

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

L. A. GEELHOED

της 22ας Σεπτεμβρίου 2005¹

I — Εισαγωγή

II — Το νομικό πλαίσιο

A — Κοινοτικό δίκαιο

Η έκτη οδηγία ΦΠΑ

1. Στο πλαίσιο της παρούσας υποθέσεως, την οποία παρέπεμψε στο Δικαστήριο το Vestre Landsret (Πρωτοδικείο Δυτικής Περιφέρειας), Δανία, τίθεται το ερώτημα αν, στην περίπτωση που μια επιχείρηση η οποία πραγματοποιεί αγοραπωλησίες και χρηματοδοτικές μισθώσεις αυτοκινήτων αγοράζει μεταχειρισμένα αυτοκίνητα, τα εκμισθώνει και, τελικώς, τα μεταπωλεί, η τελευταία αυτή πώληση 1) μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστά παράδοση απαλλασσόμενη του ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 13, τμήμα Β, της έκτης οδηγίας², ή 2) υπάγεται στο ειδικό καθεστώς που διέπει τη μεταπώληση μεταχειρισμένων αγαθών, το οποίο θεσπίζεται στο άρθρο 26α της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

2. Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ ορίζει το ουσιαστικό πεδίο εφαρμογής της. Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας, υπόκεινται στον ΦΠΑ οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν.

3. Το άρθρο 11 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ περιγράφει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να υπολογίζεται το φορολογητέο ποσό προκειμένου για παραδόσεις (μη εισαγομένων) αγαθών και παροχές υπηρεσιών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας. Ο γενικός κανόνας σύμφωνα με τον οποίο πραγματοποιείται ο υπολογισμός αυτός περιέχεται στο άρθρο 11, τμήμα Α,

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

παράγραφος 1, σύμφωνα με το οποίο ως φορολογική βάση λαμβάνεται οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις υποκείμενες στον φόρο πράξεις ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών.

μει του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', υπό την προϋπόθεση ότι τα αγαθά αυτά δεν εδημιούργησαν δικαίωμα εκπτώσεως, καθώς και παραδόσεις αγαθών των οποίων η απόκτηση ή η παραγωγή εξαιρείται του δικαιώματος εκπτώσεως, δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 6 [...]

4. Στον τίτλο Χ της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, παρατίθεται κατάλογος των περιπτώσεων απαλλαγής από τον ΦΠΑ, ήτοι των πωλήσεων εκείνων που πραγματοποιούνται χωρίς να επιβάλλεται ΦΠΑ. Το άρθρο 13 καθιερώνει απαλλαγές που ισχύουν εντός του εδάφους του οικείου κράτους, οι οποίες περιέχονται σε δύο καταλόγους. Στον πρώτο, που ενσωματώνεται στο άρθρο 13, τμήμα Α, απαριθμούνται οι συνήθεις απαλλαγές, που συνδέονται με ορισμένες δραστηριότητες αναγόμενες στο «γενικό συμφέρον». Στον δεύτερο, που ενσωματώνεται στο άρθρο 13, τμήμα Β, απαριθμούνται ορισμένες πρόσθετες απαλλαγές. Στο σχετικό τμήμα του εν λόγω άρθρου ορίζεται ότι:

5. Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ αναφέρεται στη γένεση και το περιεχόμενο του δικαιώματος των προσώπων, που δεν είναι τελικοί καταναλωτές, για έκπτωση του φόρου εισροών. Στο άρθρο 17, παράγραφος 6, ορίζεται ότι:

«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 [...]

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

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.»

[...]

γ) παραδόσεις αγαθών τα οποία χρησιμοποιούνται εξ ολοκλήρου για δραστηριότητα απαλλασσόμενη του φόρου δυνάμει του παρόντος άρθρου ή δυνά-

6. Το Συμβούλιο δεν έχει θεσπίσει μέχρι σήμερα λεπτομερέστερους κανόνες που να παρουσιάζουν ενδιαφέρον για την υπό κρίση υπόθεση, σχετικά με τις δαπάνες που μπορούν να θεμελιώσουν δικαίωμα εκπτώσεως.

7. Το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', προβλέπει ότι τα κράτη μέλη δύνανται, κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου προ της πλήρους εφαρμογής της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, να συνεχίσουν να απαλλάσσουν από τον φόρο τις απαριθμούμενες στο παράρτημα ΣΤ πράξεις, υπό τις ισχύουσες στο οικείο κράτος μέλος προϋποθέσεις.

Η οδηγία 94/5

8. Η οδηγία 94/5³ εκδόθηκε δυνάμει του άρθρου 32 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο προέβλεπε ότι το Συμβούλιο επρόκειτο να θεσπίσει κοινοτικό καθεστώς φορολογίας των μεταχειρισμένων αγαθών, καθώς και των έργων τέχνης και των αντικειμένων συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας⁴. Η εν λόγω οδηγία εισήγαγε ειδικές ρυθμίσεις για τα μεταχειρισμένα αγαθά, τα έργα τέχνης και τα αντικείμενα συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, προσθέτοντας, ιδίως, το άρθρο 26α στην έκτη οδηγία ΦΠΑ.

9. Κατ' ουσίαν, το άρθρο αυτό θεσπίζει το γνωστό ως «καθεστώς φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους», το οποίο οι έμποροι μεταχειρισμένων αγαθών ενδέχεται να επιλέξουν να εφαρμόσουν, υπό ορισμένες περιστάσεις, αντί να υπαχθούν στις συνήθεις ρυθμίσεις του ΦΠΑ. Ενώ σύμφωνα με τους

συνήθεις κανόνες περί ΦΠΑ, το φορολογητέο ποσό με βάση το οποίο υπολογίζεται ο ΦΠΑ αντιστοιχεί στο σύνολο του τιμήματος που εισπράττει ο έμπορος από τον πελάτη, μείον το ποσό του ΦΠΑ που περιλαμβάνεται στο εν λόγω τίμημα, αν εφαρμοστεί το καθεστώς φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους, το ποσό με βάση το οποίο υπολογίζεται ο ΦΠΑ αντιστοιχεί στο περιθώριο κέρδους του. Θα αναφέρω τις σημαντικότερες διατάξεις του άρθρου 26α, οι οποίες ενδιαφέρουν στην παρούσα υπόθεση.

10. Στο άρθρο 26α, τμήμα Α, στοιχείο δ', ως μεταχειρισμένα αντικείμενα ορίζονται «τα κινητά πράγματα τα οποία είναι δυνατό να επαναχρησιμοποιηθούν, ως έχουν ή μετά από επισκευή, εκτός των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας και εκτός των ευγενών μετάλλων ή πολυτίμων λίθων, όπως ορίζονται από τα κράτη μέλη».

11. Κατά το άρθρο 26α, τμήμα Β, παράγραφος 1, τα κράτη μέλη εφαρμόζουν στις παραδόσεις μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, τις οποίες πραγματοποιούν υποκείμενοι στον φόρο μεταπωλητές, ειδικό καθεστώς φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής (ήτοι το «καθεστώς φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους»). Στο άρθρο 26α, τμήμα Β, παράγραφος 2, ορίζεται ότι το καθεστώς αυτό εφαρμόζεται μόνο στις περιπτώσεις που τα εν λόγω αγαθά παραδόθηκαν στον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή από συγκεκριμένα πρόσωπα εντός της Κοινότητας, ήτοι:

3 — Οδηγία 94/5/ΕΚ του Συμβουλίου, της 14ης Φεβρουαρίου 1994, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ — Ειδικό καθεστώς που εφαρμόζεται στα μεταχειρισμένα αγαθά και στα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας (ΕΕ 1994, L 60, σ. 16).

4 — Το άρθρο αυτό της έκτης οδηγίας ΦΠΑ καταργήθηκε από την οδηγία 94/5.

