ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)
της 8ης Δεκεμβρίου 2005 *

Στην υπόθεση C-280/04,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, την οποία υπέβαλε το Vestre Landsret (Δανία) με απόφαση της 25ης Ιουνίου 2004, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 29 Ιουνίου 2004, στο πλαίσιο της δίκης

Jyske Finans A/S

κατά

Skatteministeriet

παρισταμένων των:

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S,

* Γλώσσα διαδικασίας: η δανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas, πρόεδρο τμήματος, J. Malenovský (εισηγητή), J.-P. Puissochet, S. von Bahr και U. Lõhmus, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: L.A. Geelhoed
γραμματέας: H. von Holstein, βοηθός γραμματέας,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 7ης Ιουλίου 2005,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Jyske Finans A/S, εκπροσωπούμενη από τον E. Malberg, advokat,

— οι Nordania Finans A/S και BG Factoring A/S, εκπροσωπούμενες από τις H. Severin Hansen και T. K. Kristjansson Plesner, advokater,

— η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Molde, επικουρούμενο από τον P. Biering, advokat,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την Ι. Πουλή και τον Β. Κυριαζόπουλο,

— η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Pietras,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από την L. Ström van Lier και τον T. Fich,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 22ας Σεπτεμβρίου 2005,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 13, μέρος Β, στοιχείο γ', και 26α, μέρος Α, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 94/5/ΕΚ του Συμβουλίου, της 14ης Φεβρουαρίου 1994 (ΕΕ L 60, σ. 16, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο εκδικάσεως διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Jyske Finans A/S (στο εξής: Jyske Finans) και του Skatteministeriet (δανικού υπουργείου φορολογίας) σχετικά με την καταβολή φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) την οποία απαίτησε το Skatteministeriet από την εν λόγω εταιρία για τις εκ μέρους της πράξεις μεταπωλήσεως μεταχειρισμένων οχημάτων.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση

3 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, στις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπό αυτή του την ιδιότητα επιβάλλεται φόρος προστιθεμένης αξίας.

4 Κατά το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, βάση επιβολής του φόρου για τις παραδόσεις αυτές συνιστά οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο.

5 Το άρθρο 13, μέρος Β, της ίδιας οδηγίας ορίζει:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν, ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[...]

γ) [...] τις παραδόσεις αγαθών των οποίων η απόκτηση ή η διάθεση εξαιρείται του δικαιώματος εκπτώσεως δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 6·

[...]»

6 Κατά το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας:

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

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

7 Το άρθρο 26α της έκτης οδηγίας, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 1, παράγραφος 3, της οδηγίας 94/5, καθιερώνει ένα ειδικό καθεστώς ΦΠΑ που εφαρμόζεται στα μεταχειρισμένα αντικείμενα και στα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας. Κατά το άρθρο αυτό, οι παραδόσεις των εν λόγω αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή υπάγονται σε ειδικό καθεστώς φορολογήσεως του περιθωρίου κέρδους, ήτοι της διαφοράς μεταξύ της τιμής πωλήσεως που ορίζει ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής για το αγαθό που παραδίδεται και της τιμής αγοράς.

8 Όπως προκύπτει από την τρίτη και τέταρτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 94/5, το ειδικό αυτό καθεστώς σκοπεί στην αποφυγή της διπλής φορολογήσεως και της νοθεύσεως του ανταγωνισμού μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο.

9 Κατά το άρθρο 26α, μέρος Α, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας, ως υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής ορίζεται «ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος, στα πλαίσια της οικονομικής του δραστηριότητας, αγοράζει ή διαθέτει για τις ανάγκες της επιχείρησής του ή εισάγει, με σκοπό την μεταπώλησή τους, μεταχειρισμένα αντικείμενα [...]».

Η εθνική κανονιστική ρύθμιση

10 Το άρθρο 8, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ (momslov), όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο 375, της 18ης Μαΐου 1994, και τον τροποποιητικό νόμο 1114, της 21ης Δεκεμβρίου 1994 (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), ορίζει:

«Στην έννοια της παραδόσεως εξ επαχθούς αιτίας εμπίπτει και η πώληση στοιχείων του ενεργητικού της επιχειρήσεως στην περίπτωση κατά την οποία ο επιχειρηματίας έχει αποκτήσει, πλήρως ή εν μέρει, δικαίωμα εκπτώσεως, ιδίως κατά την αγορά ή τη δημιουργία στοιχείου του ενεργητικού.»

