξε να αντιμετωπίσει το πρόβλημα της ρυπάνσεως του περιβάλλοντος με ένα σύνολο μέτρων, δεν φαίνεται a priori αμφίβολη. Δεν μπορώ επομένως να συμμερισθώ τη συλλογιστική της Επιτροπής επί του σημείου αυτού. Πάντως, δεν είμαι επίσης πεπεισμένος από τα στοιχεία τα οποία προέβαλε η Γαλλική Δημοκρατία. Αν και, γενικώς, συμμερίζομαι τη θέση της Γαλλικής Δημοκρατίας κατά την οποία ένα συνολο μέτρων μπορεί να συνιστά πρόσφορο μέσο για την επίλυση των περιβαλλοντικών προβλημάτων, η Γαλλική Κυβέρνηση ουδόλως απέδειξε ότι το επίμαχο καθεστώς σχετικά με τη μείωση του ΦΠΑ αποτελεί απαραίτητο στοιχείο αυτού του συνόλου μέτρων.

39 — Όπως ανέφερα προηγουμένως, το ποσοστό εκπτώσεως του ΦΠΑ μειώθηκε εκ νέου κατά τη διάρκεια του έτους αυτού από 80 σε 50 %.

78. Το τελευταίο επίμαχο σημείο αφορά τη σιωπή της Επιτροπής σε προηγούμενη κατάσταση, ήτοι κατά την τροποποίηση της γαλλικής φορολογικής νομοθεσίας το 1991, όταν το επιτρεπόμενο ποσοστό εκπτώσεως μειώθηκε από 80 σε 50 %. Όπως ορθά υποστηρίζει η Επιτροπή, το Δικαστήριο εξέτασε το ζήτημα αυτό στη νομολογία του και έκρινε ότι η Επιτροπή είναι ελεύθερη να επιλέξει το χρονικό σημείο κατά το οποίο κινείται έναντι κράτους μέλους. Υπό τις συνθήκες της προκειμένης περιπτώσεως, η υποτιθέμενη σιωπή της Επιτροπής ουδόλως μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα να δημιουργήσει δικαιολογημένη εμπιστοσύνη στη Γαλλική Κυβέρνηση όσον αφορά το συμβατό της συμπεριφοράς της με το κοινοτικό δίκαιο. Αυτό ουδόλως αναιρείται από το γεγονός ότι, όπως προκύπτει από τη δικογραφία, είναι πιθανό η Γαλλική Κυβέρνηση να ενημέρωσε την Επιτροπή σχετικά με τα προηγούμενα μέτρα της.

79. Μετά την εξέταση και των λοιπών αυτών αιτιάσεων, εμμένω στο συμπέρασμα στο οποίο κατέληξα προσωρινά ανωτέρω.

Προτάσεις

80. Λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών περιστατικών και των συνθηκών που εξέθεσα ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να αποφασίσει ως εξής.

Επί της υποθέσεως C-345/99:

α) να απορρίψει την προσφυγή·

β) να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας.

Επί της υποθέσεως C-40/00:

α) να αναγνωρίσει ότι η Γαλλική Δημοκρατία, επανεισάγοντας, από 1ης Ιανουαρίου 1998, καθεστώς αποκλεισμού του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ που επιβλήθηκε στα πετρέλαια εσωτερικής καύσεως που χρησιμοποιούνται ως καύσιμα οχημάτων, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 6, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση·

β) να καταδικάσει τη Γαλλική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας.