

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 8ης Νοεμβρίου 2001 *

Στην υπόθεση C-338/98,

Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη αρχικώς από τους E. Mennens και E. Traversa και στη συνέχεια από τους E. Traversa και H. M. H. Spreyart, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

Βασιλείου των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενου από τον M. A. Fierstra και τις C. Wissels και J. van Bakel,

καθού,

υποστηριζόμενου από το

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας, εκπροσωπούμενο από την M. Ewing, επικουρούμενη από τον N. Fleming, QC, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

παρεμβαίνον,

που έχει ως αντικείμενο να διαπιστωθεί ότι το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, προβλέποντας, κατά παράβαση των άρθρων 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', και 18, 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 — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388 και για τη λήψη μέτρων απλούστευσης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας — πεδίο εφαρμογής ορισμένων απαλλαγών και πρακτικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους (ΕΕ L 102, σ. 18), τη δυνατότητα εκπτώσεως από τον εργοδότη, που υπόκειται στον φόρο προστιθέμενης αξίας, μέρους της αποζημίωσης που καταβάλλει σε υπάλληλό του για τη χρησιμοποίηση του ιδιωτικού του οχήματος για επαγγελματικούς σκοπούς, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΚ,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους S. von Bahr, πρόεδρο του τετάρτου τμήματος, προεδρεύοντα του πέμπτου τμήματος, D. A. O. Edward, A. La Pergola (εισηγητή), M. Wathelet και C. W. A. Timmermans, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: C. Stix-Hackl
γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις αγορεύσεις των διαδίκων κατά τη συνεδρίαση της 5ης Απριλίου 2001, κατά την οποία η Επιτροπή εκπροσωπήθηκε από τον H. M. H. Spreyart, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών από την J. van Bakel και το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας από την G. Amodeo, επικουρούμενη από τον N. Fleming,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελία που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 31ης Μαΐου 2001,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 14 Σεπτεμβρίου 1998 η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων άσκησε, δυνάμει του άρθρου 169 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 226 ΕΚ), προσφυγή με αίτημα να διαπιστωθεί ότι το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, προβλέποντας, κατά παράβαση των άρθρων 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', και 18, 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 — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388 και για τη λήψη μέτρων απλούστευσης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας — πεδίο εφαρμογής ορισμένων απαλλαγών και πρακτικές λεπτομέρειες

εφαρμογής τους (ΕΕ L 102, σ. 18, στο εξής: έκτη οδηγία), τη δυνατότητα εκπτώσεως από τον εργοδότη, που υπόκειται στον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), μέρους της αποζημίωσης που καταβάλλει σε υπάλληλό του για τη χρησιμοποίηση του ιδιωτικού του οχήματος για επαγγελματικούς σκοπούς, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΚ.

- 2 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 21ης Απριλίου 1999, επετράπη στο Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας να παρέμβει προς στήριξη των αιτημάτων του Βασιλείου των Κάτω Χωρών.

Η κοινοτική ρύθμιση

- 3 Κατά το άρθρο 4 της έκτης οδηγίας:

«1. Θεωρείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητος αυτής.

[...]

4. Ο χρησιμοποιούμενος στην παράγραφο 1 όρος “κατά τρόπο ανεξάρτητο” αποκλείει από τη φορολογία τους μισθωτούς και λοιπά πρόσωπα κατά το μέτρο που συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξαρτήσεως, όσον αφορά τους όρους εργασίας και αμοιβής, και την ευθύνη του εργοδότη.

[...]»

- 4 Δυνάμει του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, «[ω]ς “παράδοση αγαθού” θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος».
- 5 Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας που επιγράφεται «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση» στην παράγραφο 2, στοιχείο α' προβλέπει:

«Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος:

α) τον οφειόμενο 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.»

- 6 Το άρθρο 18 της έκτης οδηγίας που επιγράφεται «Τρόπος ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση» προβλέπει:

«1. Για να έχει τη δυνατότητα ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει:

α) για την αναφερομένη στο άρθρο 17, παράγραφος 2, περίπτωση α', έκπτωση, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί κατά το άρθρο 22, παράγραφος 3·

[...]

3. Τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους και λεπτομέρειες, βάσει των οποίων παρέχεται το δικαίωμα στον υποκείμενο στον φόρο να ενεργεί έκπτωση, την οποία δεν ενήργησε σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2.

[...]»

7 Το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας προβλέπει:

«Κάθε υποκείμενος στο φόρο οφείλει να εκδίδει τιμολόγιο ή έγγραφο που να επέχει θέση τιμολογίου, για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που εκτελεί προς άλλον υποκείμενο στον φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο. [...]

Επίσης, κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εκδίδει τιμολόγιο για τα ποσά έναντι που του καταβάλλονται πριν από την πραγματοποίηση μιας από τις παραδόσεις αγαθών που προβλέπονται στο πρώτο εδάφιο, καθώς και για τα ποσά έναντι που του καταβάλλονται από άλλον υποκείμενο στον φόρο ή από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, πριν από την ολοκλήρωση της παροχής των υπηρεσιών.»

8 Το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας προβλέπει:

«Τα κράτη μέλη καθορίζουν τα κριτήρια, σύμφωνα με τα οποία ένα έγγραφο δύναται να θεωρηθεί ότι επέχει θέση τιμολογίου.»

Η εθνική ρύθμιση

- 9 Το άρθρο 23 της *Uitvoeringsbesluit omzetbelasting* (υπουργικής απόφασης σχετικής με τον φόρο κύκλου εργασιών) της 12ης Αυγούστου 1968 ((*Staatsblad* 1968, φύλλο 423), όπως τροποποιήθηκε με την απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 1997 (*Staatsblad* 1997, φύλλο 761, στο εξής: υπουργική απόφαση της 12ης Αυγούστου 1968), προβλέπει:

Υπό την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 15, παράγραφοι 2 και 5, του νόμου, οσάκις υπάλληλος χρησιμοποιεί όχημα ιδιοκτησίας του στο πλαίσιο της επιχειρήσεως του εργοδότη του έναντι αποζημιώσεως, ο εργοδότης δύναται να εκπέσει ένα ποσοστό της αποζημιώσεως, το οποίο καθορίζεται με υπουργική απόφαση, υπό την προϋπόθεση ότι η αποζημίωση αυτή δεν συνιστά μισθό κατά την έννοια της φορολογίας επί των μισθών.

- 10 Το άρθρο 16 της *Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting* (υπουργικής πράξεως σχετικής με τον φόρο κύκλου εργασιών) της 30ής Αυγούστου 1968 (*Nederlandse Staatscourant* 1968, φύλλο 169), όπως τροποποιήθηκε με την υπουργική πράξη της 14ης Οκτωβρίου 1998 (*Nederlandse Staatscourant* 1998, φύλλο 204), καθορίζει σε 12 % το ποσοστό της αποζημιώσεως το οποίο μπορεί να εκπέσει ο εργοδότης.
- 11 Η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι το ποσοστό αυτό ανταποκρίνεται στον σταθμισμένο μέσον όρον του ΦΠΑ που περιλαμβάνεται στα διάφορα στοιχεία των δαπανών σχετικά με την κτήση και τη χρήση ενός οχήματος.
- 12 Πιο συγκεκριμένα, από τις εξηγήσεις που παρέσχε η ανωτέρω κυβέρνηση απαντώντας σε ερώτηση του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, για τον προσδιορισμό του εν

λόγω ποσοστού, ελήφθη υπόψη το γεγονός ότι η αποζημίωση που καταβάλλει ο εργοδότης στον υπάλληλό του πρέπει να θεωρηθεί ότι καλύπτει τόσο τις δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο υπάλληλος συμπεριλαμβανομένης της καταβολής ΦΠΑ, όπως είναι η αγορά του οχήματος και των καυσίμων, τα έξοδα συντηρήσεως ή επιδιορθώσεως καθώς και οι δαπάνες για τις οποίες δεν εισπράχθηκε ΦΠΑ, όσο και των σχετικών με την αγορά του οχήματος φόρους ή τα ασφάλιστρα.