11 Κατά το άρθρο 13, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ:

«Η παράδοση αγαθών που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικώς για τις ανάγκες επιχειρήσεως η οποία απαλλάσσεται του φόρου κατά την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, ή αγαθών η αγορά ή διάθεση των οποίων εξαιρέθηκε από το δικαίωμα προς έκπτωση, κατ' εφαρμογήν του κεφαλαίου 9, απαλλάσσεται του ΦΠΑ.»

12 Στο ένατο κεφάλαιο του εν λόγω νόμου, το άρθρο 42, παράγραφος 1, σημείο 7, ορίζει ότι οι επιχειρήσεις δεν δύνανται να εκπέσουν τον φόρο επί των εισροών που αφορά «την αγορά και εκμετάλλευση αυτοκινήτων οχημάτων που προορίζονται για τη μεταφορά εννέα, κατά μέγιστο αριθμό, ατόμων, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 4, 6 και 7».

13 Το άρθρο 42, παράγραφος 6, ορίζει τα εξής:

«Οι επιχειρήσεις που εμπορεύονται ή εκμισθώνουν αυτοκίνητα οχήματα ή διατηρούν σχολές οδηγήσεως μπορούν, αντιθέτως προς τα οριζόμενα στην παράγραφο 1, σημείο 7, να εκπίπτουν τον φόρο επί αγορών [...] στις οποίες προβαίνουν στο πλαίσιο ασκήσεως της δραστηριότητας αυτής».

14 Με το κεφάλαιο 17 του νόμου αυτού μεταφέρθηκαν στην εσωτερική έννομη τάξη οι διατάξεις της οδηγίας 94/5 που αφορούν το ειδικό καθεστώς στο οποίο υπάγονται τα μεταχειρισμένα αγαθά.

15 Το άρθρο 69, παράγραφος 1, του κεφαλαίου 17 ορίζει τα εξής:

«Οι επιχειρήσεις που, με σκοπό μεταπωλήσεως, αγοράζουν, μεταξύ άλλων, μεταχειρισμένα αντικείμενα και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, μπορούν, κατά την μεταπώληση, να καταβάλλουν τον φόρο που βαρύνει τα εν λόγω εμπορεύματα κατά τους κανόνες του παρόντος κεφαλαίου.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

16 Η Jyske Finans ασκεί δραστηριότητες χρηματοδοτικής μισθώσεως αυτοκινήτων οχημάτων. Για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής αγοράζει καινούργια και μεταχειρισμένα οχήματα. Η αγορά των μεταχειρισμένων οχημάτων πραγματοποιείται χωρίς να παρέχεται δικαίωμα προς έκπτωση του περιλαμβανόμενου στην τιμή ΦΠΑ, δεδομένου ότι οι πωλητές δεν είχαν, κατά την εθνική νομοθεσία, τη δυνατότητα να δηλώσουν ΦΠΑ επί της τιμής του οχήματος.

17 Κατά το διάστημα από 1ης Ιανουαρίου 1999 έως 31 Μαΐου 2001, η Jyske Finans μεταπώλησε, στο πλαίσιο της χρηματοδοτικής μισθώσεως, 145 οχήματα τα οποία είχαν αγορασθεί μεταχειρισμένα. Τον Μάιο του 2001 οι δανικές φορολογικές αρχές ζήτησαν από την εν λόγω εταιρία να καταβάλει ΦΠΑ ύψους 2 236 413 δανικών κορωνών (ήτοι περί τα 299 500 ευρώ), τον οποίο όφειλε, κατά την άποψη τους, για τις μεταπωλήσεις αυτές.

18 Η Jyske Finans προσέβαλε την απόφαση περί της φορολογικής αυτής οφειλής ενώπιον του Vestre Landsret, υποστηρίζοντας ότι η καταβολή του ως άνω ποσού θα είχε ως συνέπεια τη διπλή επιβολή ΦΠΑ, καθώς η ίδια δεν είχε τη δυνατότητα να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που παραμένει ενσωματωμένος στην τιμή αγοράς των μεταχειρισμένων οχημάτων και δεν έχει δηλωθεί. Η εταιρία υποστήριξε ότι η απόφαση των φορολογικών αρχών δεν έβρισκε έρεισμα στον νόμο περί ΦΠΑ και ότι ήταν αντίθετη προς την έκτη οδηγία. Οι εταιρίες Nordania Finans A/S και BG Factoring A/S άσκησαν παρέμβαση στο πλαίσιο της διαφοράς προς υποστήριξη των αιτημάτων της Jyske Finans.

19 Το Vestre Landsret έκρινε ότι τα ζητήματα που ανέκυπταν στο πλαίσιο της ενώπιόν του διαφοράς ήταν, αφενός, αν η απαίτηση περί καταβολής φόρου ήταν αντίθετη προς το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας και, αφετέρου, αν η Jyske Finans μπορούσε να επικαλεστεί το προβλεπόμενο από το άρθρο 26α της οδηγίας ειδικό καθεστώς φορολογήσεως των πωλήσεων μεταχειρισμένων αγαθών βάσει του περιθωρίου κέρδους. Το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι καθοριστική για την επίλυση της διαφοράς είναι η ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στις δύο αυτές διατάξεις της εν λόγω οδηγίας. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Vestre Landsret αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχουν οι διατάξεις του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο γ' [...], σε συνδυασμό με το άρθρο 2, περίπτωση 1, και του άρθρου 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας την έννοια ότι απαγορεύουν σε κράτος μέλος να διατηρεί μια νομική κατάσταση που υφίσταται βάσει του νόμου του περί ΦΠΑ, κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος έχει ενσωματώσει σε σημαντικό βαθμό επενδυτικά αγαθά στην επιχείρησή του, οφείλει, εν αντιθέσει προς τους μεταπωλητές μεταχειρισμένων οχημάτων και άλλους επιχειρηματίες που

πωλούν μεταχειρισμένα αυτοκίνητα, να καταβάλει ΦΠΑ επί της πωλήσεως των επενδυτικών αυτών αγαθών, ακόμη και όταν το αγαθό αγοράζεται από υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι δεν έχουν δηλώσει τον φόρο επί της τιμής των αγαθών και για τον λόγο αυτό δεν υπήρξε δυνατότητα εκπτώσεως του φόρου κατά την αγορά του αγαθού;

2) Πρέπει το άρθρο 26α, μέρος Α, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας [...] να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ο όρος «υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής» αφορά αποκλειστικώς τα άτομα των οποίων η κύρια επαγγελματική δραστηριότητα συνίσταται στην αγορά και πώληση μεταχειρισμένων οχημάτων, όταν τα εν λόγω μεταχειρισμένα αγαθά αγοράζονται με —αποκλειστικό ή κύριο— σκοπό της αγοράς την επίτευξη κέρδους κατά τη μεταπώληση, ή στην έννοια αυτή εμπίπτουν και άτομα που, μετά το τέλος της εκμισθώσεως, προβαίνουν κατά κανόνα σε μεταπώληση των αγαθών αυτών, μεταπώληση που συνιστά δευτερεύον στοιχείο της όλης οικονομικής τους δραστηριότητας, η οποία εστιάζεται στη χρηματοδοτική μίσθωση υπό τις προπεριγραφείσες περιστάσεις;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

20 Με το πρώτο του ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν οι διατάξεις του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ που προβλέπεται για τις παραδόσεις αγαθών η αγορά των οποίων εξαιρέθηκε από το δικαίωμα εκπτώσεως, κατά το άρθρο 17, παράγραφος 6, της εν λόγω οδηγίας, αποκλείει εθνική κανονιστική ρύθμιση προβλέπουσα υπαγωγή στον ΦΠΑ πράξεων που συνίστανται σε μεταπώληση εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο, αφού προηγουμένως τα διέθεσε στην εκμετάλλευσή του, αγαθών ως προς τα οποία δεν υπήρχε δικαίωμα εκπτώσεως επειδή αγοράστηκαν από υποκειμένους στον φόρο που δεν είχαν δυνατότητα δηλώσεως ΦΠΑ.

