ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
κ. ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΚΟΣΜΑ
της 23ης Μαρτίου 2000 *

Περιεχόμενα

I — Εισαγωγή ..... I - 7016

II — Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία ..... I - 7016

A — Σε ό,τι αφορά την υπόθεση C-177/99 ..... I - 7016

B — Σε ό,τι αφορά την υπόθεση C-181/99 ..... I - 7017

III — Το νομικό πλαίσιο των υπό εξέταση υποθέσεων ..... I - 7017

A — Οι κρίσιμες διατάξεις της έκτης οδηγίας ..... I - 7017

B — Το εθνικό φορολογικό δίκαιο ..... I - 7020

Γ — Η επίμαχη απόφαση 89/487 του Συμβουλίου ..... I - 7021

IV — Η νομολογία του Δικαστηρίου ..... I - 7022

A — Ως προς το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας ..... I - 7023

B — Ως προς το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας ..... I - 7026

V — Ως προς το αντικείμενο της απόφασης 89/487 του Συμβουλίου ..... I - 7028

A — Τα επιχειρήματα των διαδίκων ..... I - 7028

B — Οι απόψεις μου επί των ανωτέρω ζητημάτων ..... I - 7031

α) Ως προς τις διατάξεις της έκτης οδηγίας από τις οποίες χορηγείται απόκλιση με την επίδικη απόφαση ..... I - 7031

β) Ως προς το εύρος της εξαιρέσεως από την έκπτωση του ΦΠΑ που εγκρίνεται με την επίδικη απόφαση ..... I - 7032

VI — Ως προς τη νομιμότητα της απόφασης 89/487 του Συμβουλίου ..... I - 7035

A — Τα επιχειρήματα των διαδίκων ..... I - 7035

α) Η Ampafrance ..... I - 7035

β) Η Sanofi ..... I - 7037

γ) Η Γαλλική Κυβέρνηση ..... I - 7038

δ) Η Επιτροπή ..... I - 7040

ε) Το Συμβούλιο ..... I - 7041

B — Η άποψή μου επί των ανωτέρω ζητημάτων ..... I - 7042

VII — Πρόταση ..... I - 7049

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ελληνική.

I — Εισαγωγή

1. Με τα υπό εξέταση προδικαστικά ερωτήματα που έθεσαν δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ (πρώην άρθρο 177 της Συνθήκης) τα διοικητικά πρωτοδικεία της Nantes και του Melun της Γαλλίας, τίθεται προς εξέταση από το Δικαστήριο το ζήτημα της νομιμότητας της αποφάσεως 89/487/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 28ης Ιουλίου 1989 [1], με την οποία επετράπη στη Γαλλική Δημοκρατία να εφαρμόσει μέτρο παρέκκλισης από την παράγραφο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, της 17ης Μαΐου 1977, που αφορά την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (στο εξής: έκτη οδηγία) [2].

II — Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία

A — *Σε ό,τι αφορά την υπόθεση C-177/99*

2. Η εταιρία Ampafrance SA (στο εξής: Ampafrance), στο πλαίσιο της άσκησης της εμπορικής της δραστηριότητας, έχει ορισμένα έξοδα κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων τόσο για το προσωπικό της όσο και για τρίτα πρόσωπα. Έτσι, επιχείρησε να εκπέσει πλήρως του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) τις δαπάνες αυτού του τύπου που διενεργήθηκαν τον Ιούνιο του 1993. Η εφορία δεν ενέκρινε την έκπτωση αυτή, επικαλούμενη το άρθρο 236 του παραρτήματος ΙΙ, του γαλλικού γενικού φορολογικού κώδικα (Code général des impôts — στο εξής: CGI), με το οποίο μεταφέρθηκε στο εσωτερικό δίκαιο η επίμαχη απόφαση 89/487/ΕΟΚ του Συμβουλίου (στο εξής: απόφαση 89/487). Η Ampafrance προσέφυγε στο tribunal administratif de Nantes ζητώντας την επιστροφή του ποσού που αναγκάσθηκε να καταβάλει στις φορολογικές υπηρεσίες ως φόρο προστιθέμενης αξίας λόγω μη αναγνωρίσεως της δυνατότητας εκπτώσεως των ανωτέρω δαπανών υπέρ του προσωπικού της και υπέρ τρίτων.

3. Στο σκεπτικό της απόφασής του, το δικαστήριο της παραπομπής αναφέρει τα εξής:

«Εκτιμώντας ότι η επίλυση της διαφοράς εξαρτάται από το αν οι διατάξεις της αποφάσεως του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, της 28ης Ιουλίου 1989, η οποία επιτρέπει στη Γαλλική Δημοκρατία να εφαρμόζει μέτρο παρεκκλίσεως από την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, της 17ης Μαΐου 1977, και να επεκτείνει στους τρίτους τις εξαιρέσεις από το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου για τις δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων συνάδουν, αφενός, προς τους στόχους της έκτης οδηγίας και συγκεκριμένα προς το άρθρο 27 αυτής (...) και, αφετέρου, προς την αρχή της αναλογικότητας μεταξύ του επιδιωκομένου φορολογικού στόχου και των εφαρμοζομένων μέσων· η απάντηση που πρόκειται να δοθεί στο ερώτημα αυτό, η επίλυση του οποίου δεν είναι σαφής μπορεί να επιτρέψει την εκτίμηση του βασίμου των λόγων της προσφυγής· επιβάλλεται η αναστολή της διαδικασίας επί της προσφυγής της Société

1 — ΕΕ L 239, σ. 21.
2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 01/009, σ. 49.

Ampafrance μέχρις ότου το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων αποφανθεί επί του διατυπωθέντος προδικαστικού ερωτήματος.»

4. Ενόψει των ανωτέρω, το δικαστήριο της παραπομπής αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία μέχρις ότου το Δικαστήριο αποφανθεί επί του διατυπούμενου στο σκεπτικό της παρούσης αποφάσεως προδικαστικού ερωτήματος.

B — *Σε ό,τι αφορά την υπόθεση C-181/99*

5. Η εταιρία Sanofi Winthrop SA, η οποία μετονομάστηκε συνεπεία συγχωνεύσεων, καταρχάς σε Sanofi, στις 12 Μαΐου 1998, και κατόπιν σε Sanofi-Synthelabo, στις 18 Μαΐου 1999 (στο εξής: Sanofi), άσκησε προσφυγή ενώπιον του δικαστηρίου της παραπομπής κατά του διευθυντή των φορολογικών υπηρεσιών της περιφέρειας Val de Marne για τον ακόλουθο λόγο: οι αρμόδιες φορολογικές αρχές δεν είχαν εγκρίνει την εκ μέρους των εργαστηρίων Choay, Clin Midi, και Millot Solac, στα δικαιώματα και στις υποχρεώσεις των οποίων υποκαθίσταται η ενάγουσα, έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας για έξοδα δεξιώσεως που πραγματοποιήθηκαν υπέρ προμηθευτών και πελατών τον Νοέμβριο και τον Δεκέμβριο του 1993. Η επίλυση της ενλόγω διαφοράς καθιστά απαραίτητη την εκτίμηση της νομιμότητας της προμνησθείσης αποφάσεως 89/487 του Συμβουλίου, η οποία αποτελεί και το νομικό έρεισμα των ισχυουσών διατάξεων του άρθρου 236, του παραρτήματος ΙΙ, του γενικού φορολογικού κώδικα της Γαλλίας (CGI).

6. Το δικαστήριο της παραπομπής (Tribunal administratif de Melun), αφού έκρινε ότι «(...) μπορεί μεν να εκτιμήσει το κύρος πράξεως ενός των οργάνων της Ευρωπαϊκής Ενώσεως πλην όμως δεν μπορεί να διαπιστώσει την έλλειψη νομιμότητάς της· συνεπώς, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης περί ιδρύσεως Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, το Tribunal πρέπει να αναστείλει τη διαδικασία μέχρις ότου το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων αποφανθεί ως προς το κύρος, από τη σκοπιά της αρχής της αναλογικότητας, της προαναφερθείσας αποφάσεως του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων της 28ης Ιουλίου 1989», ανέστειλε την εκδίκαση της προσφυγής με την οποία εζητείτο η επιστροφή των προσθέτων φόρων που επιβλήθηκαν καθώς και των συναφών προστίμων, μέχρις ότου το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων αποφανθεί επί του ανωτέρω ερωτήματος.

III — Το νομικό πλαίσιο των υπό εξέταση υποθέσεων

A — *Οι κρίσιμες διατάξεις της έκτης οδηγίας*

7. Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας ορίζει τα της γενέσεως και εκτάσεως του δικαιώματος

προς έκπτωση από το ΦΠΑ. Σύμφωνα με την παράγραφο 2:

«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 φόρο προστιθέμενης 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 σε φόρο (...)».

8. Στο άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας διατυπώνεται μία ρήτρα «standstill», με την οποία διατηρούνται σε ισχύ οι εθνικές απαγορεύσεις από την έκπτωση του ΦΠΑ οι οποίες ίσχυαν πριν από τη θέση σε ισχύ της έκτης οδηγίας, δηλαδή πριν από την 1η Ιανουαρίου 1979:

«Το αργότερο προ της παρόδου τεσσάρων ετών από την έκταση της ισχύος της παρούσης οδηγίας, το Συμβούλιο, προτάσει της Επιτροπής, καθορίζει ομοφώνως τις δαπάνες οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας. Οπωσδήποτε θα αποκλείονται του δικαιώματος προς έκπτωση οι δαπάνες οι οποίες δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό, όπως οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παραστάσεως. Μέχρι να τεθούν σε ισχύ οι ανωτέρω προβλεπόμενοι κανόνες, τα κράτη μέλη δύνανται να διατηρήσουν όλες τις εξαιρέσεις τις οποίες προβλέπει η εθνική τους νομοθεσία κατά τον χρόνο ενάρξεως ισχύος της παρούσης οδηγίας.»

9. Οι ανωτέρω διατάξεις είναι απόρροια του ότι το Συμβούλιο δεν έχει καταρτίσει έναν εξαντλητικό κατάλογο των αγαθών, υπηρεσιών και εν γένει δραστηριοτήτων που θα πρέπει να εξαιρούνται από την έκπτωση του ΦΠΑ, κατά τα οριζόμενα στην έκτη οδηγία. Ας υπομνησθεί ότι, στην αιτιολογική αίτηση που συνοδεύει την πρότασή της για την θέσπιση της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου [3], η Επιτροπή παρατηρεί πως ορισμένες δαπάνες, ακόμη και όταν σχετίζονται με την κανονική λειτουργία της επιχειρήσεως, προορίζονται επίσης για την ικανοποίηση ιδιωτικών αναγκών. Ως εκ τούτου, η κατανομή μεταξύ «ιδιωτικού» και «επαγγελματικού» μέρους των ενλόγω δαπανών δεν είναι δυνατόν να αποτελέσει αντικείμενο πραγματικού ελέγχου. Για τον λόγο αυτό, η πρότασή της ως προς το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, αναφέρει ότι δεν πρέπει να υφίσταται δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί δαπανών για παροχή στέγης, γευμάτων, τροφών ή ποτών, για μεταφορά επιβατών και μεταφορά για ψυχαγωγία, για δαπάνες ψυχαγωγίας και για δαπάνες πολυτελείας. Η πρόταση αυτή δεν έγινε δεκτή και έτσι, η επίμαχη διάταξη της έκτης οδηγίας, με τη σημερινή της μορφή, περιορίζεται στο να προβλέψει την ενασχόληση του Συμβουλίου με το κρίσιμο ζήτημα εντός τετραετίας και, ως μεταβατική λύση, τη διατήρηση των εθνικών εξαιρέσεων μέσω της εφαρμογής μιας ρήτρας standstill.

3 — *Δελτίο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων*, συμπλήρωμα 11/73.

10. Εξάλλου, με την από 25 Ιανουαρίου 1983 πρότασή της για την έκδοση της δωδεκάτης οδηγίας [4], η Επιτροπή όριζε ειδικούς και λεπτομερείς κανόνες που απαγόρευαν την έκπτωση του φόρου δαπανών μεταφοράς, στέγης, τροφών και ποτών, επί δαπανών δεξιώσεων και δαπανών ψυχαγωγίας και πολυτελείας. Η πρόταση αυτή απεσύρθη μετά από συνεχείς διαφωνίες στο Συμβούλιο και έκτοτε δεν κατέστη δυνατή η υιοθέτηση κοινών κανόνων για τους περιορισμούς που πρέπει να επιβάλλονται στο δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ. Προσφάτως, στο πλαίσιο πρότασης οδηγίας που υποβλήθηκε στο Συμβούλιο στις 17 Ιουνίου 1998 [5], η Επιτροπή πρότεινε τον περιορισμό κατά 50 % του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ για τις δαπάνες κατοικίας, τροφών και ποτών, λόγω του μικτού, επαγγελματικού και ιδιωτικού, χαρακτήρα των ενλόγω δαπανών. Αντιθέτως, σε ό,τι αφορά τα έξοδα πολυτελείας, τελετών και θεαμάτων, η Επιτροπή θεώρησε σκόπιμη την εξαίρεση από την έκπτωση του ΦΠΑ, δεδομένου ότι οι δαπάνες αυτές δεν έχουν αμιγώς επαγγελματικό χαρακτήρα.

11. Το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«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 μόνο 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 χρήσιμο στοιχείο 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, ζητήσουν να επιληφθεί της υποθέσεως το Συμβούλιο.

5. Τα κράτη μέλη, τα οποία εφαρμόζουν κατά την 1η Ιανουαρίου 1977 ειδικά μέτρα, όπως τα αναφερόμενα ανωτέρω στην 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 — COM (82) 870 final, ΕΕ C 37 της 10ης Φεβρουαρίου 1983, σ. 8.

5 — COM Final 98/377, ΕΕ C 219 της 15ης Ιουλίου 1998, σ. 16.

B — *Το εθνικό φορολογικό δίκαιο*

12. Τα άρθρα 7 και 11 του διατάγματος (décret) nº 67-604 της 27ης Ιουλίου 1967[6] προέβλεπαν τα ακόλουθα:

Άρθρο 7: «δεν εκπίπτει ο φόρος που αφορά τις δαπάνες κατοικίας του διευθυντικού και λοιπού προσωπικού των επιχειρήσεων.

Ωστόσο η εξαίρεση αυτή δεν ισχύει για τον φόρο επί των δαπανών που πραγματοποιούνται για την εξασφάλιση, στον τόπο εργασίας, της δωρεάν κατοικίας του προσωπικού ασφαλείας ή φυλάξεως βιομηχανικών ή εμπορικών συγκροτημάτων ή εργοταξίων».

Άρθρο 11: «Δεν εκπίπτει ο φόρος επί των δαπανών που πραγματοποιούνται για την ικανοποίηση των ατομικών αναγκών του διευθυντικού και λοιπού προσωπικού των επιχειρήσεων και ιδίως ο αφορών τα έξοδα τελετών, εστιατορίων και θεαμάτων.

Ωστόσο, η εξαίρεση αυτή δεν ισχύει για τις δαπάνες:

που αφορούν αντικείμενα πάγιου εξοπλισμού που έχουν ειδικά διατεθεί στον τόπο εργασίας για τη συλλογική ικανοποίηση των αναγκών του προσωπικού,

τα ενδύματα εργασίας ή προστασίας που χορηγεί η επιχείρηση στο προσωπικό της».

13. Μετά τη θέση σε ισχύ της έκτης οδηγίας, ήτοι μετά την 1η Ιανουαρίου 1979, εκδόθηκε το διάταγμα (décret) nº 79-1163, της 29ης Δεκεμβρίου 1979[7], με το άρθρο 25 του ενλόγω διατάγματος τροποποιήθηκε το άρθρο 236 του CGI ως ακολούθως:

«Δεν εκπίπτει ο φόρος επί των αγαθών ή υπηρεσιών των χρησιμοποιουμένων από τρίτους και από το διευθυντικό ή το λοιπό προσωπικό της επιχειρήσεως, όπως η κατοικία ή η στέγαση, τα έξοδα τελετών, εστιατορίων, θεαμάτων ή οποιοδήποτε έξοδο που συνδέεται άμεσα ή έμμεσα με τις μετακινήσεις ή τη διαμονή.

6 — *JORF* της 28ης Ιουλίου 1967, σ. 7541.

7 — *JORF* της 31ης Δεκεμβρίου 1979, σ. 3333.

Ωστόσο, η εξαίρεση αυτή δεν ισχύει για τα ενδύματα εργασίας ή προστασίας, τους χώρους και το υλικό που τίθεται στη διάθεση του προσωπικού στον τόπο εργασίας, τη δωρεάν στέγαση στον τόπο εργασίας του μισθωτού προσωπικού ασφαλείας ή εποπτείας».

14. Το γαλλικό Conseil d'Etat (ανώτατο ακυρωτικό δικαστήριο της χώρας), με την απόφαση Alitalia της 3ης Φεβρουαρίου 1989, έκρινε ότι το ανωτέρω άρθρο 25 του διατάγματος του 1979 δεν ήταν σύμφωνο με το κοινοτικό δίκαιο, στο μέτρο που εξαιρούσε το δικαίωμα έκπτωσης από το ΦΠΑ των δαπανών που είχαν προέλθει από αγαθά και υπηρεσίες τα οποία είχαν χρησιμοποιηθεί από τρίτα προς την υποκειμένη στον φόρο επιχείρηση· θεώρησε δηλαδή ότι η ενλόγω εξαίρεση δεν καλυπτόταν από τη ρήτρα standstill του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας και άρα ήταν αντίθετη προς την οδηγία αυτή.

15. Μετά την απόφαση 89/487 του Συμβουλίου, εκδόθηκε το διάταγμα (décret) n° 89-885, της 14ης Δεκεμβρίου 1989 [8], με το οποίο διατυπώθηκε εκ νέου το άρθρο 236, του παραρτήματος II, του CGI, δίνοντας στο άρθρο αυτό τη μορφή που έχει σήμερα:

«(...) Εξαιρείται προσωρινώς από το δικαίωμα εκπτώσεως ο φόρος προστιθέμενης αξίας επί των δαπανών κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων.

