

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
L.A. GEELHOED

της 4ης Οκτωβρίου 2001¹

I — Εισαγωγή

II — Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική ρύθμιση

1. Το αυστριακό Verwaltungsgerichtshof υπέβαλε στο Δικαστήριο δύο προδικαστικά ερωτήματα σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, και παράγραφος 7, της έκτης οδηγίας 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 βάση² (στο εξής: οδηγία). Τα δύο αυτά ερωτήματα αφορούν ειδικότερα τη νομιμότητα ενός αυστριακού φορολογικού μέτρου που θεσπίστηκε το 1996, δηλαδή μετά από ένα έτος και πλέον από την προσχώρηση της Αυστρίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Το φορολογικό αυτό μέτρο αποκλείει ορισμένες κατηγορίες μικρών λεωφορείων (minibus) από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ.

2. Η οδηγία έχει μεταξύ άλλων ως σκοπό, στο πλαίσιο ενός εναρμονισμένου συστήματος φόρου κύκλου εργασιών που καθιερώνει τον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), να εναρμονίσει το σύστημα των εκπτώσεων κατά το μέτρο που έχει επίπτωση στο πραγματικό επίπεδο της εισπράξεως³.

Το άρθρο 17, παράγραφος 2, της οδηγίας ορίζει συναφώς:

«Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ολλανδική.

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

3 — Βλ. αιτιολογικές σκέψεις της οδηγίας.

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 προστιθεμένης αξίας για αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο.
- β) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για εισαχθέντα αγαθά.
- γ) τον φόρο προστιθεμένης αξίας, ο οποίος οφείλεται κατά το άρθρο 5, παράγραφος 7, περίπτωση α', και το άρθρο 6, παράγραφος 3».

3. Το άρθρο 17, παράγραφος 6, της οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«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. Οποσδήποτε 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 έναρξεως ισχύος της παρούσης οδηγίας».

4. Μέχρι στιγμής δεν έχει θεσπιστεί κανένας κοινοτικός κανόνας κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 6, καιτοι η προθεσμία που προβλέπει η διάταξη αυτή έληξε προ πολλού. Πράγματι, η οδηγία, σύμφωνα με το άρθρο 1, τέθηκε σε ισχύ στα κράτη μέλη το αργότερο την 1η Ιανουαρίου 1978.

Όσον αφορά την Αυστρία, η οδηγία άρχισε να ισχύει την 1η Ιανουαρίου 1995, δηλαδή την ημερομηνία προσχωρήσεως αυτού του κράτους μέλους στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

5. Το άρθρο 17, παράγραφος 7, της οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Με την επιφύλαξη της προβλεπομένης στο άρθρο 29 διαβουλεύσεως, κάθε κράτος μέλος έχει την ευχέρεια, για λόγους συγκυρίας, να αποκλείσει εν όλω ή εν μέρει από το καθεστώς των εκπτώσεων τα αγαθά επενδύσεως ή ορισμένα εξ αυτών, ή άλλα αγαθά. Προς τον σκοπό της διατήρησεως ταυτοσημων όρων ανταγωνισμού, τα κράτη μέλη δύνανται, αντί να αρνούνται την έκπτωση, να φορολογούν τα αγαθά, τα οποία κατεσκευάσθησαν από τον ίδιο τον υποκείμενο

στον φόρο ή τα οποία αυτός αγόρασε στο εσωτερικό της χώρας ή εισήγαγε, κατά τρόπον ώστε η φορολόγηση αυτή να μην υπερβαίνει το ποσό του φόρου προστιθεμένης αξίας με το οποίο θα επεβαρύνετο η απόκτηση παρομοίων αγαθών».

6. Οι περί διαβουλεύσεως κανόνες στους οποίους αναφέρεται το άρθρο 17, παράγραφος 7, περιέχονται στο άρθρο 29 της οδηγίας και είναι οι ακόλουθοι:

«1. Συνιστάται Συμβουλευτική Επιτροπή Φόρου Προστιθεμένης Αξίας, η οποία καλείται στο εξής “επιτροπή”.

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

Η επιτροπή προεδρεύεται από αντιπρόσωπο της Επιτροπής.

Η γραμματεία της επιτροπής εξασφαλίζεται από τις υπηρεσίες της Επιτροπής.

3. Η επιτροπή καταρτίζει τον κανονισμό της.

4. Εκτός από τα σημεία που αποτελούν αντισταθμιστικό διαβουλεύσεων δυνάμει της παρούσης οδηγίας, η επιτροπή εξετάζει τα ζητήματα που της υποβάλλει ο πρόεδρος της, είτε με δική του πρωτοβουλία είτε κατόπιν αιτήσεως του αντιπροσώπου κράτους μέλους, σχετικά με την εφαρμογή των κοινοτικών διατάξεων περί φόρου προστιθεμένης αξίας».

Η εθνική ρύθμιση

7. Ο νόμος Umsatzsteuergesetz 1994⁴ (νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών) (στο εξής: UstG 1994) τέθηκε σε ισχύ, στην Αυστρία, την 1η Ιανουαρίου 1995, δηλαδή την ημερομηνία προσχωρήσεως της χώρας αυτής στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Το άρθρο 12 του νόμου αυτού ορίζει τα ποσά που μπορεί να εκπέσει από το ΦΠΑ ο επιχειρηματίας. Ειδικότερα, το άρθρο 2, παράγραφος 2, σημείο b, ορίζει ότι οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών δεν εκπίπτουν αν συνδέονται με την αγορά, τη μίσθωση ή τη χρησιμοποίηση επιβατηγών αυτοκινήτων, μικτής χρήσεως αυτοκινήτων ή μοτοσυκλετών. Υπάρχουν μερικές εξαιρέσεις από αυτές τις περιπτώσεις αποκλεισμού του δικαιώματος εκπτώσεως, οι οποίες όμως δεν αφορούν την προκειμένη υπόθεση.

8. Το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 2, του UstG 1994 περιέλαβε αυτούσια για μια διάταξη του Umsatzsteuergesetz 1972, όπως τροποποιήθηκε με τον δεύτερο τροποποι-

4 – BGBl. 663/1994.

ητικό νόμο του 1977, που τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 1978. Οι επίδικες διατάξεις εφαρμόστηκαν σύμφωνα με την εγκύκλιο του Bundesminister für Finanzen (στο εξής: υπουργός) της 18ης Νοεμβρίου 1987⁵. Η εγκύκλιος αυτή που απευθύνεται στην εφορία ορίζει τα ακόλουθα:

«Τα μικρά λεωφορεία δεν εμπίπτουν, κατά τη νομολογία του Verwaltungsgerichtshof, στις ισχύουσες για επιβατικά και μικτής χρήσεως αυτοκίνητα οχήματα περιοριστικές φορολογικές διατάξεις. Επομένως, για τα μικρά λεωφορεία υφίσταται, κατ' αρχήν, η δυνατότητα εκπτώσεως του φόρου και εφαρμογής των ευεργετικών διατάξεων περί επενδύσεων.

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

9. Το άρθρο 44, σημείο 4, του Struktur- anpassungsgesetz 1996⁶ πρόσθεσε το ακόλουθο εδάφιο στο άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο b του UStG 1994: «Ο υπουργός μπορεί με κανονιστική απόφαση να προσδιορίσει τις έννοιες του επιβατικού και του μικρού φορτηγού αυτοκινήτου. Η απόφαση αυτή μπορεί να ισχύσει από 15 Φεβρουαρίου 1996». Κατ' εφαρμογή αυτής της διάταξης ο υπουργός εξέδωσε την απόφαση της 20ής Ιουνίου 1996⁷ (στο εξής: απόφαση) που ορίζει σχετικά με το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο b, του UStG 1994, ότι τα φορτηγά και τα μικρά λεωφορεία δεν κατατάσσονται στα επιβατικά αυτοκίνητα και στα μικτής χρήσεως.