21 Επιβάλλεται εκ προοιμίου η υπόμνηση ότι οι διατάξεις περί καθορισμού των απαλλαγών του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς, δεδομένου ότι οι απαλλαγές αυτές αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή σύμφωνα με την οποία, κατά το άρθρο 2 της εν λόγω οδηγίας, ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπό αυτή του την ιδιότητα (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 20ής Νοεμβρίου 2003, C-8/01, Taksatorringen, Συλλογή 2003, σ. I-13711, σκέψη 36, και της 3ης Μαρτίου 2005, C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Συλλογή 2005, σ. I-1527, σκέψη 29).

22 Πρέπει, ομοίως, να υπομνησθεί ότι, κατά το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να διατηρήσουν τη νομοθεσία τους σχετικά με την εξαίρεση από το δικαίωμα προς έκπτωση η οποία ίσχυε κατά την ημερομηνία ενάρξεως ισχύος της έκτης οδηγίας, έως ότου το Συμβούλιο θεσπίσει τις προβλεπόμενες από το άρθρο αυτό διατάξεις (βλ. απόφαση της 14ης Ιουνίου 2001, C-345/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2001, σ. I-4493, σκέψη 19).

23 Δεδομένου όμως ότι το Συμβούλιο δεν έχει υιοθετήσει καμία από τις προτάσεις που του υπέβαλε η Επιτροπή δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 6, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρήσουν την ισχύουσα νομοθεσία τους σχετικά με την εξαίρεση από το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, έως ότου ο κοινοτικός νομοθέτης θεσπίσει κοινοτικό καθεστώς εξαιρέσεων και πραγματώσει κατά τον τρόπο αυτό τη σταδιακή εναρμόνιση των εθνικών νομοθεσιών στον τομέα του ΦΠΑ (προμνημονευθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 20). Το κοινοτικό δίκαιο δεν περιλαμβάνει, επομένως, επί του παρόντος καμία διάταξη η οποία να ορίζει τις δαπάνες που εξαιρούνται από το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ.

24 Συνεπώς, η απαλλαγή του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας δεν αφορά παρά εκείνες μόνο τις παραδόσεις αγαθών η αγορά των οποίων εξαιρέθηκε, δυνάμει διατάξεων της εθνικής νομοθεσίας, από το δικαίωμα εκπτώσεως. Καμία άλλη ερμηνεία του άρθρου αυτού δεν θα καθιστούσε δυνατή την αποτροπή του ενδεχομένου διπλής φορολογήσεως όσων υποκειμένων στον φόρο δεν έχουν τη δυνατότητα να επικαλεστούν αυτήν ακριβώς την εξαίρεση από το δικαίωμα προς έκπτωση.

25 Εφόσον μια εθνική νομοθεσία, όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, προβλέπει ότι οι επιχειρήσεις που ασκούν δραστηριότητες εκμισθώσεως αυτοκινήτων οχημάτων μπορούν να εκπίπτουν τον φόρο επί των αγορών στις οποίες προβαίνουν στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής, συνάγεται ότι η αγορά οχήματος εκ μέρους επιχειρήσεως τέτοιας φύσεως δεν εξαιρείται, κατά την έννοια του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, από το δικαίωμα εκπτώσεως σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 6, της εν λόγω οδηγίας. Επομένως, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η μεταπώληση του οχήματος αυτού περιλαμβάνεται μεταξύ των παραδόσεων για τις οποίες χορηγείται η προβλεπόμενη από το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο γ', απαλλαγή. Το γεγονός ότι κατά την αγορά αυτή δεν παρασχέθηκε δικαίωμα εκπτώσεως για τον λόγο ότι, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι πωλητές από τους οποίους αγοράσθηκαν τα οχήματα αυτά δεν είχαν τη δυνατότητα, κατά την εθνική νομοθεσία, να εκπέσουν τον φόρο επί των εισροών που αφορά την εκ μέρους τους αγορά οχημάτων και, ως εκ τούτου, δεν δήλωσαν ΦΠΑ επί των εκροών δεν ασκεί επιρροή στον χαρακτηρισμό της αγοράς αυτής για την εφαρμογή του άρθρου 13.