Πάντως η ενλόγω εξαίρεση δεν ισχύει:

1. Για τις δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται ο υποκείμενος στον φόρο για την εξ επαχθούς αιτίας παροχή κατοικίας, εστιατορίων, τροφίμων ή ποτών·

2. Για τις δαπάνες δωρεάν παροχής κατοικίας στα εργοτάξια ή στους χώρους μιας επιχειρήσεως, στο προσωπικό ασφαλείας, φυλάξεως ή επιτηρήσεως·

3. Για τις δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται ο υποκείμενος στον φόρο λόγω της συμβατικής ή εκ του νόμου ευθύνης του έναντι των πελατών του».

Γ — Η επίμαχη απόφαση 89/487 του Συμβουλίου

16. Μετά την δικαστική ακύρωση του άρθρου 25, του διατάγματος του 1979, οι γαλλικές αρχές υπέβαλαν στο Συμβούλιο αίτηση για την έγκριση εθνικών αποκλίσεων

8 — *JORF* της 15ης Δεκεμβρίου 1989, σ. 15578.

από το γενικό σύστημα της έκτης οδηγίας, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 27 αυτής. Ζητούσαν ειδικότερα να τους επιτραπεί η απαγόρευση της εκπτώσεως του ΦΠΑ για δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων.

17. Το Συμβούλιο έλαβε υπόψη, στο προοίμιο της επίμαχης απόφασης, «ότι το ενλόγω μέτρο αποσκοπεί να εξαιρέσει από το δικαίωμα έκπτωσης του προηγουμένως επιβληθέντος ΦΠΑ τις δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων με σκοπό την αποφυγή φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής».

18. Το άρθρο 1 της αποφάσεως 89/487 έχει ως εξής:

«1. Κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, επιτρέπεται στη Γαλλική Δημοκρατία, προσωρινά και το αργότερο μέχρι την έναρξη ισχύος κοινοτικών κανόνων που θα καθορίζουν τη μεταχείριση των δαπανών που αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο της ενλόγω παραγράφου, να εξαιρεί από το δικαίωμα έκπτωσης του προηγουμένως επιβληθέντος φόρου προστιθεμένης αξίας, της δαπάνης κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων.

2. Η εξαίρεση που αναφέρεται στην παράγραφο 1 δεν εφαρμόζεται για:

— τις δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται ο υποκείμενος στον φόρο για την λόγω επαχθούς αιτίας παροχή κατοικίας, γευμάτων, τροφίμων ή ποτών,

— τις δαπάνες σχετικά με τη δωρεάν παροχή κατοικίας, στα εργοτάξια ή στους χώρους μιας επιχείρησης, στο προσωπικό ασφαλείας, φύλαξης ή επιτήρησης,

— τις δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται ο υποκείμενος στον φόρο λόγω της συμβατικής ή νομικής ευθύνης έναντι των πελατών του».

IV — Η νομολογία του Δικαστηρίου

19. Πριν από την ανάλυση των επιμέρους στοιχείων που συνθέτουν την απάντηση στα υπό εξέταση προδικαστικά ερωτήματα, σκόπιμο είναι να υπομνησθούν οι βασικοί ερμηνευτικοί άξονες που έχει διαμορφώσει νομολογιακά το Δικαστήριο σε σχέση με τα άρθρα 17 και 27 της έκτης οδηγίας.

A — Ως προς το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας

20. Το Δικαστήριο φρόντισε, καταρχάς, να καταστήσει σαφές ότι το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ για αγαθά ή υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για την πραγμάτωση άλλων φορολογητέων πράξεων, στα όρια που κατοχυρώνεται με το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, αποτελεί ένα από τα θεμέλια του κοινοτικού φορολογικού οικοδομήματος, καθώς βρίσκεται σε άμεση συνάρτηση με τις θεμελιώδεις αρχές της ουδετερότητας του φόρου [9] και της ίσης φορολογικής μεταχειρίσεως.

21. Ειδικότερα, με την απόφαση 50/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας [10] διακηρύσσεται ότι «τα χαρακτηριστικά του φόρου προστιθεμένης αξίας (...) επιτρέπουν να συναχθεί (...) ότι το σύστημα των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται *εντελώς* ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας εξασφαλίζει *πλήρη* ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενλόγω δραστηριότητες υπόκεινται, αυτές οι ίδιες στον ΦΠΑ» [11]. Κατά συνέπεια, «(...) ελλείψει οποιασδήποτε διατάξεως που να επιτρέπει στα κράτη μέλη να περιορίζουν το δικαίωμα προς έκπτωση που παρέχεται στους υποκειμένους στο φόρο, το δικαίωμα αυτό πρέπει να ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που έχουν επιβαρύνει τις πράξεις που έχουν ενεργηθεί στα προηγούμενα στάδια» [12]. Με άλλα λόγια, το Δικαστήριο δίνει ιδιαίτερη βαρύτητα στον πλήρη και άμεσο χαρακτήρα της εκπτώσεως από το ΦΠΑ που κατοχυρώνει το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας [13].

22. Χρήσιμη είναι στο σημείο αυτό η αναφορά στην απόφαση Intiem [14], με την οποία διευκρινίσθηκε ότι ο μηχανισμός της έκπτωσης από το ΦΠΑ που οργανώνει η έκτη οδηγία πρέπει να εφαρμόζεται «(...) κατά τρόπο ώστε το πεδίο εφαρμογής του να αντιστοιχεί, όσο είναι δυνατό, στον τομέα των επαγγελματικών δραστηριοτήτων του υποκειμένου σε φόρο (...)» [15]. Με αυτή τη λογική αφετηρία κρίθηκε από το Δικαστήριο ότι το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για αγαθά τα οποία, αν και πωλήθηκαν από τον υποκείμενο σε φόρο για να χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά στο πλαίσιο των επαγγελματικών του δραστηριοτήτων, παραδόθηκαν υλικώς στους υπαλλήλους του, δεν μπορεί να αποκλεισθεί [16].

9 — Για την αρχή της ουδετερότητας, βλ. και τις αποφάσεις του Δικαστηρίου της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman (Συλλογή 1985, σ. 655), της 29ης Φεβρουαρίου 1996, C-110/94, INZO (Συλλογή 1996, σ. I-857) και της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal (Συλλογή 1998, σ. I-1) τις οποίες επικαλείται η Ampafrance.

10 — Απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, υπόθεση 50/87 (Συλλογή 1988, σ. 4797).

11 — Σκέψη 15 της προμνησθείσας στην υποσημείωση 10 αποφάσεως Επιτροπή κατά Γαλλίας. Η υπογράμμιση, δική μου.

12 — Σκέψη 16 της προμνησθείσας στην υποσημείωση 10 αποφάσεως Επιτροπή κατά Γαλλίας.

13 — Πρβλ. σκέψη 19 της προμνησθείσας στην υποσημείωση 10 αποφάσεως Επιτροπή κατά Γαλλίας. Με την απόφαση αυτή κρίθηκε εν τέλει ότι το γαλλικό φορολογικό σύστημα που περιόριζε, για τις επιχειρήσεις που εκμίσθωναν ακίνητα, τα οποία είχαν αποκτήσει ή είχαν κατασκευάσει, το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας που είχε καταβληθεί προηγουμένως, όταν το ύψος των εσόδων που προερχόταν από την εκμίσθωση αυτών των ακινήτων υπολείπεται του ενός δεκάτου πέμπτου της αξίας τους, ήταν αντίθετο προς τους εφαρμοστέους κοινοτικούς φορολογικούς κανόνες.

14 — Απόφαση της 8ης Μαρτίου 1988, υπόθεση 165/86 (Συλλογή 1988, σ. 1471).

15 — Σκέψη 14 της προμνησθείσας στην υποσημείωση 14 αποφάσεως Intiem.

16 — Ας σημειωθεί πάντως ότι η ερμηνεία του άρθρου 17 δεν μπορεί να είναι διασταλτική ώστε να διευρύνει το δικαίωμα προς έκπτωση από το ΦΠΑ και για περιπτώσεις ή για οικονομικές δραστηριότητες οι οποίες δεν καλύπτονται ρητώς από το πεδίο του άρθρου αυτού. Για παράδειγμα, στην απόφαση BLP Group [απόφαση της 6ης Απριλίου 1995, υπόθεση C-4/94 (Συλλογή 1995, σ. I-983], κρίθηκε πως «(...) για να γεννάται δικαίωμα προς έκπτωση κατά την παράγραφο 2, τα επίμαχα αγαθά ή οι επίμαχες υπηρεσίες πρέπει να αφορούν ευθέως και αμέσως τις φορολογούμενες πράξεις και ότι δεν έχει από την άποψη αυτή καμία σημασία ο τελικός σκοπός στον οποίο αποβλέπει ο υποκείμενος στον φόρο» (σκέψη 19). Ως εκ τούτου, πλην των περιπτώσεων που προβλέπονται ρητώς από τις κοινοτικές οδηγίες για τον ΦΠΑ, «(...) όταν ένας υποκείμενος στον φόρο παρέχει υπηρεσίες σε άλλον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος τις χρησιμοποιεί για την πραγματοποίηση απαλλασσομένης από τον φόρο πράξεως, ο δεύτερος δεν έχει το δικαίωμα να εκπέσει τον καταβληθέντα ΦΠΑ εισροών, ακόμη και αν ο τελικός σκοπός της απαλλασσόμενης πράξεως είναι η πραγματοποίηση φορολογουμένης πράξεως» (σκέψη 28).

23. Το Δικαστήριο είχε την ευκαιρία να επιβεβαιώσει την ανωτέρω νομολογία με την απόφαση BP Soupergkáz [17]. Επανέλαβε καταρχάς ότι «σύμφωνα με τη θεμελιώδη, εγγενή στο σύστημα του ΦΠΑ και απορρέουσα από τα άρθρα 2 της πρώτης και της έκτης οδηγίας αρχή, ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή κατά την παραγωγή ή τη διανομή, αφαιρουμένου του ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει απευθείας τις πράξεις εισροών» [18]. Αναφορικά με το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπει το άρθρο 17 επ. της έκτης οδηγίας, το Δικαστήριο διακήρυξε ότι το δικαίωμα αυτό «αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα μηχανισμού του ΦΠΑ και, καταρχήν, δεν μπορεί να περιορισθεί. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου (...) το δικαίωμα αυτό ασκείται αμέσως για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβαρύνει τις πράξεις εισροών. Κάθε περιορισμός του δικαιώματος εκπτώσεως επηρεάζει το ύψος της λογικής επιβαρύνσεως και πρέπει να εφαρμόζεται ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη μέλη. Κατά συνέπεια, δεν επιτρέπονται παρεκκλίσεις παρά μόνο στις ρητώς προβλεπόμενες από την οδηγία περιπτώσεις» [19].

24. Τέτοιας μορφής παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα της εκπτώσεως, θεωρείται και η ρήτρα standstill που περιέχεται στην παρατεθείσα ανωτέρω παράγραφο 6, του άρθρου 17. Πάντως, με δύο πρόσφατες αποφάσεις του, το Δικαστήριο αρνήθηκε να ερμηνεύσει στενώς την εξαίρεση αυτή, αναγνωρίζοντας κατ' αυτόν τον τρόπο ευρέα περιθώρια διακριτικής ευχέρειας στα κράτη μέλη.

25. Ειδικότερα, στην υπόθεση C-43/96, Επιτροπή κατά Γαλλίας [20] ετέθη το ζήτημα αν ο κατά τα ανωτέρω εθνικός αποκλεισμός του δικαιώματος προς έκπτωση θα έπρεπε να περιορίζεται μόνο στις δαπάνες που δεν έχουν αυστηρά επαγγελματικό χαρακτήρα, ήτοι σε εκείνες στις οποίες υποβάλλεται ο υποκείμενος στον φόρο για αγαθά και υπηρεσίες που δεν είναι απολύτως απαραίτητες για την άσκηση του επαγγέλματός του. Η αυστηρή αυτή προσέγγιση την οποία υποστήριξε η Επιτροπή, δεν έγινε δεκτή. Το Δικαστήριο έκρινε ότι η κρίσιμη διάταξη της έκτης οδηγίας «επιτρέπει στα κράτη μέλη να διατηρούν εθνικούς κανόνες οι οποίοι αποκλείουν το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί μεταφορικών μέσων που αποτελούν το εργαλείο της δραστηριότητας του υποκειμένου στο φόρο» [21].

26. Την ίδια συλλογιστική ακολούθησε το Δικαστήριο και στην υπόθεση Royscot Leasing [22], η οποία αφορούσε, όπως και η προμνησθείσα απόφαση C-43/96, Επιτροπή κατά Γαλλίας, τη συμβατότητα με το κοινοτικό δίκαιο εθνικών εξαιρέσεων που απαγόρευαν την έκπτωση του ΦΠΑ επί της αγοράς αυτοκινήτων. Το Δικαστήριο έκρινε ότι από τη διατύπωση της επίμαχης ρήτρας standstill, «(...) που είναι σαφής και ανεπίδεκτη αμφισημίας, προκύπτει ότι η ενλόγω διάταξη επέτρεπε στα κράτη μέλη να εξαιρούν από το δικαίωμα προς έκπτωση ακόμη και τις έχουσες αυστηρά επαγγελματικό χαρακτήρα δαπάνες (...)» [23]. Επομένως, η διακριτική ευχέρεια που καταλείπεται στα κράτη μέλη

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

18 — Σκέψη 16 της προμνησθείσας στην υποσημείωση 17 απόφασης BP Soupergkáz.

19 — Σκέψη 18 της προμνησθείσας, στην υποσημείωση 17, αποφάσεως BP Soupergkáz.

20 — Απόφαση της 18ης Ιουνίου 1998 (Συλλογή 1998, σ. I-3903).

21 — Σκέψη 18 της προμνησθείσας, στην υποσημείωση 20, αποφάσεως C-43/96, Επιτροπή κατά Γαλλίας.

22 — Απόφαση του Δικαστηρίου της 5ης Οκτωβρίου 1999, C-305/97, Συλλογή 1999, σ. I-6671.

23 — Σκέψη 23 της προμνησθείσας, στην υποσημείωση 22, αποφάσεως Royscot.

είναι ιδιαιτέρως ευρεία· ο μόνος περιορισμός που τίθεται στις εθνικές αρχές συνίσταται στην «αδυναμία τους (...) να εξαιρούν σχεδόν όλα τα αγαθά και τις υπηρεσίες από το καθεστώς του δικαιώματος προς έκπτωση (...)» [24].

27. Σημαντική είναι και μία άλλη πτυχή της υπό ανάλυση αποφάσεως. Η Επιτροπή είχε υποστηρίξει ότι ένα κράτος μέλος είναι δυνατόν να απολέσει την εξουσία διατηρήσεως εξαιρέσεων από το δικαίωμα προς έκπτωση δυνάμει της ρήτρας standstill του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας, εφόσον έχει στη συνέχεια τροποποιήσει το εθνικό του δίκαιο κατά τρόπο που καθιστά την ενλόγω ρήτρα ανεφάρμοστη [25]. Το Δικαστήριο δεν απάντησε ρητώς στον ισχυρισμό αυτό· από τη στάση του μπορεί να συναχθεί a contrario είτε ότι θεώρησε πως στην εκκρεμούσα ενώπιόν του διαφορά, η ρήτρα standstill δεν είχε θιγεί από τις επίμαχες τροποποιήσεις του εθνικού δικαίου είτε ότι οι μεταγενέστερες της ρήτρας standstill μεταβολές των εθνικών κανόνων δεν συνιστούν λόγο απώλειας των δικαιωμάτων που απορρέουν από τη ρήτρα αυτή υπέρ των κρατών μελών. Σε κάθε περίπτωση, πάντως, το ζήτημα των συνεπειών που επιφέρουν σε σχέση με την εφαρμογή της ρήτρας standstill οι μεταγενέστερες μεταβολές του εσωτερικού δικαίου, δεν έχει τύχει εξαντλητικής επεξεργασίας από το Δικαστήριο [26].

28. Για την κατανόηση της στάσης που τήρησε το Δικαστήριο κατά την ερμηνεία της παραγράφου 6, άρθρο 17, της έκτης οδη-

24 — Σκέψη 24 της προμνησθείσας, στην υποσημείωση 22, αποφάσεως Royscot.

25 — Βλ. σκέψη 19 της προμνησθείσας στην υποσημείωση 22 αποφάσεως Royscot: «(...) Κατά την επ' ακροατηρίω συζήτηση, η Επιτροπή εξέθεσε ότι από την προμνησθείσα στην υποσημείωση 20 απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1998, σ. I-3903), απορρέει ότι, πράγματι, στο Ηνωμένο Βασίλειο είχε επιτραπεί αρχικά να διατηρήσει τις επίμαχες εξαιρέσεις από το δικαίωμα προς έκπτωση. Ωστόσο, κατά την Επιτροπή, το Ηνωμένο Βασίλειο απώλεσε το δικαίωμα αυτό όταν τροποποίησε το εθνικό δίκαιο κατά τρόπο που έθιξε τη ρήτρα standstill του άρθρου 17, παράγραφος 6, της οδηγίας».