10. Κατά το άρθρο 10 της απόφασης αυτής:

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

1. Από απόψεως δικαίου της οδικής κυκλοφορίας, το όχημα έχει την άδεια μεταφοράς τουλάχιστον εννέα προσώπων (συμπεριλαμβανομένου του οδηγού

6 – Νόμος της 30ής Απριλίου 1996, BGBl. 201/1996.

7 – BGBl. 273/1996. Η απόφαση τέθηκε σε ισχύ αναδρομικά από 15 Φεβρουαρίου 1996.

5 – Εγκύκλιος Z 09 12024-IV/9/87, Amtsblatt der Finanzverwaltung, AOF 1987/330.

του οχήματος) και περιέχει επιπρόσθετως χώρο αποσκευών στο εσωτερικό του οχήματος. Η πρώτη σειρά καθισμάτων είναι ήδη από κατασκευής εξοπλισμένη με τρεις σταθερές θέσεις.

2. Το όχημα μπορεί, από απόψεως δικαίου της οδικής κυκλοφορίας, να μεταφέρει τουλάχιστον επτά πρόσωπα (συμπεριλαμβανομένου του οδηγού του οχήματος) και έχει ήδη από κατασκευής πίσω από την τρίτη σειρά καθισμάτων στο οπίσθιο τμήμα χώρο που προορίζεται για φόρτωση μήκους τουλάχιστον 500 χιλιοστών. Το μήκος αυτό πρέπει να εξασφαλίζεται κατά μέσο όρο από το έδαφος του χώρου αποθηκείσεως μέχρι ύψους 500 χιλιοστών πάνω από το έδαφος του χώρου αυτού».

11. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση της πρότασης της κυβέρνησης, ο *Struktur-
anpassungsgesetz 1996* εντάσσεται σ' ένα πρόγραμμα σταθεροποίησης που κατάρτισε η ομοσπονδιακή κυβέρνηση ενόψει μειώσεως του ελλείμματος του προϋπολογισμού και απορροφήσεως του δημοσίου χρέους⁸.

12. Η διάταξη περί παραπομπής του *Verwaltungsgerichtshof* σημειώνει τα ακόλουθα σε σχέση με το εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο.

13. Από την 1η Ιανουαρίου 1978, δηλαδή πριν από την προσχώρηση της Αυστρίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, το αυστριακό φορολογικό δίκαιο αποκλείει κατ' αρχήν κάθε έκπτωση του ΦΠΑ που συνδέεται με την αγορά, τη μίσθωση ή τη χρήση οχημάτων επιβατικών, μικτής χρήσεως ή μοτοσυκλετών, χωρίς να διευκρινίζει την έννοια των όρων αυτών. Μέχρι το 1987, δεν όριζε τα χαρακτηριστικά των φορτηγών και των μικρών λεωφορείων για τα οποία μπορούσε να εκπέσει ο ΦΠΑ.

14. Τα χαρακτηριστικά αυτά προσδιορίστηκαν με την υπουργική απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 1987 (που δεν είναι δεσμευτική). Αν ένα αυτοκίνητο όχημα είχε τα χαρακτηριστικά που καθόριζε η απόφαση αυτή και εχρησιμοποιείτο κυρίως για επαγγελματικό σκοπό, η πάγια πρακτική της εφορίας ήταν να επιτρέπει την έκπτωση του ΦΠΑ. Έτσι τα επίδικα αυτοκίνητα των τύπων Pontiac TransPort και Fiat Ulysee αντιμετώπιζονταν στην πράξη ως «μικρά λεωφορεία» και ο ΦΠΑ μπορούσε να εκπέσει.

15. Με την υπουργική απόφαση του 1996 τα χαρακτηριστικά του «μικρού λεωφορείου» περιορίστηκαν σε σχέση με τη διοικητική πρακτική που επικρατούσε μέχρι τότε σύμφωνα με την απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 1987. Όπως προκύπτει εν προκειμένω, τα οχήματα του τύπου Pontiac TransPort και Fiat Ulysee δεν ανταποκρίνονται στα νέα κριτήρια.

⁸ – Erläuterungen zur Regierungsvorlage, GP XX RV 72, σ. 196.

16. Εξάλλου, το Verwaltungsgerichtshof ουδέποτε κλήθηκε, ούτε πριν ούτε μετά το 1997 να αποφανθεί ως προς το ζήτημα αν ένα όχημα τύπου Pontiac TransSport ή Fiat Ulysee κατατάσσεται στα επιβατικά αυτοκίνητα ή στα μικτής χρήσεως ή αν πρέπει να θεωρηθεί ως μικρό λεωφορείο.

III — Τα πραγματικά περιστατικά και η διαδικασία

Η προηγηθείσα διοικητική διαδικασία

17. Η παρούσα διαδικασία προέρχεται από δύο προσφυγές που εκκρεμούν ενώπιον του Verwaltungsgerichtshof. Πρόκειται αφενός για την προσφυγή της Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH (στο εξής: Metropol) κατά της υπηρεσίας Finanzlandesdirektion für Steiermark και αφετέρου για την προσφυγή του Michael Stadler κατά της Finanzlandesdirektion für Vorarlberg. Με τις δηλώσεις της περί φόρου κύκλου εργασιών για τα έτη 1996 και 1997, η Metropol ζήτησε να εκπέσει τον ΦΠΑ τον σχετικό με την εκμετάλλευση αυτοκινήτου οχήματος τύπου Pontiac TransSport. Με τη δήλωσή του περί φόρου κύκλου εργασιών για το έτος 1996, ο Michael Stadler ζήτησε να εκπέσει τον ΦΠΑ για τη χρήση αυτοκινήτου οχήματος τύπου Fiat Ulysee. Και στις δύο περιπτώσεις πρόκειται για οχήματα που μεταφέρουν επτά άτομα κατ' ανώτατο όριο μαζί με τον οδηγό.

Έχουν τρεις σειρές καθισμάτων κι ένα μικρό χώρο για αποσκευές στο πίσω μέρος.

18. Η εφορία αρνήθηκε τις ζητηθείσες εκπτώσεις και υποστήριξε την άποψή της, παρά τις ενστάσεις που υποβλήθηκαν κατά της αρχικής απόφασης. Οι ενδιαφερόμενοι αποφάσισαν τότε να προσφύγουν στο Verwaltungsgerichtshof, υποστηρίζοντας ότι το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ για την εκμετάλλευση των δύο αυτών οχημάτων απορρέει από το κοινοτικό δίκαιο και συγκεκριμένα από το άρθρο 17, παράγραφος 6 και 7, της οδηγίας.

19. Με την ένσταση που υπέβαλε κατά της πράξεως επιβολής φορολογίας η Metropol υποστήριξε ότι σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας, η Αυστρία μπορούσε να διατηρήσει μόνο τις εξαιρέσεις από το σύστημα εκπτώσεως του ΦΠΑ που ίσχυαν ήδη την 1η Ιανουαρίου 1995, δηλαδή όταν προσχώρησε στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Κατ' αυτή την ημερομηνία όμως, υπήρχε δικαίωμα εκπτώσεως για όλα τα μικρά λεωφορεία. Η απόφαση απέκλεισε ορισμένες κατηγορίες μικρών λεωφορείων από τη δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ. Η Metropol ισχυρίζεται ότι ο αποκλεισμός δεν μπορούσε να έχει έρεισμα στο άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ούτε στη διάταξη του άρθρου 17, παράγραφος 7, διότι δεν εδικαιολογείτο από λόγους συγκυρίας, αλλά μόνο από δημοσιονομικούς λόγους. Εξάλλου αποφασίστηκε χωρίς χρονικό περιορισμό και χωρίς διαβούλευση με την επιτροπή, όπως απαιτεί το άρθρο 29 της οδηγίας.