26 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι διατάξεις του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν αποκλείουν εθνική νομοθετική ρύθμιση προβλέπουσα υπαγωγή στον ΦΠΑ πράξεων που συνίστανται στην εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο μεταπώληση, αφού προηγουμένως τα διέθεσε στην εκμετάλλευσή του, αγαθών η αγορά των οποίων δεν εξαιρέθηκε από το δικαίωμα εκπτώσεως κατά το άρθρο 17, παράγραφος 6, της εν λόγω οδηγίας, ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία κατά την αγορά αυτών των αγαθών δεν παρασχέθηκε δικαίωμα εκπτώσεως επειδή οι υποκείμενοι στον φόρο πωλητές δεν είχαν δυνατότητα δηλώσεως ΦΠΑ.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

27 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν ο υποκείμενος στον φόρο που, κατά τη συνήθη άσκηση των δραστηριοτήτων του, μεταπωλεί οχήματα τα οποία αγόρασε μεταχειρισμένα με σκοπό να τα διαθέσει για την άσκηση της δραστηριότητας χρηματοδοτικής μισθώσεως μπορεί να θεωρηθεί «υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής» κατά την έννοια του άρθρου 26α της έκτης οδηγίας.

28 Το άρθρο αυτό, το οποίο προστέθηκε με την οδηγία 94/5, καθιερώνει ένα ειδικό καθεστώς φορολογήσεως του περιθωρίου κέρδους που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής κατά την παράδοση μεταχειρισμένων αντικειμένων και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας.

29 Πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά τις διατάξεις του άρθρου 26α, μέρος Α, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας, ως υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής ορίζεται ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος, στο πλαίσιο της οικονομικής του δραστηριότητας, αγοράζει ή διαθέτει για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του ή εισάγει, με σκοπό τη μεταπώλησή τους, μεταχειρισμένα αντικείμενα και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας.

30 Σε πολλές γλώσσες, συμπεριλαμβανομένης της αγγλικής, η διατύπωση του κειμένου της οδηγίας δίδει την εντύπωση ότι η φράση «με σκοπό τη μεταπώλησή τους» αφορά αποκλειστικά το αμέσως προηγούμενο ρήμα «εισάγει». Θα μπορούσε, ως εκ τούτου, να γίνει δεκτό ότι, για τις πράξεις αγοράς, τις μόνες πράξεις τις οποίες αφορά η διαφορά της υποθέσεως της κύριας δίκης, το κείμενο της έκτης οδηγίας δεν ορίζει ότι, προκειμένου να εμπίπτει στην έννοια του υποκειμένου στον φόρο μεταπωλητή, ο ενδιαφερόμενος πρέπει να έχει, κατά τον χρόνο αγοράς του μεταχειρισμένου αγαθού, σκοπό να το μεταπωλήσει. Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν συντρέχει κανένας λόγος να αποκλεισθεί από το περιεχόμενο της έννοιας αυτής επιχείρηση χρηματοδοτικής μισθώσεως η οποία, όπως η Jyske Finans, αγοράζει, στο πλαίσιο της οικονομικής της δραστηριότητας, μεταχειρισμένα αγαθά.

31 Συναφώς, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι, κατά πάγια νομολογία, οι κοινοτικές διατάξεις πρέπει να ερμηνεύονται και να εφαρμόζονται κατά τρόπο ομοιόμορφο, λαμβανομένων υπόψη των διατυπώσεών τους σε όλες τις γλώσσες της Κοινότητας (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 5ης Δεκεμβρίου 1967, 19/67, Van der Vecht, Συλλογή τόμος 1965-1968, σ. 617· της 17ης Ιουλίου 1997, C-219/95 P, Ferriere Nord κατά Επιτροπής, Συλλογή 1997, σ. I-4411, σκέψη 15, και της 29ης Απριλίου 2004, C-371/02, Björnekulla Fruktindustrier, Συλλογή 2004, σ. I-5791, σκέψη 16). Σε περίπτωση διαφοράς μεταξύ των διατυπώσεων μιας διατάξεως του κοινοτικού δικαίου στις διάφορες γλώσσες, η διάταξη πρέπει να ερμηνεύεται σε συνάρτηση με τη γενική οικονομία και τον σκοπό της κανονιστικής ρυθμίσεως στην οποία εντάσσεται (αποφάσεις της 9ης Μαρτίου 2000, C-437/97, EKW και Wein & Co, Συλλογή 2000, σ. I-1157, σκέψη 42, και της 1ης Απριλίου 2004, C-1/02, Borgmann, Συλλογή 2004, σ. I-3219, σκέψη 25).