26 — Αξίζει πάντως να αναφερθούν δύο άλλες αποφάσεις του Δικαστηρίου που άπτονται του ζητήματος της ερμηνείας των ρητρών standstill που περιέχει η έκτη οδηγία. Στην απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 1992, Επιτροπή κατά Γερμανίας (υπόθεση C-74/91, Συλλογή 1992, σ. I-5437), η Γερμανική Κυβέρνηση είχε επικαλεσθεί τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 28, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας — οι οποίες επιτρέπουν στα κράτη μέλη να συνεχίσουν να απαλλάσσουν ορισμένες δραστηριότητες από το ΦΠΑ, κατ' εξαίρεση προς τις κοινές διατάξεις που περιέχει η έκτη οδηγία — ως έρεισμα για να θεωρηθεί η εθνική νομοθεσία επί της φορολογήσεως των γραφείων ταξιδίων σύμφωνη με το κοινοτικό δίκαιο. Το Δικαστήριο έκρινε όμως ότι εφόσον το κράτος αυτό δεν είχε διατηρήσει, πράγμα που το ίδιο δεν αρνείτο, όσον αφορά τις διάφορες πράξεις των πρακτορίων ταξειδίων, το γενικό καθεστώς επιβολής ΦΠΑ που ίσχυε πριν από τη θέση σε ισχύ της έκτης οδηγίας, αλλά είχε θεσπίσει ειδικό φορολογικό σύστημα, δεν ήταν πλέον δυνατή η επίκληση από μέρους του κράτους αυτού της ρήτρας standstill. Με άλλα λόγια, σύμφωνα με την ενλόγω απόφαση, είναι πιθανή η υπό ορισμένες περιπτώσεις απώλεια των ευνοϊκών αποτελεσμάτων που απορρέουν για ένα κράτος μέλος από ρήτρα standstill που περιέχει η έκτη οδηγία, εφόσον το κράτος αυτό τροποποίησε την αρχική του νομοθεσία, ήτοι εκείνη υπέρ της οποίας θα μπορούσε να λειτουργήσει η ρήτρα standstill.
Ωστόσο στην πιο πρόσφατη απόφαση του Δικαστηρίου, Norbury developments, [απόφαση της 29ης Απριλίου 1999, C-136/97 (Συλλογή 1999, σ. I-2491)], η οποία αφορούσε και αυτή την ερμηνεία και εφαρμογή της ρήτρας standstill που περιέχεται στο άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, το Δικαστήριο φρόντισε να αναγνωρίσει τη δυνατότητα των κρατών μελών να διατηρούν τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από τη ρήτρα standstill σε περίπτωση που με μεταγενέστερη πράξη τους ανατρέπουν μόνο εν μέρει το προϊσχύσαν της έκτης οδηγίας εθνικό καθεστώς. Διατυπώνεται μάλιστα η παρατήρηση ότι ο συστολικός ορισμός μιας ρήτρας standstill, σύμφωνα με τον οποίο ένα κράτος μέλος, δύναται μεν να διατηρήσει το προϋπάρχον της οδηγίας νομοθετικό καθεστώς, δεν μπορεί όμως να το περιορίσει και να το καταργήσει εν μέρει, θα είχε καταστρεπτικά αποτελέσματα για την ομοιόμορφη εφαρμογή της έκτης οδηγίας (βλ. την σκέψη 20 της αποφάσεως Norbury).
Από τις ανωτέρω αποφάσεις του Δικαστηρίου συνάγεται ότι, όταν ένα κράτος μέλος έχει εφαρμόσει ρήτρα standstill που περιέχεται στην έκτη οδηγία, για να διατηρήσει τη διαμορφωθείσα πριν από τη θέση σε ισχύ της οδηγίας εθνική νομοθεσία, δύναται να επιφέρει μεταβολές ή περιορισμούς στην τελευταία, υπό την προϋπόθεση όμως ότι οι τροποποιήσεις αυτές δεν αντιβαίνουν προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου. Ως τέτοια ακραία περίπτωση θα πρέπει να θεωρείται εκείνη κατά την οποία ένα κράτος μέλος έχει σαφώς εγκαταλείψει την νομοθεσία του που ίσχυε πριν από τη θέση σε ισχύ της έκτης οδηγίας, ιδίως με την εκπόνηση νέας νομοθεσίας, στη συνέχεια να επικαλείται τη ρήτρα standstill για να αναβώσει τις αρχικώς ισχύσασες ρυθμίσεις. Εξαιρουμένης, εντούτοις, της ανωτέρω περιπτώσεως, οι εξουσίες που απορρέουν υπέρ των κρατών μελών από ρήτρα standstill δεν απόλλυνται αναγκαστικώς εκ μόνης της μεταβολής του εθνικού καθεστώτος το οποίο διατηρήθηκε δυνάμει της ρήτρας αυτής.

γίας, είναι απαραίτητο να ληφθεί υπόψη η αδυναμία των κρατών μελών και των κοινοτικών οργάνων να συμφωνήσουν επί των δαπανών οι οποίες δεν γεννούν δικαίωμα προς έκπτωση από τον ΦΠΑ [27]. Στις δυσχέρειες που εμφανίσθηκαν κατά την εκπόνηση των επίμαχων διατάξεων της έκτης οδηγίας και στη συνεχιζόμενη παράλειψη του Συμβουλίου να λάβει τα σχετικά μέτρα και μετά την παρέλευση της τετραετούς προθεσμίας που έχει τάξει η οδηγία αυτή [28], αναφέρθηκε τόσο το Δικαστήριο και ο γενικός εισαγγελέας στην υπόθεση Επιτροπή κατά Γαλλίας [29], όσο και ο γενικός εισαγγελέας στην υπόθεση Royscot [30]. Εφόσον ο κοινοτικός νομοθέτης, ως καθ' ύλην αρμόδιος για το ζήτημα, δεν κατόρθωσε να διατυπώσει τις κατάλληλες ρυθμίσεις ώστε να παραμερισθεί η ρήτρα standstill του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας, δεν εναπόκειται στο Δικαστήριο να τον υποκαταστήσει σε αυτό το ρόλο, προτείνοντας μια στενή ερμηνεία της ρήτρας αυτής.

B — *Ως προς το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας*

29. Σε ό,τι αφορά το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας, με το οποίο προβλέπεται ότι το Συμβούλιο δύναται να επιτρέπει τη λήψη ειδικών εθνικών μέτρων, κατά παρέκκλιση από την ενλόγω οδηγία, με σκοπό την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου ή την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, το Δικαστήριο έχει διαμορφώσει μέχρι στιγμής την ακόλουθη νομολογία.

30. Καταρχάς, με την απόφαση 324/82, Επιτροπή κατά Βελγίου [31], κατέστη σαφές ότι η δυνατότητα που παρέχεται στις εθνικές αρχές περί διατηρήσεως αποκλίνουσας νομοθεσίας ή περί εισαγωγής νέας επιτρέπει μόνο τις παρεκκλίσεις που είναι αναγκαίες για την επίτευξη των ρητώς διατυπούμενων σκοπών του άρθρου 27, ήτοι την απλοποίηση του φόρου και την αποτροπή της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής. Με την υπό εξέταση απόφαση, είχε κριθεί ότι το Βέλγιο, εφόσον δεν έχει αποδείξει ότι τα επίμαχα εθνικά μέτρα για την φορολογία των αυτοκινήτων ήταν αναγκαία για την αντιμετώπιση του κινδύνου της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής, είχε παραβεί τις υποχρεώσεις που υπέχει από το κοινοτικό δίκαιο.

31. Στη συνέχεια, με την απόφαση Direct Cosmetics I [32], τονίσθηκε ο εξαιρετικός χαρακτήρας των παρεκκλίσεων του άρθρου 27 της οδηγίας. Μια εθνική νομοθεσία που αποκλίνει από τους κανόνες της έκτης οδηγίας δυνάμει του άρθρου 27, παράγραφος 5 αυτής, δεν μπορεί να ερμηνεύεται διασταλτικά. Μεταγενέστερες μεταβολές της νομοθεσίας αυτής, με τις οποίες διευρύνεται το πεδίο εφαρμογής των εθνικών

27 — Βλ. ανωτέρω σημεία 9 και 10 των προτάσεών μου.

28 — Πρώτο εδάφιο, της παραγράφου 6, του άρθρου 17, της έκτης οδηγίας. Σημειωτέον, η παράλειψη αυτή είναι κατά τη γνώμη μου ικανή νι δικαιολογήσει την άσκηση προσφυγής σε βάρος των οργάνων αυτού δυνάμει του άρθρου 232 ΕΚ.

29 — Σκέψη 19, της προμνησθείσας στην υποσημείωση 20 αποφάσεως Επιτροπή κατά Γαλλίας, σημεία 14 έως 19 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα κ. F. Jacobs.

30 — Σημεία 74 έως 77 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα κ. Ph. Léger στην προμνησθείσα στην υποσημείωση 22 απόφαση Royscot.

31 — Απόφαση της 10ης Απριλίου 1984 (Συλλογή 1984, σ. 1861).

32 — Απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 1985, υπόθεση 5/84, Συλλογή 1985, σ. 617.

κανόνων που παρεκκλίνουν από την έκτη οδηγία, δεν είναι σύμφωνες με το κοινοτικό δίκαιο παρά μόνο εάν εγκριθούν από το Συμβούλιο κατ' εφαρμογή της παραγράφου 2 του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας.

32. Με την απόφαση Direct Cosmetics II [33], το Δικαστήριο είχε κληθεί να ελέγξει το κύρος αποφάσεως του Συμβουλίου με την οποία επετράπη η λήψη ειδικών εθνικών μέτρων κατά παρέκκλιση από την έκτη οδηγία. Το Δικαστήριο εξέτασε τη νομμότητα της εγκριτικής αποφάσεως του Συμβουλίου υπό το πρίσμα των κριτηρίων που διατυπώνονται στο άρθρο 27 της έκτης οδηγίας, της αρχής της αναλογικότητας και των βασικών αρχών της οδηγίας αυτής. Αφού εκτίμησε ότι στη γνωστοποίηση του ενδιαφερόμενου κράτους μέλους προς την Επιτροπή, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 27, δεύτερη παράγραφος της έκτης οδηγίας, περιγράφονται «επαρκώς» τα προβλήματα τα οποία επρόκειτο να αντιμετωπισθούν με το κρίσιμο εθνικό μέτρο και περιέχονταν όλα τα ουσιώδη στοιχεία για τον προσδιορισμό του επιδιωκομένου στόχου [34], έκρινε, τελικώς, ότι τα εγκρινόμενα με την απόφαση του Συμβουλίου μέτρα δεν ήσαν δυσανάλογα σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό [35], λαμβανομένης όμως υπόψη και της «ευκαμψίας» που παρεχόταν με το κρίσιμο μέτρο στις αρμόδιες φορολογικές αρχές «για να κάνουν χρήση αυτού του μέτρου στις περιπτώσεις κατά τις οποίες κρίνεται σκόπιμη η εφαρμογή του» [36].

33 — Απόφαση της 12ης Ιουλίου 1988, συνεκδικασθείσες υποθέσεις 138/86 και 139/86, Συλλογή 1988, σ. 3937.

34 — Σκέψη 36 της προμνησθείσας στην υποσημείωση 33 αποφάσεως Direct Cosmetics II.

35 — Σκέψη 48 της προμνησθείσας στην υποσημείωση 33 αποφάσεως Direct Cosmetics II.

36 — Σκέψη 44 της προμνησθείσας στην υποσημείωση 33 αποφάσεως Direct Cosmetics II.

33. Στην ανωτέρω νομολογία στηρίχθηκε και η προμνησθείσα απόφαση BP Σούπεργκαζ [37], σύμφωνα με την οποία οι εθνικές παρεκκλίσεις από την έκτη οδηγία «είναι σύμφωνες με το κοινοτικό δίκαιο μόνον υπό τον όρο, αφενός, ότι παραμένουν εντός του πλαισίου των σκοπών του άρθρου 27, παράγραφος 1, και, αφετέρου, ότι έχουν κοινοποιηθεί στην Επιτροπή και έχουν επιτραπεί σιωπηρώς ή ρητώς από το Συμβούλιο, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που ορίζονται στις παραγράφους 1 έως 4 του ιδίου άρθρου» [38].

34. Τέλος, στην υπόθεση Scripalle [39], το Δικαστήριο κλήθηκε να προσδιορίσει το πεδίο εφαρμογής εξουσιοδότησης που είχε δοθεί από το Συμβούλιο στη Γερμανία, δυνάμει του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας, για λήψη ειδικού μέτρου παρεκκλίνοντος από τις διατάξεις της οδηγίας αυτής, σε σχέση με τη φορολόγηση της παροχής υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας μεταξύ οικείων ή συγγενικών προσώπων. Με την απόφασή του στην υπόθεση εκείνη το Δικαστήριο αναφέρει ότι «εθνικά μέτρα παρεκκλίσεως, ικανά να αποτρέπουν τις περιπτώσεις της φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, πρέπει να ερμηνεύονται στενά (...)» και δεν μπορούν να παρεκκλίνουν από τους γενικούς κανόνες της έκτης οδηγίας «παρά μόνον εντός των ορίων που είναι αυστηρώς αναγκαία για την επίτευξη του στόχου αυτού» [40]. Εξετάζοντας κατά πόσο επληρούντο εν προκειμένω οι ενλόγω προϋποθέσεις, το Δικαστήριο ναι μεν δέχθηκε ότι μεταξύ των μελών της ίδιας οικογένειας ή μεταξύ οικείων προσώπων μπορεί να υφίσταται κάποιος κίνδυνος φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, όχι όμως

37 — Προμνησθείσα στην υποσημείωση 17.

38 — Σκέψη 22 της προμνησθείσας στην υποσημείωση 17 αποφάσεως BP Σούπεργκαζ.

39 — Απόφαση του Δικαστηρίου της 29ης Μαΐου 1997, C-63/96 (Συλλογή 1997, σ. I-2847).

40 — Σκέψη 24 της προμνησθείσας στην υποσημείωση 39 αποφάσεως Scripalle.

«οσάκις από αντικειμενικά στοιχεία προκύπτει ότι ο φορολογούμενος ενήργησε συννόμως» [41]. Για το λόγο αυτό περιόρισε το πεδίο εφαρμογής της χορηγηθείσας από το Συμβούλιο εξουσιοδοτήσεως στη Γερμανία.

35. Από την αναλυθείσα ανωτέρω νομολογία συνάγεται ότι το Δικαστήριο έχει χαράξει τις ακόλουθες κατευθυντήριες γραμμές σε σχέση με το επίμαχο ζήτημα. Η έκπτωση από το ΦΠΑ για αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται σε ενδιάμεσο στάδιο πριν από την πραγμάτωση άλλων υποκειμένων σε φόρο πράξεων στο πλαίσιο που προβλέπεται από το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, αποτελεί σημαντική συνιστώσα του κοινοτικού συστήματος για τον ΦΠΑ, τελούσα σε άμεση συνάρτηση με τη θεμελιώδη αρχή της ουδετερότητας του φόρου. Ως εκ τούτου, οι εξαιρέσεις στην εφαρμογή του γενικού αυτού κανόνα, ιδίως λόγω της δυνατότητας εισαγωγής νέων αποκλίσεων απο το γενικό σύστημα της έκτης οδηγίας δυνάμει του άρθρου 27 αυτής, πρέπει, καταρχήν, να ερμηνεύονται στενώς. Εντούτοις, τα περιθώρια αποκλίσεως που παρέχονται στα κράτη μέλη ως εκ της δυνατότητας να διατηρούν τις προβλεφθείσες πριν από τη θέση σε ισχύ της έκτης οδηγίας εξαιρέσεις από την έκπτωση του ΦΠΑ, κατ' εφαρμογή της ρήτρας standstill που διατυπώνεται στο άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, είναι, σύμφωνα με τη μέχρι σήμερα νομολογία του Δικαστηρίου, ιδιαιτέρως ευρέα, στο μέτρο που καταλαμβάνουν κάθε δαπάνη, ανεξαρτήτως του επαγγελματικού ή μη χαρακτήρα της: το μοναδικό όριο που έχει τεθεί στην ανωτέρω εθνική εξουσία εξαιρέσεως από την έκπτωση αφορά στην ακραία περίπτωση κατά την οποία ένα κράτος μέλος θα κατέληγε να αποκλείσει όλα σχεδόν τα αγαθά και τις υπηρεσίες από το καθεστώς του δικαιώματος προς έκπτωση.

V — Ως προς το αντικείμενο της απόφασης 89/487 του Συμβουλίου

36. Πριν εξετασθεί η νομμότητα της επίμαχης αποφάσεως, είναι απαραίτητο να προσδιορισθεί το ακριβές αντικείμενό της. Κατά την Ampafrance, η εξαίρεση που δόθηκε από το Συμβούλιο στη Γαλλία καλύπτει το σύνολο των δαπανών κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων, ανεξαρτήτως της ιδιότητας του προσώπου υπέρ του οποίου ο υποκείμενος στο φόρο φέρει τις δαπάνες αυτές. Αντιθέτως, η Γαλλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι, ενόψει των δεδομένων της εσωτερικής εννόμου τάξεως, η επίμαχη απόφαση δεν μπορεί παρά να καλύπτει την εξαίρεση από το δικαίωμα έκπτωσης των δαπανών που πραγματοποιούνται προς χάριν τρίτων από την ενδιαφερόμενη επιχείρηση προσώπων. Με τη θέση αυτή φαίνεται να συντάσσεται και η Επιτροπή. Η Sanofi και το Συμβούλιο δεν θίγουν με τις παρατηρήσεις τους, το ζήτημα αυτό.

A — *Τα επιχειρήματα των διαδίκων*

37. Η Ampafrance εκθέτει, καταρχάς, την άποψή της ως προς το εφαρμοστέο φορολο-

41 — Σκέψη 26 της προμνησθείσας στην υποσημείωση 39 αποφάσεως Scripalle.

γικό δίκαιο στη Γαλλία. Θεωρεί ότι το αρχικό καθεστώς, που είχε διαμορφωθεί με το προμνησθέν διάταγμα του 1967, εξαιρούσε από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ μόνο τις δαπάνες που πραγματοποιούνταν για την ικανοποίηση των ατομικών αναγκών του διευθυντικού και του λοιπού προσωπικού των επιχειρήσεων. Με το διάταγμα του 1979, η εξαίρεση από το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επεκτάθηκε σε όλες τις δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων χωρίς να γίνεται διάκριση αν αυτές αναφέρονται στο διευθυντικό και το λοιπό προσωπικό της επιχείρησης ή και σε τρίτα πρόσωπα. Περαιτέρω, το διάταγμα του 1979 δεν διακρίνει μεταξύ δαπανών επαγγελματικού ή μη χαρακτήρα. Η Ampafrance υπογραμμίζει ακόμη ότι με την απόφαση του γαλλικού Conseil d'Etat, Alitalia, της 3ης Φεβρουαρίου 1989, ο αποκλεισμός του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ για τις επίμαχες δαπάνες που είχαν αναληφθεί από τον υποκείμενο σε φόρο υπέρ προσώπων τρίτων προς αυτόν κρίθηκε αντίθετος προς το κοινοτικό δίκαιο. Σε ό,τι αφορά τις δαπάνες αυτής της φύσεως, όταν αυτές έχουν διενεργηθεί υπέρ του διευθυντικού και του λοιπού προσωπικού μιας επιχειρήσεως, η Ampafrance συνάγει από την διαμορφωθείσα πριν από την απόφαση Alitalia νομολογία του γαλλικού Conseil d'Etat[42], ότι αυτές ήταν δυνατόν να εκπέσουν του ΦΠΑ, δυνάμει του διατάγματος του 1967, εφόσον αποδεικνυόταν ο επαγγελματικός τους χαρακτήρας. Από την νομολογία του γαλλικού Conseil d'Etat, η Ampafrance αντλεί το συμπέρασμα ότι ουδέποτε αμφισβητήθηκε η δυνατότητα των υποκειμένων σε φόρο να εκπίπτουν του ΦΠΑ τις δαπάνες οι οποίες τελούν σε άμεση σχέση με την επαγγελματική τους δραστηριότητα. Για το λόγο αυτό θεωρεί (η Ampafrance) ότι οι γαλλικές αρχές ενεργοποίησαν τη διαδικασία του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας ώστε να τους επιτραπεί από το Συμβούλιο να εξαιρέσουν από την έκπτωση του ΦΠΑ κάθε δαπάνη κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων ανεξαρτήτως του επαγγελματικού ή μη χαρακτήρα της.