«— από πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο

- ή
- από άλλον υποκείμενο στον φόρο, εφόσον η εκ μέρους του παράδοση απαλλάσσεται από τον φόρο βάσει του άρθρου 13, τμήμα Β, στοιχείο γ',
- ή
- από άλλον υποκείμενο στον φόρο, εφόσον η εκ μέρους του παράδοση τυγχάνει της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 24 και αφορά στοιχεία του ενεργητικού επιχείρησης,
- ή
- από άλλον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή, εφόσον η παράδοση του αγαθού από αυτόν τον άλλο υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή έχει υποβληθεί στον φόρο προστιθέμενης αξίας σύμφωνα με το παρόν ειδικό καθεστώς.»
12. Σε καθεμία από τις περιπτώσεις αυτές, αν δεν υπήρχε το ειδικό καθεστώς φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους, ο μεταπωλών έμπορος θα ήταν υποχρεωμένος να χρεώνει ΦΠΑ για το σύνολο του τιμήματος που θα εισέπραττε από τον πελάτη του, χωρίς, ωστόσο, να έχει τη δυνατότητα να εκπέσει οποιοδήποτε ποσό ΦΠΑ.
13. Στο άρθρο 26α, τμήμα Β, παράγραφος 3, ως φορολογική βάση για τις παραδόσεις των αγαθών που υπάγονται στο καθεστώς φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους ορίζεται «το περιθώριο κέρδους που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής, μειωμένο κατά το ποσό του φόρου προστιθέμενης αξίας που αντιστοιχεί στο περιθώριο αυτό. Αυτό το περιθώριο κέρδους είναι η διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης του αντικειμένου από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή και της τιμής αγοράς».
14. Στο άρθρο 26α, τμήμα Α, στοιχείο ε', ορίζεται ως «υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής» «ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος, στα πλαίσια της οικονομικής του δραστηριότητας, αγοράζει ή αποκτά για τις ανάγκες της επιχείρησής του ή εισάγει, με σκοπό τη μεταπώλησή τους, μεταχειρισμένα αντικείμενα ή/και έργα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας [...]»
15. Στο άρθρο 26α, τμήμα Β, παράγραφος 6, ορίζεται ότι δεν επιτρέπεται στους υποκείμενους στον φόρο να εκπίπτουν τον ΦΠΑ για αγαθά που τους παραδίδονται από υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή ο οποίος κάνει χρήση του ειδικού καθεστώτος φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους.
16. Στο άρθρο 26α, τμήμα Β, παράγραφος 11, ορίζεται ότι, για κάθε παράδοση που διέπεται από το ειδικό καθεστώς φορολόγησης σύμφωνα με το άρθρο 26α, τμήμα Β, παράγραφος 2 ή 4, ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής μπορεί να εφαρμόζει το κανονικό καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας.

B — Το δανικό δίκαιο

20. Το κεφάλαιο 9 του δανικού νόμου περί ΦΠΑ περιέχει την ακόλουθη διάταξη που ενδιαφέρει εν προκειμένω:

Γενικές διατάξεις περί ΦΠΑ

17. Στο άρθρο 4, παράγραφος 1, σημείο 1, του δανικού νόμου περί ΦΠΑ (βλ., πλέον προσφάτως, τον κωδικοποιημένο νόμο 703 της 8ης Αυγούστου 2003), ορίζεται ότι: «Υπόκεινται σε φόρο τα αγαθά που παραδίδονται και οι υπηρεσίες που παρέχονται εξ επαχθούς αιτίας στη Δανία».

18. Στο άρθρο 13, παράγραφος 1, του δανικού νόμου περί ΦΠΑ, παρατίθεται κατάλογος αγαθών και υπηρεσιών που απαλλάσσονται του ΦΠΑ, ο οποίος αντιστοιχεί στον κατάλογο του άρθρου 13, τμήμα Α, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

19. Το άρθρο 13, παράγραφος 2, του δανικού νόμου περί ΦΠΑ ορίζει ότι:

«Οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται αποκλειστικά για τους σκοπούς επιχείρησης η οποία απαλλάσσεται του ΦΠΑ δυνάμει της παραγράφου 1 ή οι παραδόσεις αγαθών των οποίων η απόκτηση ή χρήση δεν επιτρέπεται να τύχει εκπτώσεως σύμφωνα με το κεφάλαιο 9 απαλλάσσονται του φόρου.»

«§ 42. Οι επιχειρήσεις δεν δικαιούνται να εκπίπτουν τον φόρο που κατέβαλαν στο πλαίσιο αγορών κ.λπ. που έχουν σχέση με [...]

(7) την απόκτηση και λειτουργία ιδιωτικής χρήσεως αυτοκινήτων τα οποία είναι σχεδιασμένα και εξοπλισμένα για να μεταφέρουν το πολύ εννέα επιβάτες (πρβλ., πάντως, τις παραγράφους 4, 6 και 7): [...]

Παράγραφος 6. Επιχειρήσεις που εμπορεύονται ή εκμισθώνουν αυτοκίνητα οχήματα ή διατηρούν σχολές οδηγίσεως μπορούν, παρά τις διατάξεις της παραγράφου 1, σημείο 1.7, να προβαίνουν σε έκπτωση του φόρου επί αγορών κ.λπ. για αυτούς τους σκοπούς.»

21. Επομένως, το άρθρο 42, παράγραφος 1, στοιχείο 7, βασίζεται στη διάταξη περί διατηρήσεως των υφισταμένων καταστάσεων του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, η οποία παρέσχε στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να διατηρήσουν σε ισχύ όλες τις απαλλαγές που προβλέπονταν στις εθνικές νομοθεσίες κατά τον χρόνο που τέθηκε σε ισχύ η οδηγία, μέχρι να θεσπιστούν από το Συμβούλιο κανόνες περί εναρμονίσεως των δικαιωμάτων εκπτώσεως.

22. Κατά συνέπεια, το αποτέλεσμα του άρθρου 13, παράγραφος 2, είναι ότι, εφόσον οι επιχειρήσεις που εμπίπτουν στο πεδίο του άρθρου 42, παράγραφος 1, στοιχείο 7, δεν έχουν δικαίωμα εκπτώσεως, δεν υποβάλλουν φορολογική δήλωση για τα έσοδα από τις πωλήσεις αυτοκινήτων οχημάτων επί των οποίων εφαρμόζεται η τελευταία αυτή διάταξη.

Οι διατάξεις περί ΦΠΑ που ισχύουν για μεταχειρισμένα αγαθά

23. Η Δανία μετέφερε στο εθνικό δίκαιο την οδηγία 94/5 με τις διατάξεις που περιέχονται στα άρθρα 69 έως 71 του νόμου περί ΦΠΑ του 1994 (Νόμος 375 της 18ης Μαΐου 1994) χρησιμοποιώντας, καθόσον ενδιαφέρει εν προκειμένω, διατύπωση ανάλογη αυτής που χρησιμοποιείται στην οδηγία.

25. Επιπροσθέτως, στο πλαίσιο της επιχείρησης αυτής, η Jyske Finans αγοράζει μεταχειρισμένα αυτοκίνητα με λευκές πινακίδες από εμπόρους αυτοκινήτων και στη συνέχεια τα εκμισθώνει σε άλλους εμπόρους. Μετά τη λήξη των μισθωτικών αυτών συμβάσεων, η Jyske Finans μεταπωλεί τα μεταχειρισμένα αυτά αυτοκίνητα.

26. Στο επίκεντρο της κυρίας δίκης βρίσκεται η μεταπώληση από τη Jyske Finans 145 μεταχειρισμένων αυτοκινήτων μεταξύ της 1ης Ιανουαρίου 1999 και της 31ης Μαΐου 2001. Σε κάθε μία από τις περιπτώσεις, τα πρόσωπα που πώλησαν τα εν λόγω μεταχειρισμένα αυτοκίνητα στη Jyske Finans δεν είχαν υποβάλει δήλωση ΦΠΑ για την πώληση. Κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 13, παράγραφος 2, του δανικού νόμου περί ΦΠΑ, αυτό συνέβη επειδή οι επιχειρήσεις αυτές είχαν αποκτήσει προηγουμένως τα εν λόγω αυτοκίνητα χωρίς να δικαιούνται να εκπέσουν τον ΦΠΑ επί των εισροών, πράγμα που σημαίνει ότι οι εν λόγω πωλήσεις ήταν πωλήσεις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ.

III — Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία

24. Η Jyske Finans A/S (στο εξής: Jyske Finans) ασκεί επιχείρηση εκμισθώσεως αυτοκινήτων, με το σύστημα της χρηματοδοτικής μίσθωσης, στο πλαίσιο της οποίας αγοράζει ιδιωτικής χρήσεως αυτοκίνητα με «λευκές πινακίδες» (όπως είναι κοινώς γνωστές, δηλαδή κοινές δανικές πινακίδες) από εμπόρους και, στη συνέχεια, εκμισθώνει τα ίδια αυτά αυτοκίνητα στους εν λόγω εμπόρους («αγορά και εκμίσθωση από τον αγοραστή στον πωλητή»).

27. Τον Μάιο του 2001, οι φορολογικές αρχές της Δανίας (Toldog Skatteregion Horsens) κάλεσαν τη Jyske Finans να τους καταβάλει ΦΠΑ επί της τιμής μεταπωλήσεως των εν λόγω αυτοκινήτων, ο οποίος ανερχόταν σε 2 236 413 δανικές κορώνες.

28. Στις 22 Ιανουαρίου 2003, η Jyske Finans άσκησε προσφυγή ενώπιον του Vestre Landsret με την οποία αμφισβήτησε την υποχρέωσή της για καταβολή ΦΠΑ επί του ποσού αυτού, ισχυριζόμενη, μεταξύ άλλων,

ότι η απόφαση των φορολογικών αρχών αντέκειται στην έκτη οδηγία ΦΠΑ, καθότι η καταβολή του εν λόγω φόρου θα σήμαινε διπλή φορολόγηση. Και τούτο, επειδή, μολονότι η Jyske Finans δικαιούνταν, δυνάμει του άρθρου 42, παράγραφος 6, του δανικού νόμου περί ΦΠΑ, να εκπίπτει τον ΦΠΑ επί των αγορών μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, αδυνατούσε πρακτικά να ασκήσει το εν λόγω δικαίωμα, αφού δεν είχε καταβληθεί ΦΠΑ για τα εν λόγω οχήματα από τους πωλητές τους κατά τον χρόνο της πωλήσεως.

29. Υπό τις συνθήκες αυτές, το *Ventre Landsret* αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχουν οι διατάξεις του άρθρου 13, τμήμα Β, στοιχείο γ', σε συνδυασμό με τα άρθρα 2, παράγραφος 1, και 11, τμήμα Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ (77/388/ΕΟΚ) την έννοια ότι ένα κράτος μέλος δεν επιτρέπεται να διατηρεί μια νομική κατάσταση που υφίσταται βάσει της νομοθεσίας του περί φόρου προστιθέμενης αξίας, κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος ενέταξε σε σημαντικό βαθμό κεφαλαιουχικά αγαθά στα στοιχεία του ενεργητικού της επιχείρησής του, οφείλει ΦΠΑ επί των πωλήσεων των εν λόγω κεφαλαιουχικών αγαθών, σε αντίθεση με εμπόρους μεταχειρισμένων οχημάτων και άλλους επιχειρηματίες που πωλούν μεταχειρισμένα αυτοκίνητα, ακόμη και στην περίπτωση που τα εν λόγω αγαθά αγοράστηκαν από υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι δεν υπέβαλαν φορολογική δήλωση για το τίμημα των αγαθών

αυτών, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ κατά τον χρόνο της αποκτήσεως;

2) Έχει το άρθρο 26α, τμήμα Α, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ την έννοια ότι ο όρος «υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής» αναφέρεται μόνο σε πρόσωπα των οποίων η κύρια επαγγελματική δραστηριότητα συνίσταται στην αγορά και πώληση μεταχειρισμένων αγαθών, όταν τα εν λόγω μεταχειρισμένα αγαθά αποκτώνται με μοναδικό ή κύριο σκοπό την αποκόμιση οικονομικού κέρδους από τη μεταπώληση, ή ο όρος αυτός αναφέρεται, επίσης, σε πρόσωπα τα οποία εκποιούν συνήθως τα αγαθά αυτά μετά το τέλος της εκμισθώσεως ως δευτερεύουσας σημασίας στοιχείο της όλης οικονομικής δραστηριότητας εκμισθώσεως με τη μέθοδο της χρηματοδοτικής μισθώσεως, υπό τις περιγραφείσες ανωτέρω [στη διάταξη περί παραπομπής] περιστάσεις;»

30. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, στην παρούσα διαδικασία, η Jyske Finans, η Nordania Finans A/S, η BG Factoring A/S, το Υπουργείο Οικονομικών [Skatteministeriet] και το Βασίλειο της Δανίας, η Ελληνική Δημοκρατία, η Δημοκρατία της Πολωνίας και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, που διεξήχθη στις 7 Ιουλίου 2005, διατύπωσαν τις απόψεις τους όλες οι ανωτέρω παρεμβαίνουσες, πλην της Δημοκρατίας της Πολωνίας.

IV — Ανάλυση

Α — Επί του πρώτου ερωτήματος

31. Με το πρώτο προδικαστικό του ερώτημα, το Vestre Landsret ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 13, τμήμα Β, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ δεν επιτρέπει στην εθνική νομοθεσία περί ΦΠΑ να προβλέπει ότι υποκείμενος στον φόρο που βρίσκεται σε κατάσταση όμοια με αυτήν της Jyske Finans —ήτοι εταιρεία εμπορίας και εκμισθώσεως με το σύστημα της χρηματοδοτικής μίσθωσης η οποία μεταπωλεί μεταχειρισμένα αυτοκίνητα— υποχρεούται να καταβάλλει ΦΠΑ για τις μεταπωλήσεις αυτές, παρά το ότι δεν έχει δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών επί του τιμήματος των εν λόγω αυτοκινήτων.

32. Κατ' αρχάς, σημειώνω ότι η Κυβέρνηση της Δανίας και η παρεμβαίνουσα στην κυρία δίκη Nordania Finans έθεσαν το ζήτημα αν τα αυτοκίνητα που αγοράστηκαν και εκμισθώθηκαν από τη Jyske Finans συνιστούν στοιχεία του ενεργητικού της κατά την έννοια της έκτης οδηγίας ΦΠΑ. Το ζήτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο μιας άλλης, χωριστής, υποθέσεως, η οποία αφορά κάποια διάταξη του δανικού νόμου περί ΦΠΑ και η οποία εκκρεμεί ενώπιον του Højesteret (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο της Δανίας) και απορρέει από τον τρόπο με τον οποίο είναι διατυπωμένο το πρώτο προδικαστικό ερώτημα του Vestre Landsret στην παρούσα υπόθεση⁵.

33. Στο σημείο αυτό, πρέπει να επισημάνω ότι το εν λόγω ζήτημα δεν ετέθη από το παραπέμπον δικαστήριο με την αίτησή του για έκδοση προδικαστικής αποφάσεως και καμία άλλη από τις παρεμβαίνουσες στην παρούσα διαδικασία δεν διατύπωσε σχετικά με το ζήτημα αυτό αξιόλογα επιχειρήματα. Το Δικαστήριο πρέπει, επομένως, να περιοριστεί στο να δώσει απαντήσεις στα ερωτήματα που του υπέβαλε το Vestre Landsret. Ειδικότερα, δεν μπορεί να αποφανθεί για την ορθότητα, κατά το δανικό δίκαιο, μιας υποθέσεως στην οποία στηρίζονται τα ερωτήματα αυτά. Κατά συνέπεια, δεν είναι ούτε απαραίτητο ούτε πρέπει να ασχοληθώ περαιτέρω με το ζήτημα αυτό στο πλαίσιο της παρούσας υποθέσεως.

34. Όσον αφορά, τώρα, την ουσία του πρώτου ερωτήματος, την οποία περιέγραψα ανωτέρω, το άρθρο 13, τμήμα Β, στοιχείο γ', προβλέπει απαλλαγή από τον ΦΠΑ σε δύο περιπτώσεις.

35. Η πρώτη αφορά παραδόσεις αγαθών «τα οποία διατίθενται αποκλειστικά σε δραστηριότητα απαλλασσόμενη του φόρου, δυνάμει του παρόντος άρθρου ή του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', υπό την προϋπόθεση ότι τα αγαθά αυτά δεν εδημιούργησαν δικαίωμα εκπτώσεως [...]».