32 Από τη δεύτερη, τρίτη και πέμπτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 94/5 προκύπτει ότι πρόθεση του κοινοτικού νομοθέτη ήταν να εναρμονίσει έως κάποιο βαθμό τα πολύ διαφορετικά μεταξύ τους καθεστώτα που ίσχυαν κατά τον χρόνο εκείνο στα κράτη μέλη στον τομέα της φορολογήσεως μεταχειρισμένων αντικειμένων και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, προκειμένου να αποφεύγεται η διπλή φορολόγηση και η νόθευση του ανταγωνισμού, τόσο στο εσωτερικό των κρατών μελών όσο και στις μεταξύ τους σχέσεις. Υπό τις συνθήκες αυτές, μια ερμηνεία η οποία θα συνέδεε τη φράση «με σκοπό τη μεταπώλησή τους» αποκλειστικά με τις πράξεις εισαγωγής θα ήταν αντίθετη προς τον γενικό σκοπό του κοινοτικού νομοθέτη, ήτοι την καθιέρωση ενιαίου καθεστώτος στον τομέα των μεταχειρισμένων αντικειμένων και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας. Συνεπώς, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η εν λόγω φράση αναφέρεται ομοίως στις πράξεις αγοράς ή διαθέσεως για τις ανάγκες της επιχειρήσεως.

33 Επομένως, το ζήτημα που πρέπει να εξετασθεί είναι αν η οριζόμενη από την έκτη οδηγία έννοια του υποκειμένου στον φόρο μεταπωλητή που αγοράζει μεταχειρισμένα αγαθά «με σκοπό τη μεταπώλησή τους» αφορά αποκλειστικά τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος, μετά την αγορά, διενεργεί πράξεις τεχνικής κατά βάση φύσεως για την προετοιμασία των οχημάτων, προκειμένου να προβεί απευθείας και άμεσα στην μεταπώλησή τους, ή αν στην έννοια αυτή εμπίπτει και ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος, πριν προβεί στη μεταπώληση, ασκεί δραστηριότητα εκμισθώσεως οχημάτων. Μια τέτοια δραστηριότητα εκμισθώσεως είναι, ως προς τον σκοπό της, ανεξάρτητη από την πράξη μεταπωλήσεως, η οποία ενδέχεται να επέλθει μόνο μετά την πάροδο μεγάλου χρονικού διαστήματος ή να μην επέλθει ποτέ, λαμβανομένων υπόψη των απρόβλεπτων καταστάσεων που συνδέονται με την εκμίσθωση οχημάτων, όπως η φθορά ή η καταστροφή. Επομένως, σημασία εν προκειμένω έχει να εξακριβωθεί αν ο ορισμός του υποκειμένου στον φόρο μεταπωλητή καλύπτει και κατάσταση, όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, στην οποία η μεταπώληση δεν αποτελεί, κατά τον χρόνο της αγοράς του μεταχειρισμένου αντικειμένου, τον κύριο σκοπό του υποκειμένου στον φόρο αλλά ένα δευτερεύοντα σε σχέση με την εκμίσθωση σκοπό.

34 Επιβάλλεται η υπόμνηση ότι, για τον προσδιορισμό του περιεχομένου μιας διατάξεως του κοινοτικού δικαίου, πρέπει να συνεκτιμώνται το γράμμα της, το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και οι σκοποί της (αποφάσεις της 15ης Οκτωβρίου 1992, C-162/91, Tenuta il Bosco, Συλλογή 1992, σ. I-5279, σκέψη 11, της 16ης Ιανουαρίου 2003, C-315/00, Maierhofer, Συλλογή 2003, σ. I-563, σκέψη 27, και της 15ης Ιουλίου 2004, C-321/02, Harbs, Συλλογή 2004, σ. I-7101, σκέψη 28).

35 Είναι αληθές ότι το καθεστώς φορολογήσεως του περιθωρίου κέρδους που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής κατά την παράδοση μεταχειρισμένων αντικειμένων και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας αποτελεί ειδικό καθεστώς ΦΠΑ, το οποίο εισάγει παρεκκλίσεις από το γενικό καθεστώς της έκτης οδηγίας και, όπως τα λοιπά ειδικά καθεστώτα των άρθρων 24, 25 και 26 της εν λόγω οδηγίας, πρέπει να εφαρμόζεται μόνο κατά το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού του μέτρο (βλ., αντιστοίχως, για την εφαρμογή του καθεστώτος του άρθρου 26 και του καθεστώτος του άρθρου 25, αποφάσεις της 22ας Οκτωβρίου 1998, C-308/96 και C-94/97, Madgett και Baldwin, Συλλογή 1998, σ. I-6229, σκέψη 34, και προμνημονευθείσα απόφαση Harbs, σκέψη 27).