38. Η Ampafrance επικαλείται την κατά τα ανωτέρω ερμηνεία που προτείνει σε σχέση με το ισχύον από το 1967 στη Γαλλία φορολογικό καθεστώς, προκειμένου να στηρίξει τη θέση της σύμφωνα με την οποία η επίμαχη απόφαση 89/487 του Συμβουλίου καλύπτει την κατηγορία των δαπανών κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων στο σύνολό της και όχι μόνο τα έξοδα εκείνα που αναλαμβάνουν οι υποκείμενες σε φόρο επιχειρήσεις υπέρ προσώπων τρίτων προς αυτές. Η Ampafrance ισχυρίζεται ότι η ρήτρα standstill του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας, στο μέτρο που διατήρησε σε ισχύ το διάταγμα του 1967, δεν επέτρεπε στη Γαλλία την εξαίρεση από την έκπτωση του ΦΠΑ, παρά μόνο για όσες δαπάνες πραγματοποιούνται για την ικανοποίηση των ατομικών αναγκών του διευθυντικού και λοιπού προσωπικού μιας επιχειρήσεως. Το γεγονός ότι το Conseil d'Etat, με την προμνησθείσα απόφαση Alitalia, αμφισβήτησε τη συμβατότητα με το κοινοτικό δίκαιο μόνο των διατάξεων του διατάγματος του 1979 που αναφέρονται στις δαπάνες υπέρ τρίτων, δεν μπορεί να ερμηνευθεί — κατά την άποψη της Ampafrance — ως ένδειξη ότι η γενική εξαίρεση από την έκπτωση του ΦΠΑ των δαπανών υπέρ του προσωπικού της υποκειμένης επιχειρήσεως, όπως προβλεπόταν στο διάταγμα του 1979 και συνεχίζει να ισχύει μέχρι σήμερα, καλύπτεται από την κρίσιμη ρήτρα standstill του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας και είναι άρα σύμφωνη με το κοινοτικό δίκαιο. Σε κάθε περίπτωση, η Ampafrance έχει την άποψη ότι το διάταγμα του 1967 καταργήθηκε με το διάταγμα του 1979· κατά συνέπεια η Γαλλία είχε απολέσει τη δυνατότητα επίκλησης της ρήτρας standstill κατά το χρόνο που ενεργοποίησε τη διαδικασία του άρ-

42 — Επικαλείται ειδικότερα τις αποφάσεις της 9ης Ιουλίου 1977, Chaussures Myris και της 13ης Φεβρουαρίου 1981, SA Locafrance.

θρου 27 της έκτης οδηγίας. Κατά λογική ακολουθία, συμπεραίνει η Ampafrance, η έγκριση που χορηγήθηκε από το Συμβούλιο με την απόφαση 89/487, δεν μπορούσε παρά να αφορά τις δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων στο σύνολό τους.

39. Την ίδια θέση υιοθέτησε και η Sanofi κατά την συζήτηση στο ακροατήριο. Υποστήριξε ότι το αντικείμενο της επίδικης απόφασης περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων ανεξάρτητα από την ιδιότητα του προσώπου που ωφελείται από την κάλυψη των δαπανών αυτών.

40. Αντιθέτως, η Γαλλική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι το αντικείμενο της επίμαχης απόφασης του Συμβουλίου είναι σαφώς στενότερο από εκείνο που περιγράφουν οι ανωτέρω προσφεύγουσες στις κύριες δίκες. Επικαλείται προς τούτο την προμνησθείσα απόφαση Alitalia του γαλλικού Conseil d'Etat από την οποία συνάγει a contrario ότι η γενική εξαίρεση από την έκπτωση των δαπανών κατοικίας κ.λπ., του διευθυντικού και του λοιπού προσωπικού των υποκειμένων σε φόρο επιχειρήσεων, ως εισαχθείσα ήδη με το διάταγμα του 1967, καλυπτόταν από τη ρήτρα standstill του άρθρου 17, παράγραφος 6 της έκτης οδηγίας, και δεν ήταν συνεπώς αντίθετη προς το κοινοτικό δίκαιο. Μετά την απόφαση Alitalia και για την αντιμετώπιση του ειδικού ζητήματος της φορολογικής μεταχείρισης των δαπανών στις οποίες υποβάλλονται οι επιχειρήσεις προς χάριν προσώπων τρίτων προς αυτές, η Γαλλική Δημοκρατία αποφάσισε να ενεργοποιήσει τη δυνατότητα που της παρέχει το άρθρο 27, παράγραφος 1 της έκτης οδηγίας, υποβάλλοντας σχετική αίτηση προς την Επιτροπή. Συνεπώς, σύμφωνα πάντα με τη Γαλλική Κυβέρνηση, λαμβανομένου υπόψη του πλαισίου εντός του οποίου υποβλήθηκε το σχετικό αίτημα στα κοινοτικά όργανα, το αντικείμενο της αποφάσεως 89/487 του Συμβουλίου περιορίζεται στην εξαίρεση από την έκπτωση του ΦΠΑ των δαπανών κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων μόνο για τις περιπτώσεις που οι δαπάνες αυτές βαρύνουν τις υποκείμενες σε φόρο επιχειρήσεις χάριν προσώπων τρίτων προς αυτές.

41. Συναφώς, η Επιτροπή διευκρινίζει ότι η απόκλιση από τις γενικές διατάξεις της έκτης οδηγίας, την οποία εισάγει η επίμαχη απόφαση 89/487, αφορά την παράγραφο 2, του άρθρου 17, της έκτης οδηγίας και όχι την παράγραφο 6 του ιδίου άρθρου όπως εκ παραδρομής αναφέρεται στην ενλόγω απόφαση. Σύμφωνα με τις εκτιμήσεις της Επιτροπής, η αίτηση που έχουν υποβάλει οι γαλλικές αρχές, αναφερόταν στην παράγραφο 2 του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας, συνίστατο δε στην τροποποίηση της υφισταμένης κατά την κρίσιμη περίοδο εθνικής νομοθεσίας, προς την κατεύθυνση της επέκτασης της εξαίρεσης από το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ ειδικώς για την περίπτωση των δαπανών των υποκειμένων σε φόρο επιχειρήσεων χάριν τρίτων προσώπων. Η περιοριστική αυτή ερμηνεία της αποφάσεως 89/487 θεμελιώνεται ακόμη — υποστηρίζει η Επιτροπή — στην προμνησθείσα απόφαση Alitalia του γαλλικού Conseil d'Etat, με την οποία είχε κριθεί ότι η επέκταση του εθνικού καθεστώτος απαγορεύσεων από την έκπτωση ΦΠΑ ήταν αντίθετη προς το κοινοτικό δίκαιο, μόνο κατά την έκταση που αφορούσε την ειδική κατηγορία των δαπανών υπέρ τρίτων.

42. Κατά τη συζήτηση της υποθέσεως στο ακροατήριο τα μέρη έδωσαν ιδιαίτερη έμφαση στο ζήτημα του προσδιορισμού των

διατάξεων της έκτης οδηγίας από τις οποίες ζητήθηκε και επετράπη απόκλιση μέσα από την επίδικη απόφαση του Συμβουλίου. Η Επιτροπή επανέλαβε τη θέση της ότι πρόκειται για την παράγραφο 2 του άρθρου 17 και όχι για την παράγραφο 6, όπως εκ παραδρομής αναφέρεται στο κείμενο της απόφασης. Η Γαλλική Κυβέρνηση και το Συμβούλιο θεώρησαν ότι η κρίσιμη απόκλιση είναι καθόλα ορθή και εν πάση περιπτώσει αφορά τόσο την παράγραφο 2 όσο και την παράγραφο 6 του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας. Οι προσφεύγουσες στις κύριες δίκες τόνισαν ότι, στο μέτρο που στο κείμενο της απόφασης γίνεται μνεία της παραγράφου 6 του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας, είναι αδύνατο να υποστηριχθεί από μέρους της Επιτροπής ότι πρόκειται για απλή παραδρομή. Στο μέτρο δε που με την επίδικη απόφαση επετράπη η εισαγωγή αποκλίσεων της παραγράφου 6 του άρθρου 17, η απόφαση αυτή είναι ανίσχυρη.

Β — *Οι απόψεις μου επί των ανωτέρω ζητημάτων*

α) Ως προς τις διατάξεις της έκτης οδηγίας από τις οποίες χορηγείται απόκλιση με την επίδικη απόφαση

43. Εκκινώ από το ζήτημα κατά πόσον η επίμαχη απόφαση αφορούσε τις διατάξεις της παραγράφου 6, του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας ή/και εκείνες της παραγράφου 2 του ιδίου άρθρου. Είμαι της γνώμης ότι η πρώτη εκδοχή δεν μπορεί να ακολουθηθεί. Θα ήταν καταρχάς δυνατόν να τεθεί το ερώτημα σε τι συνίσταται η εισαγωγή αποκλίσεων από τη ρήτρα standstill του άρθρου 17, παράγραφος 6, εδάφιο 2 της έκτης οδηγίας. Μια πιθανή εξήγηση είναι ότι με την επίδικη απόφαση επετράπη στη Γαλλία να διευρύνει το πεδίο της ενλόγω ρήτρας standstill εισάγοντας επιπλέον εξαιρέσεις από την έκπτωση του ΦΠΑ πέρα από εκείνες που είχαν προβλεφθεί από την εθνική νομοθεσία κατά το χρόνο ενάρξεως της ισχύος της έκτης οδηγίας. Στην περίπτωση αυτή, όμως, δεν είναι δυνατόν να γίνει λόγος για διεύρυνση του αντικειμένου της ρήτρας standstill, στο μέτρο που η Γαλλία δεν θέτει ζήτημα *διατήρησης* προϋπάρχουσας νομοθεσίας, αλλά *εισαγωγής* νέων εθνικών διατάξεων, αντιθέτων με το περιεχόμενο της έκτης οδηγίας. Οι εθνικές αυτές διατάξεις δεν προσκρούουν στη ρήτρα standstill της παραγράφου 6, του άρθρου 17, της έκτης οδηγίας· απλώς δεν καλύπτονται από την ενλόγω ρήτρα. Αντιβαίνουν όμως στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 17 και για το λόγο αυτό είναι απαραίτητο να ζητηθεί η προβλεπόμενη στο άρθρο 27 έγκριση του Συμβουλίου. Ως εκ τούτου, είναι αντίθετο με τη λογική της έκτης οδηγίας να γίνεται επίκληση του άρθρου 27 της οδηγίας αυτής για να επιτραπεί η εισαγωγή εθνικών αποκλίσεων από τη ρήτρα standstill. Με το άρθρο 27 παρέχεται στα κράτη μέλη η δυνατότητα να αποκλίνουν από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας με τη *λήψη* νέων μέτρων και όχι με τη *διατήρηση* προϊσχυσασών της οδηγίας ρυθμίσεων. Οι τελευταίες καλύπτονται ούτως ή άλλως από τη ρήτρα standstill του άρθρου 17, παράγραφος 6, ώστε να μην χρειάζεται να εγκριθούν από το Συμβούλιο δυνάμει της διαδικασίας του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας. Επομένως, η αναφορά με την επίδικη απόφαση του Συμβουλίου στην παράγραφο 6 του

άρθρου 17 είναι προφανώς εσφαλμένη και ορθώς επισημαίνει η Επιτροπή ότι οι προταθείσες από τη Γαλλία εξαιρέσεις από την έκπτωση του ΦΠΑ αφορούσαν κατ' ανάγκη την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού.

44. Γεννάται συνεπώς το ερώτημα αν η ως άνω εσφαλμένη παραπομπή στην παράγραφο 6 και όχι στην παράγραφο 2 του άρθρου 17 καθιστά την επίδικη απόφαση ελαττωματική και ως εκ τούτου ανίσχυρη, όπως υποστηρίζουν οι προσφεύγουσες στις κύριες δίκες, ή συνιστά ατέλεια της ενλόγω απόφασης που δύναται να θεραπευθεί, κατά τα προβαλλόμενα από την Επιτροπή. Είναι αλήθεια ότι καθόλη τη διάρκεια της διαδικασίας εκπόνησης της κρίσιμης απόφασης, η Γαλλική Κυβέρνηση με την αίτησή της περί εφαρμογής του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας, η Επιτροπή με την πρότασή της προς το Συμβούλιο [COM(89) 346 τελικό, 10.7.89] και το Συμβούλιο με την απόφασή του, φαίνεται να τελούν σε νομική πλάνη ως προς τις διατάξεις της έκτης οδηγίας από τις οποίες ζητείται η απόκλιση. Η αίτηση της Γαλλίας αναφέρεται στην παράγραφο 6, του άρθρου 17, η πρόταση της Επιτροπής και η απόφαση του Συμβουλίου μνημονεύουν την ίδια διάταξη. Θα μπορούσε επομένως να υποστηριχθεί ότι η επίδικη απόφαση είναι μη νόμιμη ως ληφθείσα επί εσφαλμένου νομικού αντικειμένου.

45. Φρονώ εντούτοις ότι μια τέτοια λύση θα ήταν υπερβολικά αυστηρή. Δεν νομίζω πως το γεγονός ότι τα μέρη που συνέπραξαν στην έκδοση της κρίσιμης κοινοτικής πράξης προσδιόρισαν εσφαλμένα το εφαρμοστέο νομικό πλαίσιο αρκεί για την αυτόματη και αμετάκλητη καταδίκη της ενλόγω πράξης. Αντιθέτως, καίριο είναι να διαπιστωθεί κατά πόσον τηρήθηκαν εν προκειμένω οι εφαρμοστέες διατάξεις του κοινοτικού δικαίου, ανεξάρτητα από την ορθή ή εσφαλμένη παράθεσή τους στο σώμα της αποφάσεως. Ειδικότερα, το βασικό ζήτημα που τίθεται συνίσταται στο κατά πόσον η Γαλλία μπορούσε να χρησιμοποιήσει τη νομική οδό του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας, προκειμένου να εισαγάγει εθνικές ρυθμίσεις αντίθετες προς τα οριζόμενα στην έκτη οδηγία, έστω και αν το κράτος μέλος αυτό και τα κοινοτικά όργανα που παρέσχον την σχετική έγκριση λανθασμένα πίστευαν πως οι σχετικές εθνικές ρυθμίσεις αντέβαιναν στην παράγραφο 6, του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας και όχι στην παράγραφο 2 του ιδίου άρθρου. Αρκεί απλώς να διευκρινισθεί ότι οι κρίσιμες εξαιρέσεις από την έκπτωση του ΦΠΑ τις οποίες η Γαλλία υπέβαλε προς έγκριση στο Συμβούλιο προσέκρουαν όχι βεβαίως στην παράγραφο 6 του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας αλλά στην παράγραφο 2 του ιδίου άρθρου.

β) Ως προς το εύρος της εξαιρέσεως από την έκπτωση του ΦΠΑ που εγκρίνεται με την επίδικη απόφαση

46. Απομένει να προσδιορισθεί αν η εξαίρεση από την έκπτωση του ΦΠΑ για δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων, η οποία εγκρίθηκε με την επίδικη απόφαση του Συμβουλίου, καλύπτει το σύνολο των δαπανών αυτών ανεξάρτητα από την ιδιότητα των προσώπων υπέρ των οποίων διενεργήθηκαν ή αφορά μόνο τις δαπάνες υπέρ τρίτων. Ως σημείο αφετηρίας της ανάλυσής μου λαμβάνω την επιστολή της

Γαλλίας με την οποία ζητήθηκε η ενεργοποίηση του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας προς τον σκοπό της εισαγωγής εθνικών μέτρων κατά παρέκκλιση από τις γενικές διατάξεις της έκτης οδηγίας. Τόσο η Γαλλική Κυβέρνηση όσο και η Επιτροπή αναφέρονται στην ενλόγω επιστολή και θεωρούν ότι από αυτήν συνάγεται εμμέσως ότι το αίτημα της Γαλλίας το οποίο υπέβαλε προς έγκριση στο Συμβούλιο, αφορούσε μόνο τις δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων που πραγματοποιούνται χάριν τρίτων προσώπων.

47. Θεωρώ ότι η συλλογιστική των γαλλικών αρχών, όπως διατυπώνεται στην από 13 Απριλίου 1989 επιστολή που απέστειλαν στην Επιτροπή, ενέχει μία θεμελιώδη αντίφαση. Αφενός μεν, υπονοείται ότι στο εσωτερικό δίκαιο, ο αποκλεισμός της έκπτωσης από το ΦΠΑ για τις επίμαχες δαπάνες του προσωπικού και των διευθυντών των επιχειρήσεων θεμελιώνεται στο προμνησθέν διάταγμα του 1967, οπότε καταρχήν καλύπτεται από τη ρήτρα standstill της παραγράφου 6 του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας· αντιθέτως, ο αποκλεισμός της έκπτωσης από το φόρο για τις δαπάνες της ίδιας φύσης στις οποίες υποβάλλονται οι επιχειρήσεις υπέρ τρίτων προσώπων, ιδίως μετά την απόφαση Alitalia του γαλλικού Conseil d'Etat, δεν φαίνεται να βρίσκει νόμιμο έρεισμα στην προϋπάρχουσα της έκτης οδηγίας εθνική νομοθεσία. Αφετέρου δε, το αίτημα της Γαλλίας για απόκλιση από τους κανόνες της έκτης οδηγίας δυνάμει του άρθρου 27, διατυπώνεται κατά τέτοιο τρόπο ώστε να περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων, ανεξαρτήτως αν αυτές αφορούν το διευθυντικό και λοιπό προσωπικό των επιχειρήσεων ή τρίτα πρόσωπα. Εν συνόψει, από το περιεχόμενο της ανωτέρω επιστολής που απέστειλε η Γαλλία στην Επιτροπή, ενώ μεν φαίνεται να θεωρείται πως ο αποκλεισμός από την έκπτωση του ΦΠΑ, τουλάχιστον για τις δαπάνες του διευθυντικού και του λοιπού προσωπικού των επιχειρήσεων, καλύπτεται από τη ρήτρα standstill, παρόλα αυτά ζητείται η εφαρμογή του άρθρου 27 για το σύνολο της εθνικής νομοθεσίας σχετικά με την εξαίρεση των εξόδων λόγω κατοικίας, εστιατορίων κ.λπ. από την έκπτωση του ΦΠΑ, χωρίς να γίνεται διάκριση μεταξύ του προσωπικού των διευθυντών και των τρίτων προσώπων.