36. Η δεύτερη αφορά αγαθά των οποίων η απόκτηση ή η παραγωγή εξαιρείται του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ, δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 6.

5 — Ειδικότερα, από τη χρήση της φράσης «ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος εντάζε σε σημαντικό βαθμό κεφαλαιουχικά αγαθά στα στοιχεία του ενεργητικού της επιχείρησής του».

37. Είναι σαφές ότι η μεταπώληση μεταχειρισμένων αυτοκινήτων από τη Jyske Finans δεν αντιστοιχεί σε καμία από τις περιπτώσεις αυτές, για τους ακόλουθους δύο λόγους.

38. Πρώτον, τα αγαθά σε παράδοση των οποίων προβαίνει η Jyske Finans —μεταχειρισμένα αυτοκίνητα— δεν προορίζονται αποκλειστικά, σύμφωνα με τα στοιχεία που παρέσχε στο Δικαστήριο το Vestre Landsret, για χρήσεις εντασσόμενες σε δραστηριότητα που απαλλάσσεται του ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 13 (δραστηριότητες υπηρετούσες το δημόσιο συμφέρον ή άλλες). Ούτε συνιστά το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', μεταβατική διάταξη που μπορεί να εφαρμοστεί εν προκειμένω. Επομένως, οι εν λόγω παραδόσεις υπόκεινται, κατ' αρχήν, στον φόρο, με βάση τον γενικό κανόνα του άρθρου 2 της οδηγίας.

39. Δεύτερον, το άρθρο 42, παράγραφος 6, του δανικού νόμου περί ΦΠΑ παρέχει ρητά στη Jyske Finans, ως επιχείρηση που εμπορεύεται ή εκμισθώνει με το σύστημα της χρηματοδοτικής μίσθωσης αυτοκίνητα οχήματα, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που επιβαρύνει τις εκ μέρους της αγορές αυτοκινήτων για τους σκοπούς αυτούς. Όπως αναγνωρίζει το παραπέμπον δικαστήριο στη διάταξη περί παραπομπής, ο λόγος για τον οποίο δεν υπήρξε έκπτωση του φόρου στην εξεταζόμενη περίπτωση ήταν απλώς ότι δεν υπήρχε εκπεστέος φόρος εισροών. Αυτό οφειλόταν στο γεγονός ότι η Jyske Finans είχε αγοράσει τα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα από εμπορικές επιχειρήσεις οι οποίες, κατ' εφαρμογήν των άρθρων 13, παράγραφος 2, και 42 του δανικού νόμου περί ΦΠΑ, δεν χρέωσαν ΦΠΑ κατά την πώληση.

40. Κατά συνέπεια, δεν πληρούνται μία από τις προϋποθέσεις της απαλλαγής από τον ΦΠΑ των μεταπωλήσεων που διενήργησε η Jyske Finans, κατά το άρθρο 13, τμήμα Β, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, η οποία προϋπόθεση είναι να μην είχε η Jyske Finans δικαίωμα εκπτώσεως.

41. Επομένως, οποιαδήποτε εύλογη ερμηνεία του γενικού καθεστώτος επιβολής του ΦΠΑ που θεσπίζει η έκτη οδηγία, και ειδικότερα του άρθρου 13, τμήμα Β, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας, οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η Jyske Finans υποχρεούται σε καταβολή ΦΠΑ για τη μεταπώληση αυτοκινήτων υπό τους όρους που περιγράφονται στη διάταξη περί παραπομπής.

42. Όπως αναγνωρίζει η Κυβέρνηση της Δανίας, αυτό σημαίνει ότι, εφόσον η Jyske Finans υποχρεούται σε καταβολή ΦΠΑ επί των μεταπωλήσεων αυτοκινήτων που πραγματοποιεί, χωρίς να έχει τη δυνατότητα να εκπέσει οποιοδήποτε ΦΠΑ εισροών, υποβάλλεται σε διπλή φορολογία.

43. Κατά τη Jyske Finans, το αποτέλεσμα αυτό αντίκειται στον σκοπό της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, καθότι ο ΦΠΑ είναι, κατά βάση, φόρος καταβλητέος από τον τελικό καταναλωτή και δεν θα έπρεπε να επιβαρύνει μια επιχείρηση που παρεμβάλλεται στην αλληλουχία εμπορικών επιχειρήσεων η οποία καταλήγει στον εν λόγω τελικό καταναλωτή. Κατά την άποψή της, ο ΦΠΑ θα έπρεπε να έχει εντελώς ουδέτερο αποτέλεσμα για όλες τις επιχειρήσεις που δρα-

στηριοποιούνται στο πλαίσιο της αλληλουχίας αυτής, εκτός αν η έκτη οδηγία καθιερώνει ρητή εξαίρεση από την εν λόγω αρχή. Για τον λόγο αυτόν, η Jyske Finans ισχυρίζεται ότι η απάντηση στο πρώτο ερώτημα θα πρέπει να είναι καταφατική.

44. Δεν θεωρώ πειστικό τον ισχυρισμό αυτόν.

45. Είναι γεγονός ότι, όπως εξηγείται στη συνέχεια, όταν μια διάταξη της έκτης οδηγίας ΦΠΑ είναι διατυπωμένη με τέτοιο τρόπο ώστε να επιδέχεται περισσότερες της μιας ερμηνείες, η εν λόγω διάταξη θα πρέπει, όποτε αυτό είναι δυνατό, να ερμηνεύεται με τον τρόπο που εξυπηρετεί καλύτερα τους σκοπούς της οδηγίας. Είναι, επίσης, αληθές ότι ένας από τους σκοπούς της οδηγίας είναι να διατηρήσει την ουδετερότητα των συνεπειών του φόρου μεταξύ φορολογουμένων και την αποφυγή της διπλής φορολογίας των υποκειμένων στον φόρο προσώπων.

46. Εντούτοις, από την απλή ανάγνωση του άρθρου 13, τμήμα Β, στοιχείο γ', προκύπτει σαφώς ότι το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο που βρίσκεται στη θέση της Jyske Finans υποχρεούται σε καταβολή ΦΠΑ επί των αυτοκινήτων που μεταπωλεί. Κατά τη γνώμη μου, δεν υπάρχει περιθώριο για αντίθετη ερμηνεία του εν λόγω άρθρου.

47. Αυτό ισχύει, κατά μείζονα λόγο, επειδή οι εξαιρέσεις του άρθρου 13, ως εξαιρέσεις από το γενικό καθεστώς του ΦΠΑ που

καθιερώνει η έκτη οδηγία, πρέπει, κατά κανόνα, να ερμηνεύονται στενά⁶.

48. Σε μια τέτοια περίπτωση, δεν είναι δυνατό να ερμηνευθεί το άρθρο 13 με τρόπο που να εξασφαλίζει την αποφυγή της διπλής φορολόγησης υποκειμένου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε όμοια με τη Jyske Finans κατάσταση. Ο σκοπός της αποφυγής της διπλής φορολογίας δεν μπορεί να ανατρέψει το ρητό περιεχόμενο μιας από τις διατάξεις της οδηγίας⁷.

49. Επομένως, η απάντηση στο πρώτο ερώτημα του Vestre Landsret θα πρέπει να είναι ότι το άρθρο 13, τμήμα Β, στοιχείο γ', σε συνδυασμό με τα άρθρα 2, παράγραφος 1, και 11, τμήμα Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι απαγορεύει σε κράτος μέλος να διατηρεί στο πλαίσιο της εθνικής νομοθεσίας του περί ΦΠΑ μια νομική κατάσταση στο πλαίσιο της οποίας ένα υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο υποχρεούται σε καταβολή ΦΠΑ κατά τη μεταπώληση μεταχειρισμένων αυτοκινήτων τα οποία χρησιμοποιεί για την άσκηση της επιχειρησής του, ακόμη και στις περιπτώσεις που το εν λόγω πρόσωπο δεν μπορεί να εκπέσει τον ΦΠΑ που αντιστοιχεί στην απόκτηση των αυτοκινήτων, καθότι στην πραγματικότητα αυτός ο ΦΠΑ ουδέποτε πληρώθηκε.