20. Με την απόφασή της επί της ενστάσεως, η Finanzlandesdirektion für Steiermark αναγνώρισε ότι πριν από την έναρξη ισχύος της απόφασεως, τα αυτοκίνητα τύπου Pontiac TransSport κατατάσσονταν στα μικρά λεωφορεία (minibus) και χωρούσε γι' αυτά έκπτωση του ΦΠΑ. Παρατήρησε επίσης ότι είναι αναμφισβήτητο ότι το επίδικο όχημα δεν ενέπιπτε στην κατηγορία των μικρών λεωφορείων, όπως περιγράφεται στην απόφαση, και συνεπώς αποκλείεται της εκπτώσεως. Κατά την άποψή της αυτό το αποτέλεσμα της απόφασης συμβιβάζεται με το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας. Συγκεκριμένα, ο ορισμός των «μικρών λεωφορείων» που δίνει η απόφαση ήταν ήδη σύμφωνος με την προγενέστερη του 1995 νομολογία και η απόφαση απλώς διόρθωσε μια πολύ φιλελεύθερη πρακτική της διοικήσεως. Επιπλέον η Finanzlandesdirektion παρατήρησε ότι η πλειονότητα των κρατών μελών της Ενώσεως δεν επιτρέπουν την έκπτωση του ΦΠΑ για την αγορά επιβατικού αυτοκινήτου. Αυτό σημαίνει κατά την άποψή της ότι η οδηγία επιτρέπει την εξαίρεση των μικρών λεωφορείων από το ευεργέτημα της εκπτώσεως. Η εφορία δήλωσε επίσης ότι μέχρις ότου εκδοθεί νέα οδηγία που θα εναρμονίζει τις εξαιρέσεις από το σύστημα των εκπτώσεων, το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας επιτρέπει στην Αυστρία να αντιμετωπίζει τα μικρά λεωφορεία ως «επιβατικά αυτοκίνητα» και να τα εξαιρεί από το σύστημα των εκπτώσεων του ΦΠΑ.

21. Στην υπόθεση Stadler, η Finanzlandesdirektion für Vorarlberg αρνήθηκε την έκπτωση του ΦΠΑ με την αιτιολογία ότι οι όροι «επιβατικό αυτοκίνητο» και αυτοκίνητο μικτής χρήσεως («break») που χρησιμοποιούσε το άρθρο 12, παράγραφος 2, στοιχείο b, του UstG 1994 επαναπροσδιορίστηκαν με την απόφαση σύμφωνα με τη νομολογία

Verwaltungsgerichtshof και ότι μετά την έναρξη ισχύος της απόφασεως δεν είναι πλέον δυνατή η έκπτωση του ΦΠΑ για τα επίδικα οχήματα.

22. Κατά την εφορία, αυτό το αποτέλεσμα της απόφασης δεν μπορεί να θεωρηθεί ως παραβίαση του κοινοτικού δικαίου εφόσον η απόφαση απλώς διευκρινίζει το άρθρο 12, παράγραφος 2, στοιχείο b, του UstG 1994. Δεν πρόκειται δηλαδή, κατά την άποψή της, για παράνομη επέκταση της εξαιρέσεως από το σύστημα εκπτώσεων κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας.

Τα προδικαστικά ερωτήματα

23. Με διάταξη της 22ας Σεπτεμβρίου 1999, που περιήλθε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 26 Οκτωβρίου 1999, το αυστριακό Verwaltungsgerichtshof υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, την έννοια ότι απαγορεύεται στα κράτη μέλη να αποκλείουν ορισμένα

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

Το Δικαστήριο διευκρίνισε την οικονομία του άρθρου 17, παράγραφος 6, της οδηγίας. Θα στηριχθώ σ' αυτές τις δύο αποφάσεις για να απαντήσω στο πρώτο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου.

- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, έχει το άρθρο 17, παράγραφος 7, πρώτη περίοδος, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, την έννοια ότι τα κράτη μέλη μπορούν, προς ενοποίηση του προϋπολογισμού, να διευρύνουν για περιορισμένη διάρκεια, χωρίς προηγούμενη διαβούλευση υπό την έννοια του άρθρου 29 της οδηγίας, τις υφιστάμενες εξαιρέσεις από την έκπτωση του φόρου κατά τον τρόπο που προβλέπεται στο πρώτο ερώτημα;»

IV — Το πρώτο ερώτημα

25. Πριν απαντήσω στο πρώτο ερώτημα, κατά κυριολεξία, θα ήθελα να διατυπώσω δύο προκαταρκτικά ερωτήματα, στα οποία θα απαντήσω στηριζόμενος βασικά στις δύο αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας της 14ης Ιουνίου 2001⁹, με τις οποίες το Δικαστήριο διευκρίνισε την οικονομία του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο. Για να δώσει απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα το Δικαστήριο, καλό είναι να εξετάσει κατά πόσο η αυστριακή απόφαση του 1996 τροποποίησε την υπάρχουσα νομική κατάσταση.

Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

24. Η Αυστριακή Κυβέρνηση και η Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις και διευκρίνισαν τις απόψεις τους προφορικά κατά τη συνεδρίαση της 5ης Ιουλίου 2001. Κατά τη συνεδρίαση αυτή, η Επιτροπή αναφέρθηκε λεπτομερώς στις συνέπειες των δύο προσφάτων αποφάσεων του Δικαστηρίου, των αποφάσεων Επιτροπή κατά Γαλλίας της 14ης Ιουνίου 2001⁹, με τις οποίες το κοινο-

Προκαταρκτικός: η σημασία του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, για την Αυστρία

26. Στη διάταξη περί παραπομπής, το Verwaltungsgerichtshof εξετάζει το ζήτημα αν η μεταβατική διάταξη του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, μπορεί,

9 — Υπόθεση C-345/99 (Συλλογή 2001, σ. I-4493) και υπόθεση C-40/00 (Συλλογή 2001, σ. I-4539).

10 — Όπ.π. υποσημείωση 9.

παρά το ότι εισάγει παρέκκλιση, να εφαρμοσθεί στα κράτη μέλη τα οποία, όπως η Αυστρία, προσχώρησαν στην Ευρωπαϊκή Ένωση μετά την έναρξη ισχύος της οδηγίας. Η αυστριακή επιστήμη φρονεί σχετικώς ότι το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, ως διάταξη εξαιρετική πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικά και ότι μόνο τα αρχικά κράτη μέλη είχαν το δικαίωμα να διατηρήσουν τις ισχύουσες εξαιρέσεις από το σύστημα εκπτώσεως του ΦΠΑ.