48. Σε ό,τι αφορά την ίδια την απόφαση 89/487, θα πρέπει να παρατηρηθεί ότι το πεδίο εφαρμογής της περιγράφεται με τρόπο σαφή. Εξαιρεί από το δικαίωμα έκπτωσης το σύνολο των δαπανών «κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων», ανεξάρτητα από την ιδιότητα του προσώπου προς χάριν του οποίου η επιχείρηση πραγματοποιεί τα έξοδα αυτά. Με άλλα λόγια, ο κοινοτικός νομοθέτης δέχεται παρεκκλίσεις από τα γενικώς παραδεδεγμένα στο άρθρο 17 της έκτης οδηγίας σε σχέση με τις επίμαχες δαπάνες εν γένει.

49. Τίθεται το ερώτημα κατά πόσον, όπως υποστηρίζει η Γαλλία και εμμέσως η Επιτροπή, η υπό εξέταση απόφαση του Συμ-

βουλίου, ορθώς ερμηνευομένη, καλύπτει μόνο τις περιπτώσεις εξαίρεσης από την έκπτωση δαπανών προς χάριν τρίτων και όχι του προσωπικού ή των διευθυντών της επιχειρήσεως, λαμβανομένου υπόψη ότι η τελευταία αυτή κατηγορία δαπανών μάλλον προβλέπεται ήδη από εθνικές ρυθμίσεις που εμπίπτουν στη ρήτρα standstill του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας. Η κατά τα ανωτέρω προτεινόμενη λύση με βρίσκει αντίθετο. Η λύση αυτή ισοδυναμεί με την αναγνώριση της δυνατότητας ερμηνείας του περιεχομένου μιας πράξεως των κοινοτικών οργάνων υπό το φως του εθνικού δικαίου, κατά τρόπο μάλιστα αντίθετο προς το γράμμα της πράξεως αυτής. Πράγματι, η διατύπωση της αποφάσεως 89/487 του Συμβουλίου δεν καταλείπει αμφιβολίες ως προς το νοηματικό της εύρος· παρέχει τη δυνατότητα στη Γαλλία να εξαιρέσει από την έκπτωση του ΦΠΑ τις δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων στο σύνολό τους, ανεξάρτητα από την ιδιότητα των προσώπων προς χάριν των οποίων πραγματοποιούνται και ανεξάρτητα από τη στενή ή χαλαρή σχέση των δαπανών αυτών με την επαγγελματική δραστηριότητα του υποκειμένου σε φόρο. Η αποδοχή της θέσης σύμφωνα με την οποία η ενλόγω απόφαση, παρά την σαφήνειά της, δεν εφαρμόζεται επί του συνόλου των περιπτώσεων που περιγράφονται στις διατάξεις της αλλά επί μερικών από αυτές, ενόψει και της προϊσχύσασας εθνικής νομοθεσίας, κλονίζει καταρχάς τα ίδια τα θεμέλια της κοινοτικής έννομης τάξης, εφόσον εξαρτά την ερμηνεία κοινοτικού κανόνα από τα στοιχεία και τις ιδιαιτερότητες του εσωτερικού δικαίου. Είναι επίσης αντίθετη προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου, στο μέτρο που επιτρέπει την ερμηνεία ενός κανόνα κατά τρόπο αντίθετο προς το γράμμα του, παρασύροντας τα υποκείμενα δικαίου σε παρανοήσεις ως προς το πεδίο εφαρμογής του. Σε κάθε περίπτωση, κατ' εφαρμογή της γενικής αρχής του δικαίου nemo auditur proprium turpitudinem allegans, η Γαλλία δεν μπορεί να ζητήσει την contra legem ερμηνεία της απόφασης 89/487 του Συμβουλίου.

50. Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι η κατάσταση στο εσωτερικό δίκαιο της Γαλλίας, την οποία επικαλείται η τελευταία, κάθε άλλο παρά σαφής είναι. Η προμνησθείσα απόφαση Alitalia του Conseil d'Etat παρέχει απλώς ενδείξεις — οι οποίες επιδέχονται αντίκρουση — ως προς το ότι η εξαίρεση από την έκπτωση των επίμαχων δαπανών υπέρ του προσωπικού και των διευθυντών μιας επιχείρησης, εξαίρεση την οποία προέβλεπε το διάταγμα του 1979, καλυπτόταν από τη ρήτρα standstill μέσω του προγενέστερου διατάγματος του 1967. Επιπλέον, δεν είναι σαφές ότι το χωρίο της απόφασης 89/487 του Συμβουλίου με το οποίο επιτρέπεται η εξαίρεση από το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ για «δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων» ταυτίζεται νοηματικά με το περιεχόμενο των άρθρων 7 και 11 του διατάγματος του 1967, σύμφωνα με τα οποία, αφενός, «δεν εκπίπτει ο φόρος που αφορά τις δαπάνες κατοικίας του διευθυντικού και λοιπού προσωπικού των επιχειρήσεων (...)» και αφετέρου, «δεν εκπίπτει ο φόρος επί των δαπανών που πραγματοποιούνται για την ικανοποίηση των ατομικών αναγκών του διευθυντικού και λοιπού προσωπικού των επιχειρήσεων». Εκτός από τη διαφορετική γραμματική διατύπωση, γεννάται το ερώτημα κατά πόσον οι επίμαχες ρυθμίσεις του διατάγματος του 1967 απαγορεύουν την έκπτωση των ενλόγω δαπανών και όταν αυτές έχουν

αμιγώς επαγγελματικό χαρακτήρα [43]. Σε περίπτωση που αυτό δεν γίνει δεκτό [44], οπότε και η έκπτωση επαγγελματικών εξόδων θεωρηθεί δυνατή ακόμη και με το διάταγμα του 1967, το πεδίο εφαρμογής του τελευταίου καθίσταται στενότερο από εκείνο της απόφασης 89/487 του Συμβουλίου, διότι δεν προβαίνει σε γενική εξαίρεση των δαπανών αυτών από την έκπτωση του ΦΠΑ. Το ζήτημα της έκτασης της εθνικής νομοθεσίας και ειδικότερα του διατάγματος του 1967 δεν ανήκει βεβαίως στην αρμοδιότητα του Δικαστηρίου αλλά σε εκείνη του εθνικού δικαστή. Και πάλι όμως — για να επιστρέψω στο επιχείρημα το οποίο χρησιμοποίησα ως αφετηρία του συλλογισμού μου — θα ήταν αντίθετο με την ίδια την ουσία του κοινοτικού δικαίου να απονεμηθεί στον εθνικό δικαστή η αρμοδιότητα να προσδιορίσει το περιεχόμενο κοινοτικής πράξης *μέσα* από την ερμηνεία της εσωτερικής του νομοθεσίας.

51. Ενόψει των ανωτέρω, θεωρώ ότι δεν θα ήταν ορθό να επιχειρηθεί η απόδοση της έννοιας της απόφασης 89/487 *διά μέσου* του γαλλικού δικαίου και η επαναδιατύπωση του περιεχομένου του προς την κατεύθυνση ότι εγκρίνει την εισαγωγή από τη Γαλλία εξαιρέσεων από την έκπτωση του ΦΠΑ ορισμένων δαπανών, μόνο για τις περιπτώσεις που αυτές διενεργούνται προς χάριν τρίτων προς την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση και όχι όταν αυτές αφορούν το διευθυντικό και λοιπό προσωπικό της. Δηλαδή, έχω την γνώμη ότι η επίμαχη απόφαση καλύπτει και τις δύο ανωτέρω κατηγορίες δαπανών, όπως σαφώς το υποδηλώνει η διατύπωσή της. Άλλο είναι το ζήτημα του προσδιορισμού του εφαρμοστέου στη Γαλλία φορολογικού καθεστώτος, αν τελικώς η απόφαση 89/487 του Συμβουλίου κριθεί αντίθετη προς το κοινοτικό δίκαιο. Στο ζήτημα αυτό θα επανέλθω — κατά το μέτρο που αφορά την εφαρμογή της έκτης οδηγίας — μόνο εφόσον, μετά το πέρας του ελέγχου νομιμότητας επί της υπό εξέταση αποφάσεως του Συμβουλίου, αμφισβητήσω το κύρος της απόφασης αυτής.

VI — Ως προς τη νομιμότητα της απόφασης 89/487 του Συμβουλίου

A — *Τα επιχειρήματα των διαδίκων*

α) Η Ampafrance

52. Η Ampafrance υποστηρίζει ότι η επίμαχη απόφαση είναι αφενός αντίθετη προς τους σκοπούς του άρθρου 27, παράγραφος 1 της έκτης οδηγίας και αφετέρου δεν πληροί τις απαιτήσεις της αρχής της αναλογικότητας.

53. Σε ό,τι αφορά τους στόχους του άρθρου 27, αυτοί συνίστανται μόνον στην

43 — Βλ. ανωτέρω τα σχετικά επιχειρήματα της Ampafrance και την νομολογία του γαλλικού Conseil d'Etat στην οποία η διάδικος αυτή παραπέμπει (σημείο 37 των προτάσεων).

44 — Η λύση αυτή ενισχύεται και από τη γραμματική ερμηνεία του διατάγματος του 1967, από την οποία φαίνεται να συνάγεται ότι ναι μεν τα έξοδα κατοικίας του διευθυντικού και λοιπού προσωπικού των επιχειρήσεων εξαιρούνται in globo από την έκπτωση του ΦΠΑ, πλην όμως οι λοιπές συναφείς δαπάνες (τροφή, θεάματα, κ.λπ.) δεν εξαιρούνται παρά μόνον όταν αφορούν τις «ιδιωτικές ανάγκες» των εργαζομένων.

απλοποίηση της εισπράξεως των φόρων και στην αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. Η Γαλλική Κυβέρνηση, με τη σχετική αίτησή της, είχε επικαλεσθεί τη δεύτερη από τις ανωτέρω επιδιώξεις, ήτοι την αντιμετώπιση των καταστάσεων φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής. Από την πλευρά του, το Συμβούλιο, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου [45], δεν θα μπορούσε να επιτρέψει την εισαγωγή εθνικών εξαιρέσεων για στόχους άλλους από εκείνους που περιοριστικώς αναφέρονται στην επίμαχη διάταξη της έκτης οδηγίας. Ωστόσο, κατά την άποψη της Ampafrance, η υπό κρίση εξαίρεση από το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ δεν είχε ως έρεισμα την πάταξη συγκεκριμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής αλλά στηρίχθηκε σε ένα «τεκμήριο» κινδύνου φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής που δημιουργεί ο μικτός (ιδιωτικός και επαγγελματικός) χαρακτήρας των κρίσιμων δαπανών. Κατά συνέπεια, οι γαλλικές αρχές δεν στόχευαν στην αντιμετώπιση των κινδύνων που απαριθμεί περιοριστικά η έκτη οδηγία αλλά στην εισαγωγή ενός μηχανισμού που θα τους επέτρεπε να μην προβαίνουν σε έρευνα επί του επαγγελματικού ή μη χαρακτήρα ορισμένων δαπανών. Η Ampafrance υπογραμμίζει εξάλλου ότι οι δαπάνες δεξίωσης που παρουσιάζουν επαγγελματικό χαρακτήρα μπορούν να εκπέσουν στη Γαλλία από τα κέρδη που υπόκεινται σε φόρο επί των εταιριών δυνάμει του άρθρου 39.1.1 του CGI, εφόσον αποδεικνύεται ότι έχουν αναληφθεί προς το συμφέρον της επιχειρήσεως. Και μόνον η παρατήρηση αυτή αρκεί, κατά την ανωτέρω προσφεύγουσα στην κυρία δίκη, για να στοιχειοθετηθεί ότι δεν υφίστανται πραγματικοί κίνδυνοι φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής από την έκπτωση των δαπανών δεξίωσης. Περαιτέρω, η Ampafrance πιστεύει ότι η υπό εξέταση απόφαση 89/487 ελήφθη κατά τρόπο που συνιστά κατάχρηση της διαδικασίας του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας: αφενός, επιχειρείται να εισαχθεί μια επιπλέον εξαίρεση από την έκπτωση ΦΠΑ η οποία είχε προταθεί και απορριφθεί κατά τη θέσπιση της έκτης οδηγίας· αφετέρου, συνιστά έμμεσο τρόπο αποφυγής των συνεπειών που παρήγαγε στην εσωτερική έννομη τάξη, η προμνησθείσα [46] ακυρωτική απόφαση Alitalia του γαλλικού Conseil d'Etat.

54. Σε ό,τι αφορά την αρχή της αναλογικότητας, η Ampafrance θεωρεί ότι οι επίμαχες διατάξεις της απόφασης 89/487 εισάγουν μια γενική συστηματική εξαίρεση από το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ χωρίς να χρειάζεται να αποδειχθεί ότι υφίσταται όντως κίνδυνος φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής. Στο μέτρο επομένως που δημιουργείται ένα αμάχητο τεκμήριο με βάση το οποίο είναι δυνατή η εξαίρεση από την έκπτωση ΦΠΑ ακόμη και σε περιπτώσεις όπου αποδεικνύεται η ανυπαρξία κινδύνου για την είσπραξη του φόρου, η σχετική κοινοτική ρύθμιση, είναι δυσανάλογη προς το σκοπό για τον οποίο θεσπίζεται. Επιπλέον, σύμφωνα με την Ampafrance, το γαλλικό δίκαιο γνωρίζει και άλλα μέτρα τα οποία θα επέτρεπαν στις φορολογικές αρχές να αντιμετωπίσουν αποτελεσματικά το πρόβλημα της φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής. Για παράδειγμα, το άρθρο 230, παράγραφος 1, του παραρτήματος II του CGI ορίζει ότι ο ΦΠΑ επί των αγαθών και υπηρεσιών που αποκτούν ή παρέχουν στους εαυτούς τους οι φορολογούμενοι, δεν εκπίπτει παρά μόνο αν αυτά τα αγαθά και οι υπηρεσίες είναι «αναγκαία» για την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας. Η αυστηρή εφαρμογή του κανόνα αυτού θα αρκούσε για τη διασφάλιση της φορολογικής νομιμότητας και την καθιέρωση αποτελεσματικών φορολογικών ελέγχων. Εξάλλου, σημειώνει η Ampafrance, στο γαλλικό δίκαιο υφίσταται ένα σύστημα αποτελεσματικού ελέγχου των κρίσιμων

45 — Προμνησθείσα στην υποσημείωση 39 απόφαση Scripalle, σκέψη 30.

46 — Βλ. ανωτέρω σημείο 14.

δαπανών, εκείνο της υποχρέωσης κατάθεσης ενός αναλυτικού λογαριασμού γενικών εξόδων ο οποίος συνοδεύει την ετήσια ανακοίνωση αποτελεσμάτων χρήσεως. Τέλος, η ανωτέρω διάδικος συνάγει από την προμνησθείσα απόφαση 324/82, Επιτροπή κατά Βελγίου [47] ότι τα εθνικά μέτρα αποτροπής του κινδύνου φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής δεν επιτρέπεται να αποκλίνουν από το γενικό καθεστώς της έκτης οδηγίας παρά μόνο στο στενό πλαίσιο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του στόχου αυτού. Εφόσον υφίστανται λιγότερο επαχθή για τους φορολογούμενους μέτρα από την γενική και συστηματική εξαίρεση από την έκπτωση του ΦΠΑ σε σχέση με τις επίμαχες δαπάνες, η εξαίρεση αυτή είναι αντίθετη προς το κοινοτικό δίκαιο.

55. Εν συνόψει, η Ampafrance θεωρεί ότι η επίμαχη απόφαση του Συμβουλίου δεν πληροί τις προϋποθέσεις που τάσσει η αρχή της αναλογικότητας διότι θέτει με τρόπο γενικό και απόλυτο ένα αμάχητο τεκμήριο ύπαρξης κινδύνου φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής χωρίς να απαιτεί καμία απόδειξη του ενλόγω κινδύνου από τις φορολογικές υπηρεσίες, και απαγορεύει τη δυνατότητα ανταπόδειξης εκ μέρους του φορολογουμένου, καθόν χρόνο υφίστανται στη Γαλλία λιγότερο επαχθή μέτρα για την αντιμετώπιση συναφών καταστάσεων.

β) Η Sanofi

56. Σε παρόμοια βάση τοποθετούνται και οι παρατηρήσεις της Sanofi, η οποία, αφού εξηγεί γιατί είναι παραδεκτή η εξέταση προδικαστικού ερωτήματος με το οποίο αμφισβητείται η νομιμότητα πράξης ληφθείσας από κοινοτικά όργανα, επικεντρώνει την ανάλυσή της στο ζήτημα της αναλογικότητας. Υποστηρίζει ότι η απόφαση 89/487 του Συμβουλίου δεν συνάδει προς τις απαιτήσεις της αναλογικότητας διότι ο επιδιωκόμενος με την απόφαση αυτή σκοπός μπορούσε να επιτευχθεί με μέσα τα οποία θα έθιγαν σε μικρότερο βαθμό τις επιδιώξεις της έκτης οδηγίας. Θεωρεί ακόμη ότι η εκκρεμούσα υπόθεση παρουσιάζει ομοιότητες με εκείνη επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση 324/82, Επιτροπή κατά Βελγίου [48], με την οποία είχαν κριθεί δυσανάλογες προς τον επιδιωκόμενο σκοπό εθνικές ρυθμίσεις που αποκλίνουν με τρόπο συνολικό και συστηματικό από τους κανόνες της έκτης οδηγίας. Εξάλλου, σύμφωνα με τις παρατηρήσεις της Sanofi, η αιτιολογία της υπό εξέταση απόφασης έχει εντελώς επιγραμματικό χαρακτήρα, δεν εξηγούνται επομένως οι λόγοι για τους οποίους έπρεπε να εγκριθεί η προταθείσα από τη Γαλλία εξαίρεση. Οι ελλείψεις αυτές στην αιτιολογία δεν επιτρέπουν στο δικαστή να ασκήσει έλεγχο αναλογικότητας επί της ληφθείσας αποφάσεως και ως εκ τούτου καθιστούν την απόφαση μη νόμιμη.