⁶ — Βλ., π.χ., την απόφαση της 3ης Μαρτίου 2005, C-428/02, Fonden Marselisborg (Συλλογή 2005, σ. I-1527) και την απόφαση της 20ής Νοεμβρίου 2003, C-8/01, Taksatorringen (Συλλογή 2003, σ. I-13711).

⁷ — Βλ., ως παράδειγμα περιπτώσεων μη αποφυγής της διπλής φορολογίας την οποία δεν μπόρεσε να θεραπεύσει το Δικαστήριο, την απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 1989, C-165/88, ORO Amsterdam Beheer BV και Concerto BV (Συλλογή 1989, σ. 4081), στην οποία θα επανέλθω κατωτέρω.

B — *Επί του δευτέρου ερωτήματος*

50. Με το δεύτερο προδικαστικό του ερώτημα, το Vestre Landsret ερωτά, κατ' ουσίαν, αν ένα πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, που μεταπωλεί μεταχειρισμένα αυτοκίνητα τα οποία έχει χρησιμοποιήσει για τους σκοπούς της επιχείρησής του εκμισθώσεως με το σύστημα της χρηματοδοτικής μίσθωσης, μπορεί να θεωρηθεί ως «υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής» και εμπίπτει, κατά συνέπεια, στο καθεστώς ΦΠΑ που καθιερώνεται στο άρθρο 26α της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο διέπει τα μεταχειρισμένα αγαθά.

51. Δεν αμφισβητείται ότι, με βάση τα πραγματικά περιστατικά της κυρίας δίκης, τα επίμαχα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα συνιστούν όντως «μεταχειρισμένα αγαθά», κατά την έννοια του άρθρου 26α, τμήμα Α, στοιχείο δ', ούτε ότι τα αυτοκίνητα αγοράστηκαν από πρόσωπα τα οποία ανταποκρίνονται στον ορισμό του άρθρου 26α, τμήμα Β, παράγραφος 2.

52. Επομένως, το κρίσιμο στοιχείο προκειμένου να κριθεί αν, με βάση τα πραγματικά περιστατικά της κυρίας δίκης, έχει η Jyske Finans τη δυνατότητα να κάνει χρήση του καθεστώτος έγκειται στο αν η εν λόγω εταιρία πληροί τις προϋποθέσεις υπαγωγής στην έννοια του υποκειμένου στον φόρο μεταπωλητή που περιέχεται στο άρθρο 26α, τμήμα Α, στοιχείο ε', ήτοι του «υποκειμένου στον φόρο προσώπου το οποίο, στα πλαίσια της οικονομικής του δραστηριότητας, αγοράζει ή διαθέτει για τις ανάγκες της επιχείρησής του ή εισάγει, με σκοπό τη μεταπώλησή τους, μεταχειρισμένα αντικείμενα ή/και έργα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας».

53. Αν επρόκειτο να κριθεί το ζήτημα μόνο με βάση το επίσημο αγγλικό κείμενο της οδηγίας, είναι προφανές ότι η Jyske Finans θα πληρούσε τους όρους υπαγωγής στην έννοια αυτή, καθότι αγόρασε τα αυτοκίνητα «για τις ανάγκες της επιχείρησής της» [«for the purposes of his undertaking»]. Το αν τα αυτοκίνητα αγοράστηκαν «με σκοπό τη μεταπώλησή τους» δεν φαίνεται, εκ πρώτης όψεως, να συνιστά, στο κείμενο αυτό, αναγκαίο στοιχείο για τον χαρακτηρισμό του επιχειρηματία ως υποκειμένου στον φόρο μεταπωλητή.

54. Ωστόσο, αυτή δεν είναι αποδεκτή μέθοδος ανάλυσης, καθότι τα κείμενα της διάταξης στις άλλες γλώσσες διαφέρουν σημαντικά από το αγγλικό όσον αφορά το ζήτημα αυτό.

55. Κείμενα του άρθρου 26α στις άλλες γλώσσες ορίζουν, κατά κανόνα, ως υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή τον επιχειρηματία που αγοράζει ή αποκτά για τους σκοπούς της επιχείρησής του ή εισάγει, με σκοπό να τα μεταπωλήσει, μεταχειρισμένα αντικείμενα ή/και έργα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας⁸. Με άλλα λόγια, στα άλλα γλωσσικά κείμενα της διάταξης, είναι σαφές ότι για να μπορεί να θεωρηθεί κάποιος ως υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής πρέπει οπωσδήποτε τα αγαθά να έχουν αγορασθεί ή αποκτηθεί με σκοπό να μεταπωληθούν.

8 — Συγκεκριμένα, ως υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής ορίζεται στο γαλλικό κείμενο «l'assujetté qui, dans le cadre de son activité économique, achète ou affecte aux besoins de son entreprise ou importe, en vue de leur revente, des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité [...]» και στο ολλανδικό κείμενο «de belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemd dan wel invoert met het oog op wederverkoop [...]».

56. Επομένως, η ερμηνεία της φράσης «με σκοπό τη μεταπώλησή τους» έχει αποφασιστική σημασία στο πλαίσιο της εξετάσεως του δευτέρου ερωτήματος του Vestre Landsret.

57. Όπως επισημαίνεται στη διάταξη περί παραπομπής, η φράση αυτή επιδέχεται, υπό κανονικές συνθήκες, μια σειρά δυνατών ερμηνειών σε σχέση με τα πραγματικά περιστατικά της κυρίας δίκης. Συγκεκριμένα, θα μπορούσε να υποτεθεί ότι αφορά υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα τα οποία αγοράζουν μεταχειρισμένα αυτοκίνητα, εφόσον:

- η κύρια δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο είναι η (αγορά και) μεταπώληση μεταχειρισμένων αυτοκινήτων,
- η κύρια δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο είναι η (αγορά και) μεταπώληση μεταχειρισμένων αυτοκινήτων και τα συγκεκριμένα αυτοκίνητα τα οποία αφορά η εξεταζόμενη υπόθεση αγοράστηκαν με μοναδικό σκοπό να μεταπωληθούν ή
- κατά τον χρόνο της αγοράς, ο υποκείμενος στον φόρο είχε την πρόθεση να μεταπωλήσει τα αυτοκίνητα σε μεταγενέστερο χρόνο, αφού θα τα χρησιμοποιούσε προηγουμένως για τους σκοπούς της επιχείρησής του.

58. Δεν υπάρχει καμία ένδειξη περί του ότι ο κοινοτικός νομοθέτης, εκδίδοντας την οδηγία 94/5, έλαβε θέση σχετικά με το ποια από τις ερμηνείες αυτές είναι η ορθή και με το αν ο όρος «υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής» καλύπτει και περιστάσεις σαν αυτές που χαρακτηρίζουν την παρούσα υπόθεση ή ότι αναφέρθηκε ρητά στα εν λόγω ζητήματα.

59. Πράγματι, όπως επισημάνει στις προτάσεις μου στην υπόθεση Γαλλία κατά Συμβουλίου και Κοινοβουλίου, αποτελεί συμφυές χαρακτηριστικό της νομοθεσίας ότι ο εκάστοτε νομοθέτης δεν μπορεί να προβλέψει και να καλύψει με τη διατύπωση που χρησιμοποιεί στο εκάστοτε νομοθετικό κείμενο όλες τις ενδεχόμενες εφαρμογές του εν λόγω κειμένου στην πράξη⁹. Κάτι τέτοιο, εκτός του ότι δεν θα ήταν πρακτικό, θα ήταν και αδύνατο. Στους τομείς του εμπορίου και της φορολογίας, παραδείγματος χάρη, οι νομοθετούσες αρχές, προφανώς, δεν μπορούν να προβλέψουν και να θεσπίσουν ρητές διατάξεις για όλα τα δυνατά επιχειρηματικά πρότυπα ή όλες τις μορφές εμπορικής οργάνωσης που εξελίσσονται διαρκώς.