36 Η ερμηνεία του άρθρου 26α της έκτης οδηγίας πρέπει, πάντως, να συνάδει με τους σκοπούς που επιδιώκει το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού και να ανταποκρίνεται στις επιταγές της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας που είναι σύμφυτη με το κοινό σύστημα ΦΠΑ.

37 Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι η τρίτη και πέμπτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 94/5 εκφράζουν την πρόθεση του κοινοτικού νομοθέτη για αποφυγή της διπλής φορολογήσεως και της νοθεύσεως του ανταγωνισμού (βλ. απόφαση της 1ης Απριλίου 2004, C-320/02, Stenholmen, Συλλογή 2004, σ. I-3509, σκέψη 25).

38 Η φορολόγηση, όμως, επί της συνολικής τιμής πωλήσεως, της παραδόσεως, από επιχείρηση χρηματοδοτικής μισθώσεως, οχήματος που αγοράσθηκε μεταχειρισμένο, οσάκις, κατά την αγορά, η επιχείρηση αυτή δεν είχε δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ, ο οποίος εξακολουθεί να ενσωματώνεται στην τιμή αγοράς, ενέχει τον κίνδυνο διπλής φορολογήσεως.

39 Εξάλλου, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας επί της οποίας εδράζεται το κοινό σύστημα ΦΠΑ που καθιερώνει η έκτη οδηγία απαγορεύει τη διαφορετική μεταχείριση, όσον αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ, επιχειρηματιών που διενεργούν τις ίδιες πράξεις (βλ. απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2004, C-382/02, Cimber Air, Συλλογή 2004, σ. I-8379, σκέψεις 23 και 24).

40 Η φορολόγηση της παραδόσεως στην οποία προβαίνουν οι επιχειρήσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως επί της συνολικής τιμής πωλήσεως θα συνεπαγόταν νόθευση του ανταγωνισμού στην αγορά των πωλήσεων μεταχειρισμένων οχημάτων εις βάρος των επιχειρήσεων αυτών και θα ευνοούσε, αντιθέτως, τις επιχειρήσεις εμπορίας μεταχειρισμένων οχημάτων που υπάγονται στο καθεστώς φορολογήσεως του περιθωρίου κέρδους. Πράγματι, προκειμένου να ανταποκρίνεται στη δικαιολογημένη προσδοκία των αγοραστών να καταβάλλουν το ίδιο τίμημα για οχήματα ανάλογης ποιότητας, είτε αυτά πωλούνται από επιχείρηση εμπορίας μεταχειρισμένων οχημάτων είτε από επιχείρηση χρηματοδοτικής μισθώσεως, η επιχείρηση αυτή δεν θα μπορεί, ευλόγως, να μετακυλίει στην τιμή αυτή το ποσό του ΦΠΑ που οφείλει, με αποτέλεσμα να επέρχεται αντίστοιχη μείωση του περιθωρίου κέρδους της.

41 Η εφαρμογή, επομένως του καθεστώτος του άρθρου 26α της έκτης οδηγίας στις επιχειρήσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως που ασκούν δραστηριότητες υπό τις συνθήκες αυτές καθιστά δυνατή την επίτευξη του σκοπού που ο κοινοτικός νομοθέτης έθεσε με την καθιέρωση αυτού του καθεστώτος, ήτοι της αποφυγής της διπλής φορολογήσεως και της νοθεύσεως του ανταγωνισμού στο πεδίο των μεταχειρισμένων εμπορευμάτων.

42 Υπό τις συνθήκες αυτές και λαμβανομένων υπόψη των σκοπών του, το άρθρο 26α της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν αποκλείει από την κατηγορία των υποκειμένων στον φόρο μεταπωλητών την επιχείρηση χρηματοδοτικής μισθώσεως οχημάτων που αγοράσθηκαν μεταχειρισμένα, εφόσον η μεταπώληση εντάσσεται στις συνήθεις δραστηριότητές της και η αγορά πραγματοποιείται ακριβώς με σκοπό την μεταπώληση, ακόμη και αν η δραστηριότητα της μεταπωλήσεως είναι δευτερεύουσα σε σχέση με την εκμίσθωση.