27. Το Verwaltungsgerichtshof φρονεί ότι αυτή η νομική θεωρία δεν είναι ορθή, διότι, ελλείψει ειδικών διατάξεων, τα νέα κράτη μέλη όχι μόνο αναλαμβάνουν όλες τις υποχρεώσεις που απορρέουν από το κοινοτικό κεκτημένο αλλά και αποκτούν όλα τα δικαιώματα και, επομένως, και το δικαίωμα να διατηρήσουν τις υπάρχουσες εξαιρέσεις από το σύστημα εκπτώσεως του ΦΠΑ¹¹. Παρατηρεί εξάλλου ότι, ακριβώς όπως τα ιδρυτικά της Ευρωπαϊκής Κοινότητας κράτη μέλη ή τα κράτη μέλη με την παλαιότερη προσχώρηση, τα νέα κράτη μέλη οφείλουν να προσαρμόσουν την οικεία έννομη τάξη σε μεγάλη κλίμακα και συνεπώς χρειάζονται μεταβατικές διατάξεις ακριβώς όπως και τα πρώτα. Η Αυστριακή Κυβέρνηση και η Επιτροπή έχουν την ίδια άποψη με το Verwaltungsgerichtshof ως προς αυτό το σημείο.

28. Νομίζω κι εγώ ότι το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, επιτρέπει στην

Αυστρία να διατηρήσει τις εξαιρέσεις από το σύστημα εκπτώσεως του ΦΠΑ που ίσχυαν κατά τον χρόνο της προσχώρησής της στην Ευρωπαϊκή Ένωση, δηλαδή την 1η Ιανουαρίου 1995. Όπως το Verwaltungsgerichtshof και η Επιτροπή, θεωρώ βασικό να αποκτά ένα κράτος μέλος όχι μόνο τις υποχρεώσεις αλλά και τα δικαιώματα που απορρέουν από το κοινοτικό κατεστημένο. Δεν πρέπει να λησμονούμε εξάλλου ότι το Συμβούλιο δεν έχει θεσπίσει κανένα από τα μέτρα που προβλέπει το άρθρο 17, παράγραφος 6, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας.

Προκαταρκτικός: η αρμοδιότητα του Δικαστηρίου

29. Κατά την Αυστριακή Κυβέρνηση αρμόδιο όργανο για να κρίνει αν κατά την 1η Ιανουαρίου 1995 υπήρχε παρέκκλιση από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ για τα επίδικα σχήματα είναι το εθνικό και όχι το παρόν δικαστήριο. Την άποψη αυτή στηρίζει στην απόφαση, Konle¹² και ειδικότερα στη σκέψη 27 κατά την οποία: «ο καθορισμός του περιεχομένου της υφισταμένης νομοθεσίας περί δευτερεύουσας κατοικίας κατά την 1η Ιανουαρίου 1995, ημερομηνία προσχωρήσεως της Δημοκρατίας της Αυστρίας, εμπίπτει κατ' αρχήν στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου. Πάντως στο Δικαστήριο εναπόκειται να του παράσχει τα στοιχεία ερμηνείας της κοινοτικής έννοιας της “υφισταμένης νομοθεσίας” για να μπορέσει το εθνικό δικαστήριο να προβεί στον καθορισμό αυτόν». Κατά τη συνεδρίαση η

11 – Το εθνικό δικαστήριο παραπέμπει στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Giuseppe Tesaurο της 17ης Μαΐου 1991 στην υπόθεση C-35/90, Επιτροπή κατά Ισπανίας (Συλλογή 1991, σ. I-5073, σκέψη 6).

12 – Απόφαση της 1ης Ιουνίου 1999, C-302/97 (Συλλογή 1999, σ. I-3099).

Επιτροπή αμφισβήτησε την ερμηνεία που δίνει στην απόφαση Konle η Αυστριακή Κυβέρνηση. Κατά την άποψή της, το Δικαστήριο είναι οπωσδήποτε αρμόδιο να προσδιορίσει το περιεχόμενο του αυστριακού εθνικού δικαίου κατά τον χρόνο της προσχωρήσεως αυτού του κράτους μέλους.

30. Φρονώ και εγώ ότι η Αυστριακή Κυβέρνηση συνάγει εσφαλμένο συμπέρασμα από τη σκέψη της απόφασης που επικαλείται. Το άρθρο 234 ΕΚ δίνει στο Δικαστήριο την αρμοδιότητα να ερμηνεύει το κοινοτικό δίκαιο με προδικαστικές αποφάσεις, όχι όμως να ερμηνεύει το εθνικό δίκαιο. Στη σκέψη της παρατεθείσας απόφασης το Δικαστήριο εξηγεί τον τρόπο κατά τον οποίο αντιλαμβάνεται την αποστολή του και επισημαίνει ότι δίνει έτσι μια ερμηνεία του κοινοτικού όρου «υφιστάμενη νομοθεσία». Προς τούτο θα πρέπει βεβαίως να εξετάσει και το περιεχόμενο αυτής της υφιστάμενης νομοθεσίας.

31. Αυτό ακριβώς έπραξε το Δικαστήριο με την απόφαση Konle. Επρόκειτο για το ζήτημα αν μια εθνική ρύθμιση του 1996 — δηλαδή μεταγενέστερη της προσχώρησης της Αυστρίας — ενέπιπτε στην έννοια της υφιστάμενης νομοθεσίας που χρησιμοποιείται στην πράξη προσχωρήσεως¹³. Για να μπορέσει να δώσει απάντηση στο ερώτημα αυτό, το Δικαστήριο εξέτασε κατά πόσο το περιεχόμενο της εθνικής ρύθμισης του 1996 ισοδυναμούσε με το περιεχόμενο της νομοθεσίας που ίσχυε κατά τον χρόνο της προσχωρήσεως, πράγμα που δεν θα μπο-

ρούσε να πράξει χωρίς να εξετάσει το περιεχόμενο της υφιστάμενης νομοθεσίας. Κατά τούτο η υπόθεση Konle ομοιάζει με την παρούσα. Δεδομένου ότι το Δικαστήριο έκρινε εαυτό αρμόδιο στην υπόθεση Konle, δεν βλέπω για ποιο λόγο δεν είναι αρμόδιο στην υπό κρίση υπόθεση. Υπό τις συνθήκες αυτές, είναι φανερό ότι δεν θα μπορούσε, στην παρούσα υπόθεση, να αποφανθεί επί του ζητήματος αν μια ρύθμιση, όπως η επίδικη αυστριακή υπουργική απόφαση, συνάδει προς το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας, αν δεν μπορούσε να εξετάσει την υφιστάμενη νομική κατάσταση.

Οι δύο αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας της 14ης Ιουνίου 2001

32. Για την επίλυση της παρούσας υπόθεσης πρέπει να ληφθούν ως αφετηρία οι δύο αποφάσεις της 14ης Ιουνίου 2001. Κατ' αρχάς, παραπέμπω στις προτάσεις που ανέπτυξα στις υποθέσεις εκείνες όπου παρατήρησα: «Σύμφωνα με τη φύση της οδηγίας, οι δυνατότητες παρεκκλίσεως από το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ έχουν περιοριστικό χαρακτήρα. Με την απόφαση Lennartz, το Δικαστήριο έκρινε ότι το δικαίωμα εκπτώσεως πρέπει να ασκείται αμέσως για το σύνολο των φόρων που επιβάρυναν τις πράξεις που συντελέστηκαν [...]. Εφόσον οι περιορισμοί αυτοί πρέπει να εφαρμόζονται καθ' όμοιον τρόπο σε όλα τα κράτη μέλη, παρεκκλίσεις επιτρέπονται μόνον στις περιπτώσεις που προβλέπονται ρητώς στην ανωτέρω οδηγία». Εξάλλου οι διατάξεις που

13 — Πράξη περί των όρων προσχωρήσεως της Δημοκρατίας της Αυστρίας, της Δημοκρατίας της Φινλανδίας και του Βασιλείου της Σουηδίας και των προσαρμογών των Συνθηκών επί των οποίων βασίζεται η Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ 1994, C 241, σ. 21, και ΕΕ 1995, L 1, σ. 1).