60. Κατά συνέπεια, εναπόκειται στο Δικαστήριο να υποδείξει, εντός των ορίων του γράμματος του άρθρου 26α, ποια απ' όλες τις δυνατές ερμηνείες συνάδει περισσότερο προς τον σκοπό των ειδικών ρυθμίσεων περί μεταχειρισμένων αγαθών και, συνεπώς, προάγει με τον καλύτερο τρόπο την υλοποίηση των προθέσεων του κοινοτικού νομοθέτη.

⁹ — Προτάσεις της 17ης Μαρτίου 2004 στην υπόθεση C-241/03, Γαλλία κατά Κοινοβουλίου και Συμβουλίου (Συλλογή 2004, σ. I-4021, σημεία 74 και 75).

61. Ο σκοπός αυτός είναι, κατά βάση, διττός, όπως προκύπτει από το προοίμιο της οδηγίας 94/5 και συνίσταται:

- στην αποφυγή της διπλής φορολόγησης και
- στην αποφυγή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο.

62. Ειδικότερα, στο προοίμιο τονίζεται η ανάγκη να θεσπιστεί «κοινοτική ρύθμιση με την οποία θα αποφεύγονται η διπλή φορολόγηση και οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο» και επισημαίνεται ότι «το Δικαστήριο έχει τονίσει, σε ορισμένες αποφάσεις, την ανάγκη να επιτευχθεί ορισμένος βαθμός εναρμόνισης με σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολόγησης στο ενδοκοινοτικό εμπόριο»¹⁰.

63. Στο προοίμιο τονίζεται, περαιτέρω, η ανάγκη να αποφευχθεί «η εφαρμογή πολύ διαφορετικών καθεστώτων (ΦΠΑ) που προκαλούν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού και εκτροπές του εμπορίου τόσο στο εσωτερικό όσο και στις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών»¹¹.

¹⁰ — Αιτιολογικές σκέψεις 3 και 5 του προοιμίου.

¹¹ — Δεύτερη αιτιολογική σκέψη του προοιμίου.

64. Στους στόχους αυτούς αναφέρθηκε όλως προσφάτως η γενική εισαγγελέας Stix-Hackl με τις προτάσεις της επί της υποθέσεως Förvaltnings AB Stenholmen¹². Η εν λόγω υπόθεση αφορούσε τη δυνατότητα εφαρμογής της οδηγίας 94/5 στην περίπτωση αλόγου που αγοράζεται από ιδιώτη, εκπαιδεύεται και, στη συνέχεια, πωλείται ως εκπαιδευμένο άλογο. Καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι η οδηγία ήταν εφαρμοστέα στην περίπτωση αυτή, η γενική εισαγγελέας παρατήρησε ότι η λύση αυτή συνάδει με τους στόχους του άρθρου 26α για αποφυγή της διπλής φορολόγησης και των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού:

«Όπως μπορεί να συναχθεί από την οδηγία 94/5, η οποία εισήγαγε τις ειδικές αυτές ρυθμίσεις, σκοπός του άρθρου 26α της έκτης οδηγίας και πρόθεση του κοινοτικού νομοθέτη είναι να αποφευχθεί η στρέβλωση αυτή.»¹³

65. Το Δικαστήριο συμφώνησε ρητά στο σημείο αυτό με την γενική εισαγγελέα, απορρίπτοντας τη συσταλτική ερμηνεία του σχετικού όρου του άρθρου 26α, στο πλαίσιο του ορισμού της εννοίας των μεταχειρισμένων αγαθών, με την αιτιολογία ότι

«[...] το να μην επιτραπεί η εφαρμογή των ειδικών ρυθμίσεων που διέπουν τα μεταχει-

¹² — Προτάσεις της 10ης Ιουλίου 2003 στην υπόθεση C-320/02, Förvaltnings AB Stenholmen (Συλλογή 2004, σ. I-3509).

¹³ — Όπ.π., σημεία 60 και 61. Βλ., επίσης, σημείο 59 των προτάσεων της γενικής εισαγγελέα Kokott της 24ης Φεβρουαρίου 2005 στην υπόθεση C-305/03, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (που που εκκρεμεί ενώπιον του Δικαστηρίου), και, σχετικά με τις περιστάσεις υποβολής των προτάσεων της Επιτροπής που οδήγησαν τελικά στην έκδοση της οδηγίας 94/5, βλ. την υπόθεση 16/84, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (Συλλογή 1985, σ. 2355).

ρισμένα αγαθά στις παραδόσεις αυτές θα αντέκειτο στη ρητή πρόθεση του νομοθέτη να αποτρέψει τη διπλή φορολόγηση.»¹⁴

66. Είναι σαφές ότι με γνώμονα αυτόν ακριβώς τον σκοπό διατυπώθηκε, παραδείγματος χάρη, ο ορισμός της εννοίας του άρθρου 26α, τμήμα Β, παράγραφος 2, των πωλητών, από τους οποίους πρέπει να έχει αγοράσει μεταχειρισμένα αντικείμενα ο μεταπωλητής, προκειμένου να μπορεί να υπαχθεί στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 26α. Όπως επισήμανα ανωτέρω, αν δεν υπήρχε το καθεστώς φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους, ο μεταπωλών έμπορος θα ήταν υποχρεωμένος να χρεώνει κάθε φορά ΦΠΑ για το σύνολο του εισπραττόμενου τιμήματος, χωρίς, ωστόσο, να έχει τη δυνατότητα να εκπέσει οποιοδήποτε ποσό του ΦΠΑ εισροών.

67. Κατά συνέπεια, σε περιπτώσεις όπου μπορούν να δοθούν περισσότερες από μία εύλογες ερμηνείες στο άρθρο 26α, θα πρέπει να προτιμάται εκείνη που εξυπηρετεί καλύτερα τους σκοπούς της αποφυγής της διπλής φορολόγησης και της αποφυγής των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού.

68. Όσον αφορά τώρα τις τρεις δυνατές ερμηνείες του όρου «υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής», τις οποίες παρουσίασα συνοπτικά ανωτέρω, είναι γενικώς παραδεκτό ότι ο σκοπός της αποφυγής της διπλής φορολόγησης θα επιτυγχανόταν καλύτερα αν υιοθετούνταν η ευρύτερη από τις ερμηνείες αυτές, ήτοι η ερμηνεία σύμφωνα με την οποία ο εν λόγω όρος καλύπτει και τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα τα οποία αγοράζουν μεταχειρισμένα αυτοκίνητα με την πρόθεση να τα μεταπωλήσουν σε μεταγενέστερο χρόνο.

69. Όπως παρατηρεί το παραπέμπον δικαστήριο, αν η Jyske Finans είχε το δικαίωμα να εφαρμόσει το ειδικό καθεστώς φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους κατά τον υπολογισμό του ποσού επί του οποίου χρεώνεται ΦΠΑ, η διπλή φορολόγηση θα περιοριζόταν στο ελάχιστο ή και θα αποφευγόταν εντελώς. Αυτό θα συνέβαινε, επειδή, κατά πάσα πιθανότητα, το κέρδος θα ήταν ελάχιστο ή μηδενικό κατά τη μεταπώληση για την οποία θα επιβαλλόταν ΦΠΑ, λόγω της αποσβέσεως της αξίας των αυτοκινήτων.

70. Αντίθετα, αν υιοθετηθεί οποιαδήποτε από τις άλλες δύο δυνατές ερμηνείες που περιέγραφα ανωτέρω —στο πλαίσιο των οποίων απαιτείται η κύρια δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο να είναι η (αγορά και) μεταπώληση μεταχειρισμένων αυτοκινήτων και τα συγκεκριμένα αυτοκίνητα να αγοράστηκαν με μοναδικό σκοπό να μεταπωληθούν— υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα όπως η Jyske Finans τίθενται εκτός του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 26α. Όπως επισημαίνει το Vestre Landsret στη διάταξη περί παραπομπής, το αποτέλεσμα θα ήταν η επιβολή διπλής φορολογίας κατά τη μεταπώληση των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων τα οποία αφορά η παρούσα διαφορά, καθότι τα εν λόγω αυτοκίνητα θα υποβάλλονταν σε πλήρη φορολόγηση για μια ακόμη φορά κατά τη μεταπώλησή τους, χωρίς να δικαιούται ο μεταπωλών να προβεί σε οποιαδήποτε έκπτωση του φόρου εισροών.