43 Πρέπει, επίσης, να επισημανθεί ότι, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή επισήμανε ότι τα κράτη μέλη δεν είχαν δεχθεί την πρόταση που τους έγινε στο πλαίσιο σχεδίου «έβδομης οδηγίας» περί καθιερώσεως κοινού συστήματος φορολογήσεως για τις παραδόσεις μεταχειρισμένων αντικειμένων, το οποίο προέβλεπε, ομοίως προς αποφυγή της διπλής φορολογήσεως, ανασύσταση του ΦΠΑ επί του μεταχειρισμένου αντικειμένου προ της τελικής του μεταπωλήσεως, προκειμένου να καθίσταται ταυτοχρόνως δυνατή η έκπτωση αυτού του ΦΠΑ και η

φορολόγηση επί της συνολικής τιμής πωλήσεως. Ομοίως, ακόμη και αν υποτεθεί ότι, de lege ferenda, το εν λόγω ή κάποιο άλλο σύστημα εξασφαλίζει σε μεγαλύτερο βαθμό την είσπραξη του ΦΠΑ επί τέτοιων παραδόσεων, δεν θα μπορούσε να αντιταχθεί στην ερμηνεία που επιβάλλει στο Δικαστήριο το άρθρο 26α της έκτης οδηγίας, το οποίο συνιστά τον μόνο εφαρμοστέο εν προκειμένω κανόνα του κοινοτικού δικαίου.

44 Κατόπιν των ανωτέρω, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 26α, μέρος Α, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι επιχείρηση η οποία, κατά τη συνήθη άσκηση των δραστηριοτήτων της, μεταπωλεί οχήματα που αγόρασε μεταχειρισμένα με σκοπό να τα διαθέσει για την άσκηση της δραστηριότητας χρηματοδοτικής μισθώσεως και για την οποία η μεταπώληση δεν αποτελεί, κατά τον χρόνο της αγοράς του μεταχειρισμένου αντικειμένου, τον κύριο σκοπό, αλλά ένα δευτερεύοντα σε σχέση με την εκμίσθωση σκοπό, μπορεί να θεωρηθεί «υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής» κατά την έννοια αυτής της διατάξεως.

Επί των δικαστικών εξόδων

45 Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει, ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης, τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σε αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Οι διατάξεις του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως

των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 94/5/ΕΚ του Συμβουλίου, της 14ης Φεβρουαρίου 1994, πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν αποκλείουν εθνική νομοθετική ρύθμιση προβλέπουσα υπαγωγή στον φόρο προστιθεμένης αξίας πράξεων που συνίστανται στην εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο μεταπώληση, αφού προηγουμένως τα διέθεσε στην εκμετάλλευσή του, αγαθών η αγορά των οποίων δεν εξαιρέθηκε από το δικαίωμα εκπτώσεως κατά το άρθρο 17, παράγραφος 6, της οδηγίας 77/388, όπως έχει τροποποιηθεί, ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία κατά την αγορά αυτών των αγαθών δεν παρασχέθηκε δικαίωμα εκπτώσεως επειδή οι υποκείμενοι στον φόρο πωλητές δεν είχαν δυνατότητα δηλώσεως φόρου προστιθεμένης αξίας.

2) **Το άρθρο 26α, μέρος Α, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 94/5, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι επιχείρηση η οποία, κατά τη συνήθη άσκηση των δραστηριοτήτων της, μεταπωλεί οχήματα που αγόρασε μεταχειρισμένα με σκοπό να τα διαθέσει για την άσκηση της δραστηριότητας χρηματοδοτικής μισθώσεως και για την οποία η μεταπώληση δεν αποτελεί, κατά τον χρόνο της αγοράς του μεταχειρισμένου αντικειμένου, τον κύριο σκοπό, αλλά ένα δευτερεύοντα σε σχέση με την εκμίσθωση σκοπό, μπορεί να θεωρηθεί «υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής» κατά την έννοια αυτής της διατάξεως.**

(υπογραφές)