επιτρέπουν παρεκκλίσεις πρέπει αν ερμηνεύονται συσταλτικά¹⁴.

παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας (βλ. προσημειωμένη απόφαση *Norbury Developments*, σκέψη 19).

33. Ίδου πώς το Δικαστήριο ερμήνευσε, με την απόφαση στην υπόθεση C-345/99, την εξουσία των κρατών μελών να κάνουν χρήση της διάταξης που επιτρέπει παρεκκλίσεις του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο:

«21 Για να εκτιμηθεί το συμβατό της επίμαχης εθνικής νομοθετικής τροποποίησης προς τις διατάξεις της έκτης οδηγίας, πρέπει να γίνει αναφορά στην απόφαση της 28ης Απριλίου 1999, C-136/97, *Norbury Developments* (Συλλογή 1999, σ. I-2491), η οποία αφορούσε άλλη μεταβατική διάταξη της έκτης οδηγίας, ήτοι το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', σχετικά με τις απαλλαγές από τον ΦΠΑ. Το Δικαστήριο έκρινε με την απόφαση αυτή ότι τροποποιήσεις εισαγόμενες στη νομοθεσία κράτους μέλους οι οποίες δεν διευρύνουν το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, αλλ' αντιθέτως το περιορίζουν, δεν αντιβαίνουν προς τις διατάξεις του εν λόγω άρθρου. Συγκεκριμένα, το άρθρο αυτό αντιτίθεται μεν στη θέσπιση νέων απαλλαγών ή στην επέκταση των ισχυουσών, μετά την ημερομηνία ενάρξεως της ισχύος της έκτης οδηγίας, πλην όμως δεν εμποδίζει τη μείωσή τους, εφόσον η κατάργησή τους αποτελεί τον στόχο του άρθρου 28,

22 Η ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας προσφέρεται για την εφαρμογή ανάλογης συλλογιστικής. Επομένως, καθ' ο μέτρο η κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους τροποποιεί περιορίζοντας, μετά την έναρξη της ισχύος της έκτης οδηγίας, το πεδίο των ισχυουσών περιπτώσεων αποκλεισμού του δικαιώματος προς έκπτωση και προσεγγίζει κατά τον τρόπο αυτό τον στόχο της έκτης οδηγίας, καλύπτεται από την παρέκκλιση η οποία προβλέπεται στο άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας και δεν αντιβαίνει προς το άρθρο της 17, παράγραφος 2.»

34. Η υπουργική απόφαση δεν είχε ως αποτέλεσμα να περιορίσει την έκταση της απαλλαγής. Ορίζει ότι τα επίδικα μικρά λεωφορεία αποκλείονται από το ευεργέτημα της εκπτώσεως του ΦΠΑ, πράγμα που δεν σημαίνει κατ' αρχήν ότι η απόφαση είναι ασυμβίβαστη προς την οδηγία. Πράγματι από τη νομολογία του Δικαστηρίου και ιδίως από τις αποφάσεις της 14ης Ιουνίου 2001, προκύπτει ότι η οδηγία δεν αντίκειται στα εθνικά μέτρα τα οποία δεν τροποποιούν την υφισταμένη νομική κατάσταση. Το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, απαγορεύει αποκλειστικά «την εισαγωγή νέων απαλλαγών ή την επέκταση των υφισταμένων απαλλαγών».

14 — Προτάσεις της 22ας Φεβρουαρίου 2001, σκέψεις 47 και 50. Η απόφαση *Lennartz* εκδόθηκε στις 11 Ιουλίου 1991, C-97/90 (Συλλογή 1991, σ. I-3795). Με τις γραπτές παρατηρήσεις η Επιτροπή παραπέμπει επίσης στις αποφάσεις της 15ης Ιουνίου 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87 (Συλλογή 1989, σ. 1737, σκέψη 13), και της 11ης Αυγούστου 1995, C-453/93, *Bulthuis-Griifioen* (Συλλογή 1993, σ. I-2341, σκέψη 19).

35. Η Επιτροπή παραπέμπει επίσης την απόφαση Royscot κ.λπ.¹⁵, από την οποία προκύπτει μεταξύ άλλων ότι τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρήσουν τις παρεκκλίσεις κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας εφόσον το Συμβούλιο δεν θεσπίζει τις σχετικές διατάξεις και δη παρά το ότι η τετραετής περίοδος του άρθρου 17, παράγραφος 6, πρώτο εδάφιο, έχει παρέλθει ήδη προ πολλού.

Απάντηση στο ερώτημα κατά κυριολεξία

36. Η διαφορά εντοπίζεται στο ζήτημα αν η επίδικη υπουργική απόφαση μεταβάλλει την υφισταμένη νομική κατάσταση.

37. Η απάντησή μου στο ερώτημα αυτό είναι καταφατική. Εμπνέεται δε από τις ακόλουθες θεωρήσεις:

- για να εκτιμηθεί η υφισταμένη νομική κατάσταση πρέπει να ληφθεί υπόψη και η ισχύουσα διοικητική πρακτική

- από τα αποδεικνυόμενα πραγματικά περιστατικά προκύπτει ότι η υπουργική απόφαση, με το περιεχόμενό της, τροποποιεί την υφισταμένη νομική κατάσταση.

38. Όσον αφορά το πρώτο σημείο παραπέμπω καταρχάς στις παρατηρήσεις της Αυστριακής Κυβέρνησης που αναφέρεται σε μια νομική γνωμοδότηση που εξέδωσε το ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών στις 18 Νοεμβρίου 1987. Η γνωμοδότηση αυτή απηχούσε την αυστριακή νομολογία, πλην όμως δεν είχε δεσμευτικό χαρακτήρα. Κατά την Αυστριακή Κυβέρνηση δεν αποτελούσε τμήμα της υφισταμένης εθνικής νομοθεσίας κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας. Κατά την άποψή της, το Δικαστήριο δεν μπορεί να λάβει υπόψη την ισχύουσα διοικητική πρακτική για να απαντήσει στο πρώτο ερώτημα. Ο εκπρόσωπός της παρατήρησε επίσης κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, ένα κράτος μέλος δεν εκπληρώνει την υποχρέωση του να μεταφέρει τις κοινοτικές οδηγίες στο εθνικό δίκαιο παρά μόνο αν θεσπίσει δεσμευτικούς κανόνες διότι η διοικητική πρακτική δεν αρκεί.

39. Δεν συμφωνώ με τους ισχυρισμούς αυτούς της Αυστριακής Κυβέρνησης. Υπενθυμίζω ότι το Δικαστήριο δεν εξετάζει το ζήτημα αν το εθνικό δίκαιο συνάδει προς το κοινοτικό δίκαιο μόνο βάσει της εθνικής νομοθεσίας, αλλά εξετάζει επίσης αν η διοικητική πρακτική που ακολουθείται σ' ένα κράτος μέλος είναι σύμφωνη με το περιεχόμενο αυτής της εθνικής νομοθεσίας¹⁶. Αν το Δικαστήριο πρέπει να ασκεί τόσο ευρύ

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

16 — Βλ., π.χ., την απόφαση της 26ης Ιουνίου 2001, C-212/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2001, σ. I-4923).

έλεγχο είναι διότι οφείλει να εξασφαλίζει την πρακτική αποτελεσματικότητα του κοινοτικού δικαίου στα κράτη μέλη. Η πρόσφατη απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας¹⁷ αποτελεί ένα καλό παράδειγμα της νομολογίας αυτής στον τομέα που καλύπτει η οδηγία. Η υπόθεση εκείνη αφορούσε μια απαλλαγή από τον ΦΠΑ, ασυμβίβαστη με την οδηγία, υπέρ των φιλοδωρημάτων στον γαλλικό τομέα καφενείων-εστιατορίων. Η απαλλαγή αυτή — την οποία δεν πρόβλεπε η γαλλική φορολογική νομοθεσία — στηριζόταν σε μια εγκύκλιο της γαλλικής εφορίας. Το Δικαστήριο επέκρινε την εφαρμογή της και καταδίκασε τη Γαλλική Δημοκρατία.