57. Περαιτέρω, η Sanofi αναφέρεται και αυτή στις ρυθμίσεις του γαλλικού δικαίου σχετικά με το φόρο επί των εταιριών, και παρατηρεί ότι οι δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων είναι δυνατόν να εκπέσουν από το φορολογητέο ποσό· με άλλα λόγια, σε ό,τι αφορά το ειδικό πλαίσιο του φόρου επί των εταιριών, η δυνατότητα έκπτωσης των επίμαχων δαπανών δεν θεω-

47 — Προμνησθείσα στην υποσημείωση 31.

48 — Προμνησθείσα στην υποσημείωση 31.

ρείται από το Γάλλο νομοθέτη ως συνιστώσα αυτομάτως φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή. Επομένως, η εισαγωγή ενός αμαχήτου τεκμηρίου φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής αποτελεί δυσανάλογο μέτρο προστασίας της φορολογικής νομμότητας, στο βαθμό που η τελευταία θα μπορούσε να διασφαλισθεί με ένα αποτελεσματικό in concreto έλεγχο των κρίσιμων δαπανών. Η Sanofi πιστεύει ότι μια τέτοια μορφή αποτελεσματικού ελέγχου προβλέπεται από το άρθρο 230 του παραρτήματος II του CGI, σύμφωνα με το οποίο κάθε δαπάνη που δεν γίνεται προς το «συμφέρον» της επιχειρήσεως δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο έκπτωσης από το ΦΠΑ.

58. Τέλος, η Sanofi προσθέτει δύο ακόμη επιχειρήματα: Πρώτον, παραπέμπτει στο εθνικό δίκαιο πολλών κρατών μελών τα οποία αναγνωρίζουν τη δυνατότητα έκπτωσης των επίμαχων δαπανών· δεν κατανοεί συνεπώς τις δυσκολίες ως προς τον έλεγχο της φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής που έχει εγείρει η Γαλλική Κυβέρνηση και δέχθηκε το Συμβούλιο. Δεύτερον, παρατηρεί ότι η επίμαχη εξαίρεση που εγκρίθηκε υπέρ της Γαλλίας με την απόφαση 89/487 έχει προσωρινό χαρακτήρα· εντούτοις, η αδυναμία του Συμβουλίου να λάβει τα μέτρα που προβλέπονται στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 6, του άρθρου 17, της έκτης οδηγίας, διαιωνίζει την προσωρινή αυτή κατάσταση και μοιραία την καθιστά δυσανάλογη προς το σκοπό για τον οποίο ελήφθη. Ενόψει των ανωτέρω, η Sanofi προτείνει στο Δικαστήριο να κηρύξει άκυρη την απόφαση 89/487 του Συμβουλίου.

γ) Η Γαλλική Κυβέρνηση

59. Η Γαλλική Κυβέρνηση υπενθυμίζει, καταρχάς, ότι θεμελιώδης στόχος του συστήματος ΦΠΑ είναι η επιβάρυνση της τελικής κατανάλωσης και όχι της ενδιάμεσης κατανάλωσης η οποία γίνεται στο πλαίσιο μιας άλλης φορολογητέας επαγγελματικής δραστηριότητας [49]. Δεν είναι όμως πάντοτε ευχερές, για ορισμένες κατηγορίες δαπανών, να καθορισθεί κατά πόσο επιδιώκεται με αυτές η κάλυψη επαγγελματικών ή ιδιωτικών αναγκών, κριτήριο με βάση το οποίο θα κριθεί κατά πόσο συνιστούν τελική ή ενδιάμεση κατανάλωση. Η δυσχέρεια αυτή αρκεί για να ανοίξει το δρόμο σε πρακτικές φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής από μέρους των υποκειμένων σε φόρο, όπως το τόνισε εξάλλου η Επιτροπή στις προτάσεις της επί της έκτης και επί της δωδέκατης οδηγίας [50]. Για τον ίδιο λόγο, εξάλλου, το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προέβλεψε τη δυνατότητα θέσπισης εξαιρετικών περιοριστικών μέτρων για την αντιμετώπιση του κινδύνου της φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής. Ενόψει των ανωτέρω, αναφέρει η Γαλλική Κυβέρνηση, λαμβανομένων υπόψη, αφενός, του κινδύνου απαλλαγής της τελικής κατανάλωσης από τον ΦΠΑ ειδικώς για δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων και αφετέρου, των δυσχερειών στη διάκριση μεταξύ επαγγελματικής και ιδιωτικής διάστασης των ενλόγω δαπανών, η επίμαχη απόφαση 89/487 συνάδει πλήρως προς το σκοπό που τάσσει το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας.

49 — Γίνεται παραπομπή στην απόφαση του Δικαστηρίου της 5ης Δεκεμβρίου 1989, C-165/88, ORO Amsterdam Beheer (Συλλογή 1989, σ. 4081, σκέψη 20).

50 — Βλ. ανωτέρω, σημεία 9 και 10 των προτάσεών μου.

60. Περαιτέρω, η Γαλλική Κυβέρνηση υπενθυμίζει ότι τα κράτη μέλη, στην πλειοψηφία τους, εφαρμόζουν συναφή μέτρα για τους ίδιους λόγους. Ειδικώς μάλιστα για την περίπτωσή της (η Γαλλία), υποστηρίζει ότι η προμνησθείσα απόφαση Alitalia του γαλλικού Conseil d'Etat [51] δημιούργησε μεγάλο κίνδυνο φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής από μέρους των επιχειρήσεων και κατέστησε δυσχερέστερο τον έλεγχο του σκοπού των επίμαχων δαπανών, στο μέτρο που εξώθησε τις επιχειρήσεις να αναλαμβάνουν το βάρος όλο και υψηλότερων δαπανών προς χάριν τρίτων.

61. Σε ό,τι αφορά την αρχή της αναλογικότητας, η ανωτέρω διάδικος θεωρεί ότι η απόφαση 89/487 πληροί τις απαιτήσεις που τάσσει η αρχή αυτή, όπως περιγράφονται στη νομολογία του Δικαστηρίου. Υπενθυμίζει ειδικότερα τη θέση που διατύπωσε το Δικαστήριο με την απόφαση Garage Molenheide [52], ότι «σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, τα κράτη μέλη οφείλουν να χρησιμοποιούν μέσα τα οποία καθιστούν δυνατή την αποτελεσματική επίτευξη του στόχου που επιδιώκει το εσωτερικό δίκαιο, πλην όμως θίγουν στο μικρότερο δυνατό βαθμό τους σκοπούς και τις αρχές που θέτει η επίμαχη κοινοτική νομοθεσία». Η Γαλλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η εξαίρεση από την έκπτωση του ΦΠΑ για τις δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων που προβλέπει η απόφαση 89/487 περιορίζεται στις περιπτώσεις μόνον για τις οποίες υφίστανται πραγματικοί κίνδυνοι φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής και οι οποίες αντιστοιχούν στις καταστάσεις εκείνες κατά τις οποίες η διάκριση μεταξύ επαγγελματικής και ιδιωτικής φύσης των ενλόγω δαπανών είναι αδύνατη· αντιθέτως η παράγραφος 2, του άρθρου 1, της ένδικης απόφασης απαριθμεί περιπτώσεις κατά τις οποίες, ενόψει του επαγγελματικού χαρακτήρα των επίμαχων δαπανών, η έκπτωση από το ΦΠΑ είναι δυνατή.

62. Κατά την Γαλλική Κυβέρνηση η κρίσιμη εξαίρεση από την έκπτωση του ΦΠΑ είναι αναγκαία στο μέτρο που δεν υφίστανται άλλα ικανοποιητικά μέσα ελέγχου της φύσης των επίμαχων δαπανών. Για παράδειγμα, οι αποδείξεις που εκδίδονται στο όνομα της επιχείρησης δεν επιτρέπουν τον προσδιορισμό του προσώπου προς χάριν του οποίου πραγματοποιούνται οι συγκεκριμένες δαπάνες. Ακόμη, η αναγνώριση της δυνατότητας απαλλαγής των συγκεκριμένων ποσών επί τη βάσει των ενδείξεων που επικαλούνται οι ίδιες οι επιχειρήσεις θα έχει το ανεπιθύμητο αποτέλεσμα να πολλαπλασιάσει τις δικαστικές και εξωδικαστικές διαφορές σε σχέση με τον αληθή χαρακτήρα των ενλόγω δαπανών.

63. Η Γαλλική Κυβέρνηση εκτιμά επίσης ότι η σύγκριση της ένδικης υπόθεσης με το καθεστώς που ισχύει στη Γαλλία για τον φόρο επί των επιχειρήσεων δεν είναι επιτυχής, λόγω των θεμελιωδών διαφορών που διακρίνουν το φόρο αυτό από τον ΦΠΑ. Ο ΦΠΑ συνιστά επιβάρυνση επί της τελικής κατανάλωσης και στηρίζεται σε ένα μηχανισμό που εγγυάται την ουδετερότητα του φόρου· οι εκπτώσεις από τον ΦΠΑ περιλαμβάνουν αποκλειστικά τις δαπάνες εκείνες που καλύπτουν τις ανάγκες περαιτέρω φορολογητέων πράξεων. Αντιθέτως, ο φόρος επί των επιχειρήσεων και ο φόρος εισοδήματος επιβαρύνουν εισοδήματα ή καθαρά κέρδη, ήτοι ακαθάριστα ποσά από τα οποία έχει εκπέσει το τμήμα εκείνο των εξόδων που χρειάσθηκαν για την απόκτηση των ενλόγω εισοδημάτων ή κερδών. Επιπλέον, η Γαλλική Κυβέρνηση θα θεωρούσε

51 — Βλ. ανωτέρω σημείο 14.

52 — Απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 1997, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96 (Συλλογή 1997, σ. I-7281, σκέψη 46).

αυθαίρετη μια λύση σύμφωνα με την οποία οι επίμαχες δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών κ.λπ. εκπίπτουν από το ΦΠΑ των επιχειρήσεων μέχρι ενός ορισμένου ποσοστού. Σε κάθε περίπτωση, η ενλόγω διάδικος υπογραμμίζει ότι η Επιτροπή και το Συμβούλιο προέβησαν σε εκτεταμένο έλεγχο της απόφασης 89/487 από την οπτική γωνία της αναλογικότητας, έλεγχος ο οποίος πληροί καθόλα τις απαιτήσεις της νομολογίας.

64. Κατά την συζήτηση της υποθέσεως στο ακροατήριο η Γαλλική Κυβέρνηση ζήτησε από το Δικαστήριο, αν τελικά κρίνει την επίδικη απόφαση του Συμβουλίου μη νόμιμη, να περιορίσει τις συνέπειες τις δικαστικής αυτής κρίσεως χαρακτηρίζοντας την απόφαση ανίσχυρη ex nunc· θεμελίωσε το αίτημά της στην ανάγκη διασφάλισης της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης των γαλλικών αρχών ως προς τη νομιμότητα της επίδικης αποφάσεως.

δ) Η Επιτροπή

65. Η Επιτροπή, αφού υπενθυμίζει τη νομολογία του Δικαστηρίου για την εφαρμογή της αρχή της αναλογικότητας στο ειδικό πλαίσιο του άρθρου 27, της έκτης οδηγίας, συνάγει από τη νομολογία αυτή ότι θα ήταν αντίθετη προς το κοινοτικό δίκαιο η εισαγωγή περιορισμών στο δικαίωμα έκπτωσης από το ΦΠΑ για περιπτώσεις κατά τις οποίες, πρώτον, αποδεικνύεται κατά τρόπο αντικειμενικό ότι ο υποκείμενος στο φόρο δεν διαπράττει φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή και δεύτερον, οι επίμαχοι περιορισμοί δεν περιλαμβάνουν τις απολύτως αναγκαίες εξαιρέσεις για την αποφυγή των κινδύνων φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής. Σε ό,τι αφορά την ειδική φύση των δαπανών που αναφέρονται στην απόφαση 89/487, η Επιτροπή τονίζει ότι η έκτη οδηγία εξαιρεί σε κάθε περίπτωση από το δικαίωμα έκπτωσης τις δαπάνες εκείνες «οι οποίες δεν έχουν χαρακτήρα επαγγελματικό, όπως οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παραστάσεως» [53]. Παραπέμπει περαιτέρω στη δική της πρόταση επί της έκτης οδηγίας με την οποία είχε εντοπίσει τη δυσκολία, αν όχι την αδυναμία, διάκρισης της επαγγελματικής και της ιδιωτικής διάστασης των ενλόγω δαπανών.

66. Ενόψει των ανωτέρω — συνάγει η Επιτροπή — ορθώς έγινε δεκτό το σκεπτικό των γαλλικών αρχών σύμφωνα με το οποίο υφίστατο εν προκειμένω σημαντικός κίνδυνος καταστρατήγησης των κανόνων περί ΦΠΑ: οι επιχειρήσεις ενδέχεται να αναλαμβάνουν δαπάνες, υπό μορφή δώρων ή άλλων παροχών σε είδος, οι οποίες δεν θα έπρεπε να εξαιρούνται από το ΦΠΑ γιατί δεν συνδέονται με τις δραστηριότητές τους, χωρίς μάλιστα να διακρίνουν κατά πόσον οι δαπάνες αυτές αφορούν το διευθυντικό και λοιπό προσωπικό της επιχείρησης ή τρίτα πρόσωπα. Εξάλλου, οι ίδιες οι γαλλικές αρχές προσδιόρισαν τις περιπτώσεις εκείνες για τις οποίες δεν υφίσταται κίνδυνος φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής και τις απέκλεισαν από την εξαίρεση έκπτωσης του ΦΠΑ· πρόκειται για τις περιπτώσεις εκείνες που απαριθμούνται στη δεύτερη παράγραφο, του άρθρου 1, της απόφασης 89/487.

67. Η Επιτροπή αναφέρει ακόμη ότι η προσωρινή εξαίρεση που εγκρίθηκε με την ένδικη

53 — Πρώτο εδάφιο του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας.

απόφαση αφορά όντως περιπτώσεις για τις οποίες υφίσταται ένας σοβαρός κίνδυνος φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής. Παρά την επιγραμματική διατύπωση της αιτιολογίας της ενλόγω απόφασης, θεωρεί ότι αποδεικνύεται επαρκώς ο ανωτέρω κίνδυνος. Αναφέρεται ειδικότερα στις πολιτισμικές ιδιαιτερότητες της Γαλλίας, όπου ορισμένες συναλλαγές συνάπτονται «μεταξύ τυρού και αχλαδίου», κάτι το οποίο εξηγεί γιατί άλλα κράτη μέλη, στο εσωτερικό των οποίων οι συναλλακτικές συνήθειες είναι ουσιωδώς διαφορετικές, δεν προέβλεψαν παρόμοιες εξαιρέσεις. Η Επιτροπή προσθέτει ότι η επίμαχη απαγόρευση που έχει εγκριθεί από το Συμβούλιο παρουσιάζει το πλεονέκτημα της σαφήνειας, της απλότητας και της προάσπισης της νομικής ασφάλειας τόσο για τους επιχειρηματίες όσο και για τις φορολογικές αρχές. Έτσι, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι τα μέτρα που έχουν περιληφθεί στην απόφαση 89/487 είναι δικαιολογημένα και καλύπτουν όλες τις πτυχές της αρχής της αναλογικότητας, ήτοι την αναγκαιότητα, την καταλληλότητα και την stricto sencu αναλογικότητα.

68. Ωστόσο, η Επιτροπή εκτιμά ότι οι εθνικές αρχές, όταν καλούνται να εφαρμόσουν τη γενική και αόριστη ρύθμιση που εγκρίθηκε με την απόφαση 89/487, είναι επιφορτισμένες με τον έλεγχο in concreto των φορολογικών υποθέσεων ώστε να διακρίνουν τις περιπτώσεις κατά τις οποίες υφίσταται όντως κίνδυνος φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής από εκείνες κατά τις οποίες είναι δυνατή η απόδειξη με τρόπο αντικειμενικό ότι ορισμένες δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων παρουσιάζουν αμιγώς επαγγελματικό χαρακτήρα και πρέπει να εκπέσουν του ΦΠΑ.

ε) Το Συμβούλιο

69. Το Συμβούλιο υποστηρίζει με τις παρατηρήσεις του τη νομιμότητα της αποφάσεως 89/487. Θεωρεί ότι η απόφαση αυτή δικαιολογείται από τη δυσχέρεια, αν όχι την αδυναμία άσκησης ενός αποτελεσματικού ελέγχου επί του χαρακτήρα (επαγγελματικού ή μη) των επίμαχων δαπανών. Εξάλλου, η τήρηση από μέρους του κοινοτικού νομοθέτη της αρχής της αναλογικότητας συνάγεται — κατά τις απόψεις του Συμβουλίου — από το γεγονός ότι η παράγραφος 2, του άρθρου 1, της απόφασης 89/487 προβλέπει περιπτώσεις κατά τις οποίες η έκπτωση από τον φόρο των επίμαχων δαπανών είναι δυνατή στο μέτρο που αποδεικνύεται αντικειμενικά η σχέση τους με την επαγγελματική δραστηριότητα της επιχείρησης. Το Συμβούλιο τονίζει ακόμη ότι μόνον οι αυστηρώς επαγγελματικές δαπάνες είναι δυνατόν να εκπίπτουν του ΦΠΑ, δυνάμει των διατάξεων της έκτης οδηγίας, αποκλειομένων εκείνων που μπορούν να χαρακτηρισθούν ως δαπάνες «πολυτελείας». Εκτιμά επίσης ότι η απόφαση 89/487 δικαιολογείται ανεξαρτήτως από τη διαπίστωση πρόθεσης φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής από μέρους των υποκειμένων σε φόρο και υπάρξεως καταστάσεων φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής. Το γεγονός και μόνο ότι η φύση των συγκεκριμένων δαπανών τούς επιτρέπει να χρησιμοποιούνται ως εν δυνάμει μέσον φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής, κάτι το οποίο δυσχερώς μπορεί να ελεγχθεί από τις φορολογικές αρχές, αρκεί για τη δικαιολόγηση των επίμαχων ρυθμίσεων. Επιπλέον, μια διαφορετική μέθοδος αντιμετώπισης του προβλήματος, όπως θα ήταν ο καθορισμός ενός ποσοστού έκπτωσης των επίμαχων εξόδων από το ΦΠΑ, δεν είναι βέβαιον ότι θα επιτύγχανε καλύτερα τις επιδιώξεις της οδηγίας, ήτοι την έκπτωση από τον ΦΠΑ των ενδιάμεσων επαγγελματικών δαπανών· θα εισήγε ενδεχομένως

ένα στοιχείο δυσμενούς διάκρισης μεταξύ των επιχειρηματιών, ικανό να οδηγήσει σε στρέβλωση του ανταγωνισμού.