71. Περαιτέρω, αν υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα ευρισκόμενα στην ίδια κατάσταση με τη Jyske Finans δεν ενέπιπταν στις ειδικές ρυθμίσεις του άρθρου 26α περί μεταχειρισμένων αγαθών, θα προέκυπτε στρέβλωση του ανταγωνισμού στον τομέα της μεταπώλησης μεταχειρισμένων αυτοκινήτων. Συνεπεία του ότι υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα όπως η Jyske Finans θα αναγκάζονταν να μετακυλίσουν το βάρος του ΦΠΑ στους αγοραστές επιβάλλοντάς τους υψηλότερες τιμές μεταπώλησης, οι μεταπωλητές μετα-

14 — Απόφαση της 1ης Απριλίου 2004, C-320/02, Förvaltnings AB Stenholmen (Συλλογή 2004, σ. I-3509, σκέψη 25).

χειρισμένων αυτοκινήτων των οποίων η κύρια δραστηριότητα είναι η μεταπώληση αυτοκινήτων θα είχαν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα στον τομέα αυτόν, λόγω της υπαγωγής τους στο ευνοϊκότερο καθεστώς του άρθρου 26α. Επομένως, και η ανάγκη ουδετερότητας του συστήματος επιβολής του ΦΠΑ συνηγείται υπέρ της ερμηνείας του άρθρου 26α με τρόπο που να επιτρέπει την εφαρμογή του και στην περίπτωση επιχειρήσεων που βρίσκονται στην κατάσταση της Jyske Finans¹⁵.

72. Θα προσθέσω, στο σημείο αυτό, ότι συμφωνώ με την παρατήρηση της Κυβερνήσεως της Δανίας ότι είναι ελάχιστες ή και ανύπαρκτες οι περιπτώσεις στις οποίες θα μπορούσαν να υποκατασταθούν αμοιβαίως οι μεταπωλήσεις που διενεργούνται από γνήσιους εμπόρους μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, αφενός, και από εταιρείες πωλήσεων και εκμισθώσεων με το σύστημα της χρηματοδοτικής μίσθωσης, όπως είναι η Jyske Finans, αφετέρου.

73. Πάντως, δεν αντιλαμβάνομαι πώς θα μπορούσε να διακρίνει κανείς στην πράξη, με συστηματικό τρόπο, μεταξύ εκείνων των υποκειμένων στον φόρο προσώπων των οποίων η «κύρια» δραστηριότητα είναι η μεταπώληση μεταχειρισμένων αγαθών (π.χ., μεταπωλητών μεταχειρισμένων αυτοκινήτων) και εκείνων τα οποία, όπως η Jyske Finans, χρησιμοποιούν τα εν λόγω αγαθά και για άλλες δραστηριότητες (εν προκειμένω χρηματοδοτικές μισθώσεις) εκτός της μεταπώλησής τους.

74. Στην προκειμένη περίπτωση, παραδείγματος χάρι, όπως φαίνεται να προκύπτει

από τη διάταξη περί παραπομπής, αλλά και από τα υποστηριζόμενα από τη Jyske Finans, η μεταπώληση αυτοκινήτων αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του επιχειρηματικού της σχεδίου. Συγκεκριμένα, οι μισθωτικές συμβάσεις της συνάπτονται για ορισμένο χρονικό διάστημα, με ρητή συμφωνία για μεταπώληση κατά τη λήξη της εκάστοτε μισθωτικής συμβάσεως (αν και υπό ορισμένους όρους). Επιπλέον, η εν λόγω εταιρεία υπολογίζει το σταθερό μηνιαίο μίσθωμα με βάση το ποσό που προκύπτει, αν αφαιρεθεί από το αρχικώς καταβληθέν ποσό για την αγορά του αυτοκινήτου το ποσό που αντιστοιχεί στην πιθανή τιμή μεταπωλήσεώς του. Επομένως, είναι σαφές, κατά τη γνώμη μου, ότι η μεταπώληση αυτοκινήτων αποτελεί έναν από τους σκοπούς της Jyske Finans, μολοντί όχι τον μοναδικό, κατά τον χρόνο της αγοράς τους.

75. Για όλους αυτούς τους λόγους, δεν συμφωνώ με τον ισχυρισμό της Κυβέρνησης της Δανίας ότι ο όρος «υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής», στο πλαίσιο του άρθρου 26α, πρέπει να θεωρείται ότι καλύπτει μόνον επιχειρήσεις των οποίων η κύρια δραστηριότητα συνίσταται στην αγορά και πώληση μεταχειρισμένων αγαθών και ο βασικός σκοπός των οποίων, κατά την αγορά των εν λόγω αγαθών, είναι να αποκομίσουν κέρδος κατά τη μεταπώληση. Ούτε συμφωνώ με τον ισχυρισμό της Πολωνικής Κυβέρνησης ότι πρέπει να υιοθετηθεί μια τέτοια στενή ερμηνεία, επειδή οι ειδικές ρυθμίσεις του άρθρου 26α περί μεταχειρισμένων αγαθών συνιστούν εξαίρεση από το γενικό καθεστώς επιβολής του ΦΠΑ για αγαθά και υπηρεσίες.

15 — Επισημαίνεται ότι, σε απάντησή της την οποία απηύθυνε στην Ένωση Δανικών Εταιρειών του Χρηματοοικονομικού Τομέα, στις 20 Δεκεμβρίου 2002, η Επιτροπή (Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης) ανέφερε ότι στον ορισμό της έννοιας του «υποκειμένου στον φόρο μεταπωλητή» του άρθρου 26α, τμήμα Α, στοιχείο ε', δεν περιλαμβάνεται κανένα στοιχείο με βάση το οποίο θα μπορούσε να περιοριστεί η εφαρμογή των εν λόγω ρυθμίσεων σε υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα τα οποία ασκούν αποκλειστικά ή κυρίως δραστηριότητα που συνίσταται στην αγορά και εμπορία μεταχειρισμένων αγαθών.

76. Επομένως, κατά τη γνώμη μου, η έννοια του «υποκειμένου στον φόρο μεταπωλητή» θα πρέπει να θεωρείται ότι καλύπτει και υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα τα οποία αγοράζουν μεταχειρισμένα αυτοκίνητα με την πρόθεση να τα μεταπωλήσουν σε μεταγενέστερο χρόνο, ακόμη και αν η εν λόγω μεταπώληση δεν συνιστά τον μοναδικό ή τον κύριο σκοπό της αγοράς.

77. Διαφωνώντας με το συμπέρασμα αυτό, η Κυβέρνηση της Δανίας διατυπώνει δύο περαιτέρω επιχειρήματα.

78. Πρώτον, επικαλείται ορισμένες παρατηρήσεις του γενικού εισαγγελέα Saggió, που περιέχονται στις προτάσεις του στην υπόθεση Backsi¹⁶. Η εν λόγω υπόθεση δεν αφορούσε άμεσα το άρθρο 26α. Στο σημείο των προτάσεων το οποίο επικαλείται η Κυβέρνηση της Δανίας, ο γενικός εισαγγελέας αναφέρεται, μάλλον, στο γενικότερο ζήτημα της υποχρέωσης για καταβολή ΦΠΑ, με βάση τις αρχές του άρθρου 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, υποκειμένου στον φόρο προσώπου το οποίο απέκτησε αγαθά από ιδιώτη για τους σκοπούς της επιχείρησής του, χωρίς δικαίωμα εκπτώσεως, και στη συνέχεια τα διέθεσε περαιτέρω. Το κεντρικό ζήτημα ήταν η διάκριση, για τους σκοπούς εκπτώσεως του ΦΠΑ, μεταξύ (μερικής) υπαγωγής αγαθών στα στοιχεία του ενεργητικού της επιχείρησης και διαγραφής των αγαθών αυτών από τα στοιχεία του ενεργητικού της επιχείρησης.