40. Η σύγκριση που κάνει η Αυστριακή Κυβέρνηση με τις υποχρεώσεις στις οποίες υπόκειται ο εθνικός νομοθέτης όταν μεταφέρει μια κοινοτική οδηγία στο εσωτερικό δίκαιο δεν είναι ορθή. «Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, μια απλή διοικητική πρακτική που μπορεί φυσικά να τροποποιηθεί κατά βούληση από τη Διοίκηση δεν μπορεί να θεωρηθεί ως νομικώς έγκυρη εκπλήρωση της υποχρέωσης που υπέχουν τα κράτη μέλη ως αποδέκτες οδηγίας από το άρθρο 189 της Συνθήκης ΕΟΚ»¹⁸. Ο όρος δηλαδή που διέπει την ορθή εφαρμογή των οδηγιών προκύπτει από την ανάγκη εξασφάλισης της ασφάλειας δικαίου των ωφελουμένων από μια οδηγία. Αυτοί πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να γνωρίζουν τα δικαιώματά που έχουν από την κοινοτική νομοθεσία και να είναι σε θέση να τα επικαλεστούν ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, αν παραστεί ανάγκη. Στην παρούσα υπόθε-

ση, πάντως, δεν πρόκειται για υποχρέωση που οφείλει να εκπληρώσει το κράτος μέλος όταν θέτει σε εφαρμογή το κοινοτικό δίκαιο αλλά απλώς για τη διαπίστωση μιας υπάρχουσας πρακτικής.

41. Έτσι οδηγούμαι στη δεύτερη σκέψη μου.

42. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η επίδικη υπουργική απόφαση εισήγαγε συσταλτικότερο ορισμό του μικρού λεωφορείου, πράγμα που είχε ως αποτέλεσμα ότι τα επίδικα οχήματα δεν εμπίπτουν πλέον σ' αυτή την κατηγορία οχημάτων. Συνεπώς η απόφαση τροποποίησε τη νομική κατάσταση.

43. Η Αυστριακή Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι οι κανόνες που διέπουν τα οχήματα αυτά στο σύνολο της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι αυτοί που εφαρμόζονται στην κατηγορία των επιβατικών αυτοκινήτων ή των αυτοκινήτων μικτής χρήσεως. Αυτό δεν ισχύει μόνο για τα οχήματα που προορίζονται για τη μεταφορά άνω των 9 ατόμων. Κατά την άποψή της, το κριτήριο αυτό πρέπει να χρησιμοποιηθεί και στον τομέα του φορολογικού δικαίου. Η εν λόγω κυβέρνηση αναφέρεται σε μια πρόταση που είχε καταθέσει η Επιτροπή με σκοπό την τροποποίηση της οδηγίας, στην οποία το όριο αποτελούσαν τα οχήματα που προορίζονται για τη μεταφορά άνω των εννέα ατόμων, περιλαμβανομένου και του οδηγού.

44. Η Αυστριακή Κυβέρνηση προσθέτει ότι τα μικρά λεωφορεία μικρών διαστάσεων του

17 — Απόφαση της 29ης Μαρτίου 2001, C-404/99 (Συλλογή 2001, σ. I-2667).

18 — Βλ., π.χ., απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 1991, C-131/88, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 1991, σ. I-825).

τύπου Pontiac TransSport ή Fiat Ulysee, εμφανίστηκαν στην αγορά κατά τα τελευταία έτη. Αυτοί που το αγοράζουν το πράττουν για να αντικαταστήσουν επιβατικά αυτοκίνητα και όχι λεωφορεία. Συνεπώς δεν συμβιβάζεται με τον σκοπό του άρθρου 12, παράγραφος 2, σημείο 2, του UstG 1994 ούτε με τη νομολογία του Verwaltungsgerichtshof να θεωρούνται τα οχήματα αυτά ως λεωφορεία. Το άρθρο 10 της απόφασης του 1996 διευκρινίζει συνεπώς ότι πρέπει να θεωρούνται ως επιβατικά αυτοκίνητα ή ως αυτοκίνητα μικτής χρήσεως. Για πρώτη φορά η απόφαση καθορίζει υποχρεωτικά κριτήρια όχι με σκοπό να διευρύνει την κατηγορία των οχημάτων που αποκλείονται από το δικαίωμα εκπτώσεως, αλλά για να χαράξει ένα σαφέστερο όριο.

45. Θα ήθελα να παρατηρήσω πρώτον ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι παρεκκλίσεις από το δικαίωμα εκπτώσεως πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικά¹⁹. Η συσταλτική ερμηνεία αποκλείει κάθε τροποποίηση, έστω και μικρής κλίμακας, του δικαιώματος εκπτώσεως που θα αντέβαινε στον σκοπό της οδηγίας.

46. Υπ' αυτόν τον γνώμονα πρέπει να εξετασθεί ο λόγος τον οποίο επικαλείται η Αυστριακή Κυβέρνηση για να υποστηρίξει την απόφαση. Η εν λόγω κυβέρνηση επικαλείται κυρίως τη χρήση των επίδικων μικρών λεωφορείων. Η χρήση αυτή, που ομοιάζει με τη χρήση ενός επιβατικού αυτοκινήτου και όχι ενός λεωφορείου, αναγνωρίζεται εξάλλου από τη νομοθεσία και σε άλλα κράτη μέλη. Ναι μεν η Αυστριακή Κυβέρνηση

προσδιορίζει ορθά εκ πρώτης όψεως τη χρήση των μικρών αυτών λεωφορείων, πλην όμως αυτή δεν είναι λυσιτελής για την απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα. Το γεγονός ότι τα μικρά λεωφορεία μικρών διαστάσεων όπως τα Pontiac TransSport και τα Fiat Ulysee εμφανίστηκαν στην αγορά το 1987 δεν ασκεί, ούτε αυτό, επιρροή.

47. Λόγω του ότι απαιτείται συσταλτική ερμηνεία, αυτό που έχει σημασία για την απάντηση του Δικαστηρίου είναι ότι, μέχρι την έναρξη ισχύος της απόφασης, υπήρχε δικαίωμα εκπτώσεως για τα μικρά λεωφορεία ικανότητας κάτω των 9 ατόμων, αλλά δεν υπάρχει μετά την ημερομηνία αυτή.

48. Παρατηρώ επίσης ότι ο Struktur-
anpassungsgesetz 1996 και η απόφαση που εκδόθηκε βάσει αυτού έχουν πράγματι σκοπό να καταργήσουν ορισμένες δυνατότητες εκπτώσεως. Όπως προκύπτει πράγματι από την αιτιολογική έκθεση της προτάσεως της κυβέρνησης, η νέα ρύθμιση έχει μεταξύ άλλων ως σκοπό τη μείωση του ελλείμματος του προϋπολογισμού και την απορρόφηση του δημοσίου χρέους.

49. Προτείνω συνεπώς στο Δικαστήριο να δώσει την ακόλουθη απάντηση στο πρώτο ερώτημα: το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να αποκλείσει, μετά την έναρξη ισχύος της οδηγίας, ορισμένα αυτοκίνητα οχήματα από το δικαίωμα εκπτώσεως του

19 – Βλ. σκέψη 32 ανωτέρω.