Β — *Η άποψή μου επί των ανωτέρω ζητημάτων*

70. Δεν αμφισβητείται, καταρχάς, ότι η πάταξη της φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής συνιστά μια θεμιτή και σημαντική επιδίωξη κάθε φορολογικής αρχής για την επίτευξη των στόχων της έκτης οδηγίας και την άρτια λειτουργία του μηχανισμού του ΦΠΑ. Στην αντίθετη περίπτωση, ο κίνδυνος να αποφεύγεται η επιβάρυνση της τελικής κατανάλωσης πλήσσει την ίδια την φιλοσοφία του ενλόγω συστήματος φορολόγησης.

71. Συναφώς, ορθώς ο κοινοτικός νομοθέτης προέβλεψε τη θεμελιώδη διάκριση των δαπανών με αμιγώς επαγγελματικό χαρακτήρα από εκείνες που δεν συνδέονται με την επαγγελματική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο, αποκλείοντας ρητώς τις δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παραστάσεως από την έκπτωση του ΦΠΑ. Μόνον τα αμιγώς επαγγελματικά έξοδα μπορούν να θεωρηθούν ότι αναφέρονται σε αγαθά ή υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται «για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων» του υποκειμένου σε φόρο, κατά την έννοια της παραγράφου 2, του άρθρου 17, της έκτης οδηγίας, ώστε να μπορούν να εκπέσουν από τον ΦΠΑ.

72. Στο σημείο αυτό εντοπίζεται και η δυσκολία της παρούσας υπόθεσης. Υπάρχουν βεβαίως δαπάνες ο χαρακτηρισμός των οποίων ως επαγγελματικών ή μη παρουσιάζει σημαντική δυσχέρεια. Ειδικώς οι δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων, στις οποίες επικεντρώνεται η παρούσα ανάλυση, εμφανίζουν τον μεγαλύτερο δείκτη δυσκολίας, στο βαθμό που η σχέση που τις συνδέει με την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας μιας επιχείρησης δεν είναι προφανής, ενδέχεται δε να διευκολύνεται η διάπραξη φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής. Για το λόγο αυτό, εξάλλου, δεν κατέστη δυνατή η συνολική νομοθετική αντιμετώπισή τους σε κοινοτικό επίπεδο, όπως φαίνεται από τις δυσχέρειες κατά τη διαδικασία εκπόνησης της έκτης και της δωδεκάτης οδηγίας [54]. Ακόμη περισσότερο, για ορισμένες από τις δαπάνες αυτές, ο διαχωρισμός μεταξύ επαγγελματικών εξόδων που εκπίπτουν από το φόρο και ιδιωτικών παροχών που υπόκεινται σε φορολόγηση ενδέχεται να είναι αδύνατος στην πράξη, οπότε και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, ήτοι η πάταξη ορισμένων μορφών μη συννόμου συμπεριφοράς των υποκειμένων σε φόρο, να μην είναι δυνατόν να επιτευχθεί παρά μόνο με τον πλήρη αποκλεισμό της δυνατότητας έκπτωσης από τον ΦΠΑ. Αξίζει να τονισθεί για μία ακόμη φορά ότι η ορθή λειτουργία του μηχανισμού του ΦΠΑ που έχει διαμορφώσει η κοινοτική φορολογική νομοθεσία εξαρτάται σαφώς από την αντιμετώπιση κάθε μορφής φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής· η σχετική ανάγκη αναγνωρίζεται από τον κοινοτικό νομοθέτη όταν αυτός επιτρέπει στα κράτη μέλη να ζητούν και να λαμβάνουν από το Συμβούλιο την έγκριση ειδικών μέτρων δυνάμει του άρθρου 27 της έκτης

54 — Βλ. ανωτέρω, σημεία 9 και 10 των προτάσεών μου.

οδηγίας, κατά παρέκκλιση από τους γενικούς κανόνες του νομοθετήματος αυτού, τα οποία αποσκοπούν στην «αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής».

73. Από τις ανωτέρω παρατηρήσεις, φαίνεται να συνάγεται ότι οι επίμαχες ρυθμίσεις που περιέχονται στην ένδικη απόφαση ακολουθούν εκ πρώτης όψεως τη λογική του άρθρου 27, της έκτης οδηγίας, στο μέτρο που υπηρετούν τους στόχους που περιγράφονται στο άρθρο αυτό. Ωστόσο, οι παρατηρήσεις αυτές δεν οδηγούν κατ' ανάγκην στο συμπέρασμα ότι οι ενλόγω ρυθμίσεις αυτές συνάδουν με τις συνολικές επιδιώξεις της έκτης οδηγίας και μπορούν να ενταχθούν στο ρυθμιστικό σύστημα που η ίδια δημιουργεί. Το πρόβλημα δημιουργείται εκ του γεγονότος ότι με τον αποκλεισμό της δυνατότητας έκπτωσης από τον ΦΠΑ κάθε δαπάνης κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων, εξαιρουμένων μόνο των τριών περιπτώσεων που απαριθμεί η παράγραφος 2, του άρθρου 1, της ένδικης απόφασης, αποκλείονται από την έκπτωση του ΦΠΑ και δαπάνες για τις οποίες μπορεί να αποδειχθεί ότι όντως συνδέονται με την παραγωγική διαδικασία των επιχειρήσεων, έχουν δηλαδή αμιγώς επαγγελματικό χαρακτήρα. Η Ampafrance επικαλείται το παράδειγμα των δαπανών φιλοξενίας εμπορικών πρακτόρων ή πελατών στο πλαίσιο της παρουσιάσεως ορισμένων προς πώληση προϊόντων μιας επιχειρήσεως· δεν μπορεί να αμφισβητηθεί ότι, *μέχρις ενός ορισμένου σημείου*, οι δαπάνες αυτές τελούν σε άμεση συνάρτηση με τις δραστηριότητες της επιχειρήσεως και δεν μπορούν να θεωρηθούν ως τελική κατανάλωση.

74. Επομένως, η απόλυτη εφαρμογή του συστήματος εξαιρέσεως από την έκπτωση του ΦΠΑ που εισάγει η ένδικη απόφαση του Συμβουλίου δεν αποκλείεται να οδηγήσει και σε εξαίρεση από την έκπτωση επαγγελματικών εξόδων των επιχειρήσεων· το ενδεχόμενο αυτό δεν αμφισβητείται ούτε από τους διαδίκους που υποστήριξαν τη νομιμότητα της υπό εξέταση κοινοτικής πράξης. Με τον τρόπο αυτό όμως, για να αντιμετωπισθεί ένα πρόβλημα πιθανής δυσλειτουργίας του μηχανισμού της εισπράξεως του ΦΠΑ (κίνδυνος φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής), καταφέρεται στο φορολογικό αυτό σύστημα ένα άλλο εξίσου καίριο πλήγμα, εκείνο της υπαγωγής σε φορολόγηση και ορισμένων μορφών ενδιάμεσης κατανάλωσης, σε αντίθεση με την θεμελιώδη αρχή της ουδετερότητας του φόρου. Φρονώ ότι η ορθή ερμηνεία και εφαρμογή της έκτης οδηγίας ουδόλως μπορεί να οδηγήσει στην αντιμετώπιση ενός προβλήματος του φορολογικού μηχανισμού μέσω της εισαγωγής μιας λύσης εξίσου προβληματικής από τη σκοπιά της συμβατότητάς της με τους βασικούς κανόνες λειτουργίας του σχετικού μηχανισμού. Σε κάθε περίπτωση, ένας τόσο ευρύς και απόλυτος αποκλεισμός από την έκπτωση του ΦΠΑ όπως ο υπό κρίση, εκφεύγει των επιδιώξεων της οδηγίας, ανατρέπει δε την ισορροπία των ρυθμίσεων που αυτή περιλαμβάνει. Εννοώ με αυτό ότι το άρθρο 27, της έκτης οδηγίας δεν είναι δυνατόν να χρησιμοποιείται ως άρμα για την ανατροπή ενός εκ των θεμελίων της οδηγίας αυτής, δηλαδή της αρχής της ουδετερότητας του φόρου.

75. Συναφώς, δεν είναι από νομική σκοπιά αδιάφορο το γεγονός ότι οι επίμαχες κοινοτικές ρυθμίσεις ισοδυναμούν με τη θέσπιση ενός αμάχητου τεκμηρίου επί συγκεκριμένης κατηγορίας φορολογικών επιβαρύνσεων. Η εισαγωγή ενός τεκμηρίου αυτής της μορφής γεννά κατά τη γνώμη μου ερωτηματικά ως προς τη συμβατότητά της με θεμελιώδεις κανόνες της κοινοτικής έννομης τάξης. Η αρχή του κράτους δικαίου, η προστασία της

φορολογικής ισότητας και η κατοχύρωση πλήρους και αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας — έννοιες οι οποίες τονίζουν όλο και περισσότερο σήμερα την παρουσία τους στο σύστημα δικαίου που έχει εγκαθιδρύσει η Κοινότητα — δύσκολα συμβιβάζονται με την ιδέα της θέσπισης αμάχητων τεκμηρίων ως προς τη νομική αντιμετώπιση ειδικών ζητημάτων όπως είναι αυτό του νομικού χαρακτηρισμού από φορολογική άποψη μιας κατηγορίας δαπανών. Δεν είναι τυχαίο ότι εντός των εθνικών δικαίων των κρατών μελών υπάρχει η τάση τέτοιας μορφής «νομικά αξιώματα» να κρίνονται αντισυνταγματικά [55]. Δεν είναι βέβαιον, εξάλλου, ότι συνάδουν με τις αρχές της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων, την τήρηση των οποίων επιτάσσει πλέον ρητώς η Συνθήκη ΕΚ [56]. Επιπλέον, υπάρχουν ορισμένες ενδείξεις στη νομολογία από τις οποίες μπορεί να συναχθεί ότι το Δικαστήριο δεν αντιμετωπίζει με ιδιαίτερη συμπάθεια το φαινόμενο των αμάχητων τεκμηρίων [57].

76. Στις ανωτέρω σκέψεις μπορεί να προστεθούν και εκείνες αναφορικά με την αρχή της αναλογικότητας. Ας σημειωθεί ότι οι σχετικές κρίσεις επί της αρχής της αναλογικότητας δεν επηρεάζονται από το ενδεχόμενο να θεωρηθεί ότι τα ανωτέρω αμάχητα τεκμήρια είναι σύμφωνα με τις γενικές επιδιώξεις της έκτης οδηγίας και δεν παρουσιάζουν, ως εκ της φύσεώς τους, άλλο πρόβλημα νομιμότητας από την άποψη του κοινοτικού δικαίου. Ανεξάρτητα από τη λύση που θα επιλεγεί ως προς τα ενλόγω ζητήματα, απαραίτητη προϋπόθεση για την αποδοχή της νομιμότητας της ένδικης απόφασης

55 — Αρκούμαι εν προκειμένω να αναφέρω το παράδειγμα της Ελλάδας όπου το Συμβούλιο της Επικρατείας ενώ αρχικώς είχε θεωρήσει τα αμάχητα φορολογικά τεκμήρια ως συνταγματικά υπό προϋποθέσεις (ΣτΕ 434/1983, ΕΔΔ 1984, 75) έκρινε εντέλει πως ένα φορολογικό τεκμήριο εισοδήματος συνάδει προς τους συνταγματικούς κανόνες εφόσον «(...) το τεκμήριο τούτο θεσπίζεται υπό του νόμου μαχητόν, επιτρεπομένου πάντοτε εις τον ενδιαφερόμενο να αποδείξη (...) την πραγματοποίησιν ετησίου εισοδήματος κατωτέρου του τεκμαρτώς προκύπτοντος» (ΣτΕ 1694/1990, ΝοΒ 39, σ. 153, ΤοΣ 1990, σ. 493, ΔΔ. 1990, σ. 1189). Η θεωρία τήρησε ανέκαθεν αρνητική στάση απέναντι στα αμάχητα τεκμήρια: βλ. ενδεικτικώς, Μπέη, Τα αμάχητα τεκμήρια είναι αντισυνταγματικά, Δ. 9, σ. 761, Κυπραίου, Τα αντισυνταγματικά αμάχητα τεκμήρια του Ν. 820/9978, ΔΦΝ, 1980, σ. 679, Παυλόπουλου, Η αναδρομικότητα των φορολογικών νόμων, ΔΦΝ, 1991, σ. 1733 (1740), Δελλή, Η συνταγματικότητα του αντικειμενικού προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος, ΔΦΝ, 1996, σ. 841.

56 — Αν και το Δικαστήριο του Στρασβούργου δεν έχει επιληφθεί ειδικώς με το ζήτημα των αμάχητων φορολογικών τεκμηρίων, φαίνεται πως η θέσπιση τέτοιας μορφής τεκμηρίων αντίκειται στο δικαίωμα προσφυγής σε ανεξάρτητη και αμερόληπτη δικαστική αρχή για τη διενέργεια «χρηστής δίκης», όπως αυτό κατοχυρώνεται με το άρθρο 6, παράγραφος 1 της ΕΣΔΑ και έχει ερμηνευθεί με τις γνωστές αποφάσεις Bellilos κατά Βελγίου, 29.4.1988, Α, αριθ. 132, Delcourt κατά Βελγίου, 17.1.1970, Α, αριθ. 11 και Minelli κατά Ιταλίας, 25.3.1983, Α, αριθ. 62. Δεν είναι τυχαίο, εξάλλου, ότι το ίδιο Δικαστήριο εξομοίωσε ορισμένες από τις φορολογικές κυρώσεις που επιβάλλουν τα διοικητικά όργανα με τις «ποινικές κατηγορίες» του άρθρου 6 της Συνθήκης.

57 — Αποφάσεις της 6ης Δεκεμβρίου 1990, C-208/88, Επιτροπή κατά Δανίας (Συλλογή 1990, σ. I-4445), C-367/88, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (Συλλογή 1990, σ. I-4465). Με τις αποφάσεις αυτές κρίθηκε αντίθετο προς την ισχύουσα κοινοτική νομοθεσία εθνικό μέτρο με το οποίο θεσπίζεται μεν φορολογική απαλλαγή για τον εισαγόμενο με τις προσωπικές αποσκευές των ταξιδιωτών ζύθο αλλά μόνο μέχρις ενός ορισμένου ποσοστικού ορίου· το επίμαχο μέτρο θεωρήθηκε ότι συνιστούσε αμάχητο τεκμήριο υπέρ του εμπορικού χαρακτήρα της εισαγωγής και ήταν αντίθετο κατά το μέρος αυτό προς τις διατάξεις της οδηγίας 69/169/ΕΟΚ. Όπως παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας κ. Darmon στις προτάσεις του επί των ανωτέρω υποθέσεων «(...) η συμμόρφωση προς την οδηγία 69/169 (...) επιβάλλει την διενέργεια καταλλήλου ελέγχου από τις εθνικές αρχές επιτόπου, ώστε να μπορεί ενδεχομένως να ληφθεί υπόψη ο μη εμπορικός χαρακτήρας μιας εισαγωγής φαινομενικώς μεγάλης ποσότητας ζύθου. (...) Στην πραγματικότητα φαίνεται ότι οι τελωνειακές αρχές των κρατών μελών έχουν κάλλιστα τη δυνατότητα να οργανώσουν, σε ορισμένο βαθμό, καταλλήλους ελέγχους. Όπως δέχθηκε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, θα ήταν νοητή — και σύμφωνη προς την οδηγία — η δυνατότητα των τελωνειακών υπαλλήλων να θεωρήσουν ότι πέραν ορισμένης ποσότητας υπάρχει τεκμήριο υπέρ του ότι η εισαγωγή δεν είναι μη εμπορικού χαρακτήρα, χωρίς να αποκλείεται κατά τρόπο απόλυτο η δυνατότητα του ταξιδιώτη να αποδείξει το αντίθετο. Πρόκειται για τη διαφορά που υπάρχει μεταξύ της ρυθμίσεως με επιτακτικό κανόνα, που αποκλείει να λαμβάνονται υπόψη συγκεκριμένες καταστάσεις, και του καθορισμού (...) ποσοστικού κριτηρίου που να δημιουργεί τεκμήριο, χωρίς ωστόσο να απαγορεύεται η ανταπόδειξη (...). Από ό,τι φαίνεται, λοιπόν, είναι δυνατή η σωστή εφαρμογή της οδηγίας χωρίς να φθάνουμε ούτε στην υπερβολή — πρακτικά, στην αδυναμία διενεργείας — του ελέγχου σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, ούτε στην προσβολή της ουσίας του κοινοτικού συστήματος (...)» (σημεία 18 και 19 των προτάσεων Darmon).

του Συμβουλίου, είναι οι ρυθμίσεις που αυτή περιλαμβάνει να κριθούν αναγκαίες και κατάλληλες με τον ειδικό σκοπό που επιδιώκουν καθώς και ότι θίγουν στο μικρότερο βαθμό τους στόχους και τις αρχές που έχει θέσει η έκτη οδηγία [58].