79. Καταλήγοντας ότι ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος επέλεξε να περιλάβει ένα αγαθό στα στοιχεία του ενεργητικού της επιχείρησής του, πρέπει, εφόσον υπάγεται στις γενικές αρχές του άρθρου 2, παράγραφος 1, να έχει πλήρη υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ, ο γενικός εισαγγελέας επισήμανε ότι, κατά τη γνώμη του, το άρθρο 26α δεν μπορούσε να εφαρμοστεί. Προσέθεσε ότι «το σύστημα [που θεσπίζεται στο άρθρο 26α] αφορά αποκλειστικά υποκείμενους στον φόρο μεταπωλητές, δηλαδή, εκείνους των οποίων η κύρια δραστηριότητα συνίσταται στην αγορά και πώληση μεταχειρισμένων αγαθών»¹⁷.

80. Η παρατήρηση αυτή δεν αρκεί, κατά τη γνώμη μου, για να μειώσει το κύρος του ανωτέρω συμπεράσματος, κατά το οποίο υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα όπως η Jyske Finans καλύπτονται από την έννοια του «υποκειμένου στον φόρο μεταπωλητή», για τους εξής λόγους.

81. Πρώτον, η παρατήρηση αυτή είναι σαφές ότι έγινε όλως παρεμπιπτόντως στην εν λόγω υπόθεση, η οποία, όπως προανέφερα, αφορούσε ένα πολύ διαφορετικό ζήτημα. Δεν φαίνεται να διατυπώθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου, στο πλαίσιο της υποθέσεως αυτής, αξιόλογα επιχειρήματα όσον αφορά το κατά πόσον απαιτείται, για να εφαρμοστεί το άρθρο 26α, να είναι η μεταπώληση η μόνη ή η κύρια δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο προσώπου (και όχι απλώς μια σημαντική μεν αλλά παρακολουθηματική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο προσώπου).

16 — Προτάσεις της 13ης Απριλίου 2000 στην υπόθεση C-415/98, Backsi (Συλλογή 2001, σ. I-1831).

17 — Όπ.π., σκέψη 34.

82. Επιπλέον, με την απόφαση που εξέδωσε επί της εν λόγω υποθέσεως, το Δικαστήριο ούτε αναφέρθηκε στην παρατήρηση αυτή ούτε εξέτασε άμεσα τη δυνατότητα εφαρμογής του καθεστώτος που καθιερώνει το άρθρο 26α.

83. Δεύτερον, η Κυβέρνηση της Δανίας επικαλείται την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση ORO¹⁸, ιδίως δε τη διαπίστωση του Δικαστηρίου ότι:

«Σε γενικές γραμμές, το κοινοτικό σύστημα επιβολής του ΦΠΑ είναι το αποτέλεσμα της σταδιακής εναρμόνισης των εθνικών νομοθεσιών, σύμφωνα με τα άρθρα 99 και 100 της Συνθήκης. Κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η εναρμόνιση αυτή, που έχει επιτευχθεί χάρη σε διαδοχικές οδηγίες και ιδίως την έκτη οδηγία, είναι, προς το παρόν, μόνο μερική.

Η εναρμόνιση αποσκοπεί, κυρίως, να εξασφαλίσει την αποφυγή της διπλής φορολόγησης, και, για αυτό, η έκπτωση του φόρου εισροών σε κάθε φάση κατά την οποία επιβάλλεται φόρος αποτελεί αναπόσπαστο στοιχείο του συστήματος ΦΠΑ.

Ωστόσο, ο σκοπός αυτός δεν έχει επιτευχθεί ακόμη, όπως προκύπτει σαφώς από το

άρθρο 32 της έκτης οδηγίας, το δε κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας, όπως έχει αναπτυχθεί μέχρι σήμερα, δεν περιέχει τις αναγκαίες βάσεις για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής κοινού συστήματος φορολογίας, οι οποίοι θα εξασφαλίζουν την αποφυγή της διπλής φορολογίας στον τομέα της εμπορίας μεταχειρισμένων αγαθών.»

84. Κατά την Κυβέρνηση της Δανίας, η συλλογιστική αυτή ισχύει, κατ' αναλογία, και στην προκειμένη περίπτωση. Το γεγονός ότι η Jyske Finans, με βάση την ερμηνεία του όρου «υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής» από τις δανικές φορολογικές αρχές, θα υποβαλλόταν σε διπλή φορολόγηση οφείλεται, κατά την άποψή της, απλώς σε νομικό κενό στο πλαίσιο του συστήματος ΦΠΑ ως έχει σήμερα, το οποίο είναι συνέπεια του γεγονότος ότι μέχρι σήμερα δεν έχει επιτευχθεί παρά μερική εναρμόνιση των νομοθεσιών.

85. Αρκεί να σημειωθεί σχετικά ότι, ενώ η υπόθεση ORO αφορούσε, πράγματι, τη φορολογική αντιμετώπιση μεταχειρισμένων αγαθών, κρίθηκε προτού τεθεί σε ισχύ το ειδικό καθεστώς του άρθρου 26α. Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο δεν κλήθηκε να ερμηνεύσει το περιεχόμενο ενός προϋφισταμένου ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ, αλλά να κρίνει αν η ύπαρξη διπλής φορολόγησης αυτή καθαυτήν, που ήταν αποτέλεσμα της εφαρμοστέας στην υπόθεση εθνικής νομοθεσίας περί ΦΠΑ, αντέκειτο στις γενικές αρχές της έκτης οδηγίας. Επομένως, η συλλογιστική του Δικαστηρίου στην υπόθεση εκείνη δεν έχει αποφασιστική σημασία για την επίλυση του ζητήματος που μας απασχολεί εν προκειμένω.

18 — Υπόθεση C-165/88, ORO, υποσημείωση 7 ανωτέρω, σκέψεις 21 έως 23.

86. Επομένως, στο δεύτερο ερώτημα θα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ο όρος «υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής» του άρθρου 26α, τμήμα Α, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας δεν πρέπει να θεωρείται ότι αναφέρεται μόνο σε υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο του οποίου η κύρια δραστηριότητα συνίσταται στην αγορά και πώληση μεταχειρισμένων αγαθών, τα οποία αγαθά απο-

κτώνται με μόνο ή κύριο σκοπό την αποκόμιση κέρδους κατά τη μεταπώλησή τους. Στην πραγματικότητα, με τον εν λόγω όρο νοείται κάθε πρόσωπο το οποίο, κατά τον χρόνο της αγοράς, είχε την πρόθεση να μεταπωλήσει να αγαθά σε μεταγενέστερο χρόνο, αφού θα τα χρησιμοποιούσε προηγουμένως για τους σκοπούς της επιχείρησής του.

V — Συμπέρασμα

87. Για τους λόγους που εκτίθενται ανωτέρω, φρονώ ότι το Δικαστήριο θα πρέπει να απαντήσει ως εξής στα προδικαστικά ερωτήματα που του υπέβαλε το *Vestre Landsret*:

- 1) Το άρθρο 13, τμήμα Β, στοιχείο γ', σε συνδυασμό με τα άρθρα 2, παράγραφος 1, και 11, τμήμα Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', 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 (η «έκτη οδηγία»), δεν πρέπει να έχει την έννοια ότι ένα κράτος μέλος δεν επιτρέπεται να διατηρεί σε ισχύ μια νομική κατάσταση που υφίσταται βάσει της νομοθεσίας του περί φόρου προστιθεμένης αξίας, κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται σε καταβολή ΦΠΑ κατά τη μεταπώληση μεταχειρισμένων αυτοκινήτων τα οποία χρησιμοποιεί στην επιχείρησή του, ακόμη και στις περιπτώσεις που το εν λόγω πρόσωπο δεν έχει δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στην απόκτηση των αυτοκινήτων, επειδή στην πραγματικότητα ουδέποτε καταβλήθηκε τέτοιος ΦΠΑ.
- 2) Ο όρος «υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής» του άρθρου 26α, τμήμα Α, στοιχείο ε', καλύπτει και υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο το οποίο, κατά τον χρόνο της αγοράς, είχε την πρόθεση να μεταπωλήσει τα αγαθά σε μεταγενέστερο χρόνο, αφού θα τα χρησιμοποιούσε προηγουμένως για τους σκοπούς της επιχείρησής του.