ΦΠΑ αν κατά τον χρόνο ενάρξεως ισχύος της οδηγίας η έκπτωση αυτή ήταν δυνατή βάσει πάγιας εθνικής διοικητικής πρακτικής.

VI — Το δεύτερο ερώτημα

50. Το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα αποτελείται από δύο σκέλη. Πρόκειται αφενός για τις έννομες συνέπειες της μη τήρησης της διαδικασίας διαβουλεύσεως του άρθρου 29 της οδηγίας. Στη συνέχεια πρόκειται για την εννοιολογική διευκρίνιση του κριτηρίου «λόγιο συγκυρίας».

Η διαδικασία διαβουλεύσεως

51. Η Αυστριακή Κυβέρνηση παρατηρεί ότι η διαδικασία που προβλέπει το άρθρο 29 είναι μια διαδικασία καθαρά συμβουλευτική και, αντίθετα με το άρθρο 27, λόγου χάριν, δεν προβλέπεται να καταλήξει στην έκδοση αποφάσεως του Συμβουλίου. Ο στόχος είναι να εξασφαλισθεί η συνεπής εφαρμογή της οδηγίας. Το άτομο δεν μπορεί να επικαλεσθεί τη μη τήρηση της διατάξεως αυτής.

52. Κατά την Επιτροπή, το άρθρο 17, παράγραφος 7, δεν μπορεί να προβληθεί από το

κράτος μέλος αν δεν έχει προηγουμένως τηρηθεί η διαδικασία διαβουλεύσεως. Η Επιτροπή παρατηρεί ότι με την απόφαση *Direct Cosmetics* — που αφορούσε το άρθρο 27, παράγραφος 2, της οδηγίας, το οποίο προβλέπει επίσης κοινοποίηση από το κράτος μέλος που λαμβάνει εξαιρετικό μέτρο — το Δικαστήριο έκρινε ότι: «τα κράτη μέλη υποχρεούνται να συμμορφώνονται προς όλες τις διατάξεις της έκτης οδηγίας. Κατά το μέτρο που μια παρέκκλιση δεν θεσπίζεται σύμφωνα με το άρθρο 27, που επιβάλλει στα κράτη μέλη υποχρέωση κοινοποιήσεως, οι εθνικές φορολογικές αρχές δεν μπορούν να αντιτάξουν σε υποκείμενο στον φόρο διάταξη παρεκκλίνουσα από το σύστημα της έκτης οδηγίας»²⁰. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η αναστηρή αυτή αντίληψη ισχύει και για το άρθρο 29. Η διαβούλευση καθιστά δυνατή τη συντονισμένη εφαρμογή του άρθρου 17, παράγραφος 7, και παρέχει επίσης τη δυνατότητα να εξετάζεται εκ των προτέρων κατά πόσο το εθνικό μέτρο ελήφθη για λόγους συγκυρίας.

53. Θα παρατηρήσω εξαρχής ότι η διαδικασία του άρθρου 29 της οδηγίας πρέπει να διακρίνεται από τη διαδικασία του άρθρου 27 την οποία αφορούσε η απόφαση *Direct Cosmetics*. Η διαδικασία του άρθρου 27 σκοπεί τη χορήγηση εξουσιοδοτήσεως από το Συμβούλιο για τη λήψη εξαιρετικού μέτρου ενώ η διαδικασία του άρθρου 29 δεν καταλήγει στο αυτό αποτέλεσμα. Αντίθετα με όσα παρατηρεί η Επιτροπή, η απόφαση *Direct Cosmetics* δεν μπορεί να εφαρμοστεί άνευ ετέρου στη διαδικασία του άρθρου 29.

20 — Απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 1985, 5/84 (Συλλογή 1985, σ. 617, σκέψη 37), και *Leinhardt*, C-97/90 (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 14, σκέψη 33).

54. Γι' αυτό τον λόγο επανέρχομαι στη — λεπτομερή — νομολογία που έχει αφιερώσει το Δικαστήριο στη μη τήρηση των διαδικαστικών κανόνων. Το Δικαστήριο έχει τονίσει τη διαφορά μεταξύ του ουσιάδους και του μη ουσιάδους τύπου. Η μη τήρηση ουσιάδους τύπου επιφέρει ακυρότητα της πράξεως. Το Δικαστήριο έχει ευρεία αντίληψη του ουσιάδους τύπου²¹.

55. Έχω τη γνώμη ότι η μη τήρηση της διαδικασίας διαβουλευσεως που προβλέπει το άρθρο 29 της οδηγίας πρέπει εν προκειμένω να θεωρηθεί ως παράβαση ουσιάδους τύπου, που καθιστά ανέφικτη την επίκληση του άρθρου 17, παράγραφος 7, της οδηγίας. Το συμπέρασμα αυτό μου το υπαγορεύει το γράμμα της διατάξεως του άρθρου 17, παράγραφος 7. Η εξαίρεση από το δικαίωμα εκπλώσεως επιτρέπεται μόνο «με την επιφύλαξη της προβλεπόμενης στο άρθρο 29 διαβουλευσεως». Η διαβούλευση με την επιτροπή δεν προβλέπεται για να καταστεί δυνατή μια απλή ανταλλαγή ενημερωτικών στοιχείων: αποτελεί προϋπόθεση της λήψης εθνικού μέτρου στηριζομένου στο άρθρο 17, παράγραφος 7. Είναι συνεπώς λογικό να έχει τέτοια σημασία η υποχρέωση διαβουλευσεως. Η διαδικασία παρέχει επίσης τη δυνατότητα στην Επιτροπή να ελέγξει τη χρησιμοποίηση της δυνατότητας θεσπίσεως εξαιρέσεων, η οποία, όπως επιμόνως παρατήρησα κατά την εξέταση του πρώτου ερωτήματος, πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικά.

56. Η άποψή μου επιρρωννύεται από την απόφαση της 30ής Απριλίου 1996, CIA Security International²². Στην υπόθεση εκείνη πρόκειτο για τη μη τήρηση, από κράτος μέλος, της υποχρέωσης κοινοποίησης που του επιβάλλει η οδηγία 83/189/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 28ης Μαρτίου 1983, για την καθιέρωση μιας διαδικασίας πληροφόρησης στον τομέα των τεχνικών προτύπων και προδιαγραφών²³. Με την απόφασή του, το Δικαστήριο συνέκρινε αυτή την υποχρέωση κοινοποιήσεως «με υποχρέωση προηγουμένης κοινοποίησης, χωρίς να εξαρτά τη θέση σε ισχύ των σκοπομένων ρυθμίσεων από το αν συμφωνεί ή δεν αντιτίθεται η Επιτροπή». Η εν λόγω υποχρέωση κοινοποιήσεως δεν έχει ως σκοπό απλώς «να ενημερώνεται η Επιτροπή, αλλά ακριβώς [...] σε γενικότερο πλαίσιο η εξάλειψη ή ο περιορισμός των εμποδίων στο εμπόριο, η ενημέρωση των άλλων κρατών περί των τεχνικών κανονιστικών ρυθμίσεων που μελετούνται από ένα κράτος, η παροχή προς την Επιτροπή και προς τα άλλα κράτη μέλη του αναγκαίου χρόνου να ενεργήσουν και να προτείνουν τροποποιήσεις που επιτρέπουν την ελαχιστοποίηση των περιορισμών στην ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων που απορρέουν από το μελετώμενο μέτρο και η παροχή στην Επιτροπή του αναγκαίου χρόνου προκειμένου να προτείνει οδηγία εναρμονίσεως». Λόγω αυτού του γενικότερου πλαισίου, το Δικαστήριο έκρινε ότι η υποχρέωση κοινοποιήσεως αποτελούσε ουσιάδη τύπο, πράγμα που δεν ίσχυε για τη γενική υποχρέωση ενημερώσεως με την οποία την συνέκρινε.