77. Ήδη, ο γενικός και απόλυτος τρόπος εξαίρεσης μιας ομάδας δαπανών φαίνεται εκ πρώτης όψεως προβληματικός από τη σκοπιά της αρχής της αναλογικότητας. Οι τρεις εξαιρέσεις από την γενική απαγόρευση εκπτώσεως του ΦΠΑ που απαριθμούνται στην παράγραφο 2, του άρθρου 1, της ένδικης απόφασης δεν αποδεικνύουν — παρά τα αντιθέτως προβαλλόμενα — ότι η Γαλλία, η Επιτροπή και το Συμβούλιο αναζήτησαν όλες τις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα έξοδα κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων συνιστούν αμιγώς επαγγελματικά βάρη, περιορίζοντας έτσι την απαγόρευση της παραγράφου 1 στα απολύτως απαραίτητα για την πάταξη της φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης του Συμβουλίου, εξεταζόμενη ακόμη και υπό το φως της επιστολής που απέστειλε η Γαλλία για να ζητήσει την επίμαχη εξαίρεση, δεν προσφέρεται για να κατανοηθεί η συλλογιστική που ακολούθησε ο κοινοτικός νομοθέτης, αφενός, για να αποκλείσει το σύνολο των περιπτώσεων που περιγράφει η παράγραφος 1, του άρθρου 1, της απόφασης 89/487 από το δικαίωμα έκπτωσης, ως συνιστώσες κίνδυνο φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής, και αφετέρου, για να επιτρέψει την έκπτωση του ΦΠΑ στις περιπτώσεις που περιλαμβάνονται στην παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου. Ακόμη περισσότερο, δεν εξηγείται επαρκώς γιατί η απαγόρευση της παραγράφου 1 είναι το μόνο αποτελεσματικό μέσο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου στόχου, δηλαδή για την αντιμετώπιση καταστάσεων φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής. Γενικότερα, οι ατέλειες στην αιτιολογία της ένδικης απόφασης θα μπορούσαν από μόνες τους να αποτελέσουν βάσιμο λόγο ακύρωσης.

78. Ανεξάρτητα πάντως από το ανωτέρω τυπικό ελάττωμα σε σχέση με την αιτιολογία, φρονώ ότι, σε κάθε περίπτωση, υπάρχουν βάσιμες ενδείξεις πως οι εθνικές και κοινοτικές αρχές θα μπορούσαν να επιτύχουν την αποτελεσματική διασφάλιση του δημοσίου συμφέροντος, το οποίο συνίσταται στην καταπολέμηση της φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής, με τη λήψη μέτρων τα οποία θα έθιγαν λιγότερο το γενικό σύστημα της έκτης οδηγίας. Δεν εννοώ την εισαγωγή διάταξης σύμφωνα με την οποία η έκπτωση από τον ΦΠΑ για έξοδα κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων επιτρέπεται μόνο μέχρι ενός ορισμένου ποσοστού επί των δαπανών· δεν είναι απόλυτα βέβαιον ότι η λύση αυτή θα ήταν η πλέον επιτυχημένη. Θα μπορούσε όμως να εισαχθεί ένα μαχητό τεκμήριο σε σχέση με τον μη επαγγελματικό χαρακτήρα των κρίσιμων δαπανών, τεκμήριο το οποίο θα ήταν δυνατόν να ανατρέψουν με αποδείξεις οι φορολογούμενοι.

79. Εξάλλου — και αυτό είναι το σημαντικότερο — το γαλλικό φορολογικό δίκαιο προβλέπει τη δυνατότητα απόδειξης του επαγγελματικού χαρακτήρα δαπανών της ίδιας φύσης στο πλαίσιο της επιβολής του φόρου επί των εταιριών. Νομίζω ότι κακώς υποστηρίχθηκε από ορισμένους διαδίκους πως το παράδειγμα του καθεστώτος που ισχύει για το φόρο επί

58 — Βλ., ανωτέρω, σημείο 34 των προτάσεών μου.

των εταιριών στη Γαλλία δεν παρουσιάζει χρησιμότητα εν προκειμένω. Ο κίνδυνος διάπραξης φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής με τον χαρακτηρισμό ορισμένων δαπανών κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων ως εξόδων συναφών με την επαγγελματική δραστηριότητα και τη συνακόλουθη έκπτωσή τους από τα φορολογητέα έσοδα, κέρδη, αγαθά ή υπηρεσίες, είναι σε γενικές γραμμές ο ίδιος τόσο στις περιπτώσεις του φόρου εισοδήματος ή του φόρου επί των εταιριών όσο και στις περιπτώσεις του ΦΠΑ. Δεν είναι επομένως λογικά συνεπές οι φορολογικές αρχές να επιτρέπουν την έκπτωση από τα φορολογητέα κέρδη ή εισοδήματα στην πρώτη περίπτωση και να απαγορεύουν την έκπτωση από τον ΦΠΑ αγαθών ή υπηρεσιών στη δεύτερη περίπτωση, με το σκεπτικό ότι η διάκριση αυτή υπαγορεύεται από λόγους καταπολέμησης ορισμένων μορφών φορολογικής παράβασης.

80. Δεν κατανοώ, συνεπώς, γιατί ήταν απαραίτητη η εισαγωγή μιας τόσο απόλυτης απαγόρευσης ειδικώς για τη συγκεκριμένη κατηγορία δαπανών, απαγόρευση η οποία δεν καταλείπει κανένα περιθώριο ανταπόδειξης από μέρους των υποκειμένων στον φόρο, εφόσον ο κίνδυνος φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής που ενδεχομένως ενέχει η έκπτωση των σχετικών ποσών θα μπορούσε να αντιμετωπισθεί με ηπιότερα μέσα. Για παράδειγμα, με την αυστηρή εφαρμογή του άρθρου 230, του παραρτήματος ΙΙ του GCI, σύμφωνα με το οποίο κάθε δαπάνη που δεν γίνεται προς το «συμφέρον» της επιχειρήσεως δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο έκπτωσης από τον ΦΠΑ ή, έστω, με τη θέσπιση μιας αυστηρότερης ρύθμισης συναφούς περιεχομένου, ειδικώς για την επίμαχη κατηγορία δαπανών.

81. Ενόψει όλων των ανωτέρω, θεωρώ ότι η ένδικη απόφαση του Συμβουλίου δεν έχει ληφθεί σύμφωνα με όσα επιτάσσει η θεμελιώδης αρχή της αναλογικότητας.

82. Πριν ολοκληρώσω το στάδιο αυτό της ανάλυσής μου, θεωρώ απαραίτητη την εξέταση ενός ισχυρισμού της Επιτροπής, κατά τον οποίο οι κρίσιμες διατάξεις της ένδικης απόφασης είναι, καταρχήν, σύμφωνες με το κοινοτικό δίκαιο· πλην όμως, κατά την εφαρμογή τους από τις εθνικές αρχές, οι τελευταίες οφείλουν να εξετάζουν in concreto κατά πόσο κάθε συγκεκριμένη δαπάνη κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων εκφεύγει όντως των φορολογητέων δραστηριοτήτων της επιχειρήσεως και συνιστά ως εκ τούτου εκδήλωση φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής. Στην πραγματικότητα, η Επιτροπή επιχειρεί να διασώσει την νομιμότητα των υπό εξέταση ρυθμίσεων μέσω της contra legem ερμηνείας τους, κάτι το οποίο δεν είναι όμως δυνατό. Οι διατάξεις της απόφασης 89/487 αποκλείουν ρητώς και με τρόπο απόλυτο την απαλλαγή ορισμένης κατηγορίας δαπανών από την έκπτωση του ΦΠΑ χωρίς να προβλέπουν παράλληλα τη διενέργεια ελέγχου επί του επαγγελματικού ή μη χαρακτήρα τους και επί του συγκεκριμένου κινδύνου που αυτές αντιπροσωπεύουν για την ορθή λειτουργία του συστήματος ΦΠΑ. Πρόκειται για τη μόνη δυνατή ερμηνεία των ενλόγω διατάξεων, η οποία απορρέει ευθέως από τη σαφή γραμματική τους διατύπωση. Επομένως, στο μέτρο που οι διατάξεις αυτές είναι, σύμφωνα με την προηγηθείσα ανάλυση, αντίθετες προς το γενικό σύστημα που οργανώνει η έκτη οδηγία και

προς την αρχή της αναλογικότητας, καθίστανται ανεφάρμοστες στην εθνική και την κοινοτική έννομη τάξη.

83. Στο σημείο αυτό καλούμεθα να εξετάσουμε το αίτημα που διατύπωσε προφορικώς η Γαλλική Κυβέρνηση περί περιορισμού των αποτελεσμάτων της κρίσεως του Δικαστηρίου επί του μη νομίμου της επίδικης κοινοτικής αποφάσεως του Συμβουλίου. Φρονώ ότι το αίτημα αυτό πρέπει να απορριφθεί για δύο λόγους. Πρώτον, δεν είναι κατά τη γνώμη μου δυνατόν ένα κράτος μέλος να επικαλείται την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης προκειμένου να αποφύγει τις συνέπειες που γεννά η δικαστική διαπίστωση του ανισχύρου μιας κοινοτικής πράξης. Μια τέτοια λύση δεν απορρέει από την αρχή της ασφάλειας δικαίου, όπως συμβαίνει σε ορισμένες περιπτώσεις όπου οι ιδιώτες τελούν σε κατάσταση δικαιολογημένης εμπιστοσύνης την οποία έχουν δημιουργήσει οι δημόσιες αρχές· αποτελεί μάλλον αμφισβήτηση των θεμελιωδών κανόνων της ασφάλειας δικαίου και του κράτους δικαίου στο μέτρο που στερεί από τους διοικουμένους τη δυνατότητα αποτελεσματικής προστασίας έναντι καλόπιστης, έστω, συμπεριφοράς των διοικητικών αρχών η οποία είχε ως έρεισμα παράνομους κανόνες δικαίου. Δεύτερον, η αρχή nemo auditur propriam turpitudinem allegans δεν επιτρέπει στη Γαλλική Κυβέρνηση να αποφύγει τις συνέπειες που γεννά η διαπίστωση του ανισχύρου της επίμαχης αποφάσεως του Συμβουλίου, εφόσον η ίδια συνέβαλε, με την αίτηση που κατέθεσε στο Συμβούλιο και με τη γενικότερη στάση της, στην έκδοση της σχετικής αποφάσεως με το κρίσιμο, μη νόμιμο περιεχόμενο.

84. Με τη διατύπωση του ανωτέρω αρνητικού συμπεράσματος ως προς τη νομιμότητα της απόφασης 89/487 του Συμβουλίου, δεν ολοκληρώνεται ωστόσο η απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα. Όπως παρατήρησα σε προηγούμενα σημεία της ανάλυσής μου [59], με τη διάγνωση μη ιασίμων ελαττωμάτων της ένδικης αποφάσεως και του ανίσχυρου της τελευταίας, ανακύπτει το ζήτημα του εφαρμοστέου φορολογικού δικαίου στις υπό εξέταση διαφορές. Εφόσον η ισχύουσα σήμερα εθνική νομοθεσία, όπως περιγράφεται στο γαλλικό διάταγμα της 14ης Δεκεμβρίου 1989 [60], στερείται πλέον νομίμου ερείσματος με τη διαπίστωση του ανίσχυρου της αποφάσεως 89/487, εφαρμόζονται, κατά το μέτρο που δεν είναι αντίθετες προς το κοινοτικό δίκαιο, οι διατάξεις που καθορίζει σύμφωνα με τους δικούς του κανόνες, το εθνικό δίκαιο [61].

85. Από τη σκοπιά του κοινοτικού δικαίου παραμένει όμως προς απάντηση το ερώτημα αναφορικά με τον τρόπο με τον οποίο θα ενεργοποιηθεί εκ νέου, αν μπορεί ακόμη να ενεργοποιηθεί, η ρήτρα standstill που περιέχεται στην παράγραφο 6, του άρθρου 17, της έκτης οδηγίας. Όπως έχει ήδη αναφερθεί [62], η σχετική ρήτρα αφορούσε στην Γαλλία τις διατάξεις του διατάγματος n° 67-604 του 1967. Το γεγονός όμως ότι στο πεδίο εφαρμογής της αποφάσεως 89/487 του Συμβουλίου περιλαμβάνονταν και οι περιπτώσεις που κάλυπτε παλαιότερα το διάταγμα του 1967 [63], θα μπορούσε να ερμηνευθεί προς την κατεύθυνση ότι, αφενός, το ενλόγω διάταγμα

59 — Βλ. ανωτέρω, σημείο 47 των προτάσεών μου.

60 — Βλ. ανωτέρω, σημείο 15 των προτάσεών μου.

61 — Ας σημειωθεί πάντως ότι σε περίπτωση που ο παραμερισμός του διατάγματος του 1989 οδηγεί σε αναβίωση της αμέσως προηγούμενης νομοθεσίας, δηλαδή του διατάγματος του 1979, το τελευταίο εφαρμόζεται στην έκταση μόνο που δεν παραβιάζει τους κανόνες της έκτης οδηγίας· αποκτά δηλαδή εκ νέου σημασία η λύση που ακολούθησε το γαλλικό Conseil d'Etat στην προμνησθείσα στο σημείο 14 απόφαση Alitalia.

62 — Βλ. ανωτέρω, σημείο 12 των προτάσεών μου.

63 — Παραπέμπω στην ανάλυσή μου που περιέχεται στα σημεία 45 επ. των προτάσεών μου.

είχε ήδη παύσει να ισχύει καθόν χρόνον η Γαλλία υπέβαλε αίτηση για τη λήψη της αποφάσεως 89/487 και αφετέρου, ότι ο εξοβελισμός της απόφασης αυτής από το σώμα των ισχυουσών διατάξεων του κοινοτικού φορολογικού δικαίου εμποδίζει πλέον τη Γαλλία να επικαλεσθεί εκ νέου το διάταγμα του 1967 και κατ' επέκταση τη ρήτρα standstill του άρθρου 17, της έκτης οδηγίας;

86. Φρονώ ότι στα ανωτέρω πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση. Η Γαλλία εισήγαγε ειδικό φορολογικό καθεστώς απαγόρευσης από την έκπτωση ΦΠΑ για ορισμένη κατηγορία δαπανών, καθεστώς που περιγραφόταν με το διάταγμα του 1967. Οι σχετικές ρυθμίσεις δεν αμφισβητήθηκαν ούτε με τη θέσπιση του τροποποιητικού διατάγματος n° 79-1163 του 1979, ούτε με το διάταγμα n° 89-885 του 1989, το οποίο ακολούθησε την απόφαση 89/487 του Συμβουλίου. Η Γαλλία επιχείρησε απλώς να διευρύνει το καθεστώς των επίμαχων απαγορεύσεων με τρόπο — όπως αποδεικνύεται από την προηγούμενη ανάλυση — αντίθετο προς τις επιταγές της έκτης οδηγίας. Συνάγεται λοιπόν η σταθερή βούληση των γαλλικών αρχών να διατηρήσουν σε ισχύ τις αρχικές εξαιρέσεις από την έκπτωση του ΦΠΑ και να μην υπαναχωρήσουν από τη χρησιμοποίηση της ρήτρας standstill του άρθρου 17, της έκτης οδηγίας. Για το λόγο αυτό, πιστεύω ότι οι συνέπειες από την αναγνώριση του ανίσχυρου της απόφασης 89/487 του Συμβουλίου δεν επεκτείνονται μέχρι την αφαίρεση από την Γαλλία των πλεονεκτημάτων που είχε ήδη αντλήσει από την ενεργοποίηση της κρίσιμης ρήτρας standstill. Επιβάλλεται, εξάλλου, να παρατηρηθεί ότι η μέχρι σήμερα συμπεριφορά της χώρας αυτής δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι προσβάλλει την ασφάλεια του δικαίου.

87. Προς επικουρία του δικαστή της παραπομπής κρίνω σκόπιμο να προβώ, τέλος, στην ακόλουθη διευκρίνιση. Για την ορθή εκδίκαση των εκκρεμουσών υποθέσεων είναι απαραίτητος ο προσδιορισμός του ακριβούς πεδίου εφαρμογής των εξαιρέσεων από την έκπτωση του ΦΠΑ που είχαν εισαχθεί με το διάταγμα του 1967. Ο αποκλεισμός από τη δυνατότητα έκπτωσης του φόρου αφορούσε μόνο τις δαπάνες κατοικίας, εστιατορίων, τελετών και θεαμάτων που δεν είχαν επαγγελματικό χαρακτήρα, όπως ισχυρίζεται η Ampafrance, ή κάλυπταν συνολικά ορισμένες δαπάνες, ανεξαρτήτως της επαγγελματικής ή όχι φύσεώς τους, όπως φαίνεται να συνάγεται από τη γραμματική ερμηνεία των ενλόγω διατάξεων; Είναι ένα ζήτημα για το οποίο αποκλειστικά αρμόδιος παραμένει βεβαίως ο εθνικός δικαστής.

88. Από την πλευρά μου, αρκούμαι να υπενθυμίσω την προμνησθείσα νομολογία του Δικαστηρίου [64], σύμφωνα με την οποία τα περιθώρια που διαθέτει ένα κράτος μέλος για να διατηρήσει τις εξαιρέσεις από την έκπτωση του ΦΠΑ που εφαρμόζονταν πριν από τη θέση σε ισχύ της έκτης οδηγίας, δυνάμει της ρήτρας standstill του άρθρου 17 αυτής, είναι ιδιαιτέρως ευρέα· μπορούν να περιλαμβάνουν και δαπάνες που παρουσιάζουν αμιγώς επαγγελματικό χαρακτήρα. Με τον τρόπο αυτό κλονίζονται ωστόσο η αρχή της ουδετερότητας του φόρου και η λογική

64 — Βλ., ανωτέρω, σημεία 24 επ. των προτάσεών μου.

που διαπνέει το φορολογικό σύστημα της έκτης οδηγίας. Γεννάται δε η ακόλουθη αντίφαση: ενώ προβλέπεται, καταρχήν, με διατάξεις του κοινοτικού δικαίου, η έκπτωση από τον ΦΠΑ των επαγγελματικών δαπανών των επιχειρήσεων, η σχετική έκπτωση μπορεί όμως να αποκλεισθεί με εθνικές διατάξεις οι οποίες προϋπήρχαν της έκτης οδηγίας. Αλλά η αντίφαση αυτή, η οποία σαφώς δεν συντελεί στην βελτίωση του κοινοτικού και του εθνικού φορολογικού συστήματος, μπορεί να αρθεί μόνο με τη λήψη νομοθετικών μέτρων για το επίμαχο ζήτημα από το Συμβούλιο.

VII — Πρόταση

89. Ενόψει των ανωτέρω προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει ως εξής στα τεθέντα προδικαστικά ερωτήματα:

«Η απόφαση 89/487/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 28ης Ιουλίου 1989, που επιτρέπει στη Γαλλική Δημοκρατία να εφαρμόσει μέτρο παρέκκλισης από το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, η οποία αφορά την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, είναι μη νόμιμη.»