21 — Συγκεκριμένα θεωρεί ουσιάδη τύπο την υποχρέωση αιτιολογήσεως των αποφάσεων (απόφαση της 22ας Μαρτίου 2001, C-17/99, Γαλλία κατά Επιτροπής, Συλλογή 2001, σ. I-2481, σκέψη 35), την υποχρέωση διαβουλευσεως με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο κατά τη διαδικασία εκδόσεως κανονισμών (απόφαση της 10ης Ιουνίου 1997, C-392/95, Κοινοβούλιο κατά Συμβουλίου, Συλλογή 1997, σ. I-3213, σκέψη 14) και την υποχρέωση εμπρόθεσης διαβίβασης στα κράτη μέλη των εγγράφων που είναι αναγκαία για την έκδοση γνώμης της μόνιμης επιτροπής τεχνικών έργων (απόφαση της 10ης Φεβρουαρίου 1998, C-263/95, Γερμανία κατά Επιτροπής, Συλλογή 1998, σ. I-441, σκέψη 32).

57. Συνεπώς τα κριτήρια που διατυπώθηκαν με την απόφαση CIA Security International

22 — Υπόθεση C-194/94 (Συλλογή 1996, σ. I-2201, σκέψη 48).

23 — ΕΕ L 109, σ. 8.

επιβάλλουν να θεωρηθεί η υποχρέωση διαβουλεύσεως που προβλέπει το άρθρο 17, παράγραφος 7, ως ουσιώδης τύπος. Η υποχρέωση αυτή έχει επίσης γενικότερο σκοπό, δηλαδή να δώσει τη δυνατότητα ελέγχου της χρήσεως από τα κράτη μέλη της δυνατότητας που έχουν να παρεκκλίνουν από το γενικό σύστημα και να προληφθεί κατ' αυτόν τον τρόπο η χωρίς περισκευή χρήση της εξουσίας αυτής.

Το κριτήριο των «λόγων συγκυρίας»

58. Η Αυστριακή Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να κάνουν χρήση του άρθρου 17, παράγραφος 7, προκειμένου να διορθώσουν τα μακροοικονομικά μεγέθη, να μειώσουν το έλλειμμα του προϋπολογισμού και να απορροφήσουν το δημόσιο χρέος. Τα εθνικά μέτρα δεν πρέπει οπωσδήποτε να περιορίζονται χρονικά. Μπορεί να πρόκειται για κανόνες που υπήρχαν ήδη κατά τον χρόνο ενάρξεως ισχύος της οδηγίας. Η Επιτροπή αντιτάσσει ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν να επικαλεσθούν λόγους αναγόμενους στον προϋπολογισμό για να κάνουν χρήση της εξουσίας αυτής επ' αόριστον.

59. Ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να παρεκκλίνει από τη δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 7, παρά μόνο αν μπορεί να επικαλεσθεί λόγους συγκυρίας. Είναι αναμφισβήτητο, κατά τη γνώμη μου, ότι μια ρύθμιση αόριστης διάρκειας ισχύος, που επί πλέον σκοπεί στη μείωση του ελλείμματος του προϋπολογισμού και στην απορρόφηση του δημοσίου χρέους, δεν υπαγορεύεται από λόγους συγκυρίας.

60. Ο όρος των λόγων συγκυρίας σημαίνει ότι το φορολογικό μέτρο πρέπει να έχει ως στόχο να αμβλύνει τις συγκυριακές διακυμάνσεις. Συνεπώς πρέπει να εντάσσεται στη συγκυριακή πολιτική του κράτους που το λαμβάνει. Όταν μιλώ για συγκυριακή πολιτική στο πλαίσιο αυτό θέλω να πω ότι οι αρχές επιδιώκουν να επηρεάσουν βραχυχρονίως, μέσω του κρατικού προϋπολογισμού, τα μακροοικονομικά δεδομένα, όπως είναι η παραγωγή, η κατανάλωση και ο όγκος των εισαγωγών και των εξαγωγών. Η πολιτική αυτή καλύπτει συνήθως περίοδο δύο ετών.

61. Θα ήταν δυσανάλογο να εξετάσω εδώ λεπτομερώς το ζήτημα τι περιθώριο ελιγμού αφήνει ακόμη στα κράτη μέλη η δημιουργία οικονομικής και νομισματικής ενώσεως, για την επιδίωξη ίδιας συγκυριακής πολιτικής, φρονώ όμως ότι, μετά την πραγματοποίηση της ενώσεως αυτής, οι πολιτικές αυτού του είδους πρέπει να συντονίζονται, στο πλαίσιο της Επιτροπής. Αναφέρομαι στη διαδικασία του άρθρου 99 ΕΚ. Κατά συνέπεια δεν υπάρχει πλέον περιθώριο για απόλυτα μονομερή εφαρμογή του άρθρου 17, παράγραφος 7.

62. Έρχομαι τώρα στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα κατά κυριολεξία. Ένα μέτρο κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 7, της οδηγίας πρέπει κατ' αρχήν να περιορίζεται χρονικά. Μια συγκυριακή διακύμανση είναι από την ίδια τη φύση της προσωρινό φαινόμενο. Δεν νομίζω ότι απαιτείται το ίδιο το μέτρο να περιορίζει ρητά τη διάρκεια ισχύος του, δεδομένου ότι μια ρύθμιση αόριστης διάρκειας ισχύος μπορεί να

καταργηθεί μετά από ορισμένο χρόνο, στην περίπτωση αυτή όμως πρέπει να προκύπτει σαφώς από την αιτιολογική έκθεση ή άλλα συναφή έγγραφα ότι το κράτος μέλος έχει πράγματι την πρόθεση να καταργήσει τη ρύθμιση όταν θα το επιτρέψει η συγκυρία.

63. Εν πάση περιπτώσει, είναι σαφές ότι μια ρύθμιση που καταργεί το δικαίωμα εκπτώσεως για λόγους συγκυριακούς δεν μπορεί να έχει διαρθρωτικό χαρακτήρα.

VII — Πρόταση

64. Βάσει όλων των προεκτεθέντων προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει την ακόλουθη απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα του Verwaltungsgerichtshof.

Στο πρώτο ερώτημα: το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, δεν επιτρέπει στο κράτος μέλος να αποκλείει μετά την έναρξη ισχύος της οδηγίας ορισμένα αυτοκίνητα ή οχήματα από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ όταν κατά τον χρόνο έναρξεως ισχύος της οδηγίας η έκπτωση αυτή ήταν δυνατή βάσει πάγιας εθνικής διοικητικής πρακτικής.

Στο δεύτερο ερώτημα: το άρθρο 17, παράγραφος 7, της οδηγίας δεν επιτρέπει τη θέσπιση εξαιρέσεως από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ για λόγους συγκυρίας χωρίς προηγούμενη διαβούλευση με την Επιτροπή κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 29 της οδηγίας. Επί πλέον, ο περιορισμός που διατυπώνει το άρθρο 17, παράγραφος 7, που επιτρέπει μόνο τις εξαιρέσεις που υπαγορεύονται από λόγους συγκυρίας, σημαίνει ότι οι εξαιρέσεις αυτές πρέπει κατ' αρχήν να έχουν χρονικώς περιορισμένη διάρκεια ισχύος και εν πάση περιπτώσει δεν μπορούν να έχουν διαρθρωτικό χαρακτήρα.