- 13 Συναφώς, οι ολλανδικές αρχές υπολόγισαν ότι οι μη υποκείμενες στον ΦΠΑ δαπάνες για ένα όχημα αντιπροσωπεύουν, κατά μέσον όρον, περίπου το 20 έως 21,5 % του συνολικού ποσού των δαπανών που αφορούν την κατοχή και τη χρήση του εν λόγω οχήματος. Όσον αφορά τα οχήματα με πετρελαιοκινητήρα, τα οποία αποτελούν περίπου το 10 % του ολλανδικού στόλου αυτοκινήτων, το ποσοστό αυτό είναι κατά μέσον όρον οπωσδήποτε υψηλότερο.
- 14 Φρονώντας, βάσει των ανωτέρω στοιχείων, ότι μόνον ένα ποσοστό της τάξεως των 78,5 έως 80 % του ποσού της αποζημίωσης που καταβάλλει ο εργοδότης στον υπάλληλό του μπορεί να θεωρηθεί ότι καλύπτει τις δαπάνες του τελευταίου για τις οποίες εισπράχθηκε ο συνήθης ΦΠΑ ύψους 17,5 %, υπολογίστηκε ότι η αποζημίωση αυτή έπρεπε κατά συνέπεια να καλύπτει μέρος του ΦΠΑ που είχε προηγουμένως καταβάλει ο υπάλληλος και το οποίο κυμαίνεται από 12,08 έως 12,28 % της ανωτέρω αποζημίωσης.
- 15 Η στρογγυλοποίηση του ποσοστού αυτού σε 12 % έγινε κυρίως προκειμένου να ληφθεί υπόψη η ιδιαίτερη κατάσταση που χαρακτηρίζει τα οχήματα με πετρελαιοκινητήρα.
- 16 Απαντώντας σε ερώτηση του Δικαστηρίου, η Ολλανδική Κυβέρνηση διευκρίνισε περαιτέρω ότι η μείωση του επιτρεπομένου ποσοστού από 13 σε 12 % το 1992, το οποίο μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο εκπτώσεως, ήταν η συνέπεια της μείωσης από 18,5 σε 17,5 % του συντελεστή του ΦΠΑ που ισχύει συνήθως στις Κάτω Χώρες.

- 17 Ως προς την αποζημίωση που καταβάλλεται στον υπάλληλο και από την οποία εκπίπτει ΦΠΑ υπολογιζόμενος σε 12 %, από τις απαντήσεις της Ολλανδικής Κυβερνήσεως στις ερωτήσεις του Δικαστηρίου καθώς και από την επ' ακροατηρίου συζήτηση προκύπτει ότι οι ολλανδικές φορολογικές αρχές δέχονται την εν λόγω έκπτωση εφόσον η αποζημίωση αυτή δεν υπερβαίνει ένα κατ' αποκοπήν ποσό 0,6 ολλανδικών φιορινίων (NLG) ανά χιλιόμετρο.
- 18 Αντιθέτως, από τον Wet op de loonbelasting 1964 (νόμο του 1964 για τη φορολόγηση των μισθών) και από τις διατάξεις εφαρμογής του νόμου αυτού προκύπτει ότι, στην περίπτωση κατά την οποία η αποζημίωση αυτή ανέρχεται σε ποσό άνω των 0,6 NLG ανά χιλιόμετρο, αποτελεί, στον αντίστοιχο βαθμό, μέρος του μισθού.
- 19 Στο επίπεδο του ελέγχου, από διάφορες εθνικές φορολογικές διατάξεις προκύπτει ότι ο εργοδότης υποχρεούται να τηρεί ειδική λογιστική όσον αφορά τις αποζημιώσεις που καταβάλλει στον υπάλληλο λόγω της χρήσεως του ιδιωτικού οχήματός του για τις ανάγκες της επιχειρήσεως και ότι από τη λογιστική αυτή πρέπει μεταξύ άλλων να προκύπτουν τα χιλιόμετρα για τα οποία καταβάλλεται η αποζημίωση. Τα δικαιολογητικά με τα οποία είναι δυνατόν να θεμελιωθεί το δικαίωμα εκπτώσεως δεν υπόκεινται σε ιδιαίτερους τύπους, αλλά πρέπει να περιέχουν στοιχεία σχετικά με τις διαδρομές που πραγματοποιούνται για επαγγελματικούς λόγους, τους τόπους μεταβάσεως του υπαλλήλου και τις αποστάσεις που διήνυσε, πρέπει δε ως προς το τελευταίο αυτό σημείο ο υπάλληλος να προβαίνει σε περιοδικές δηλώσεις.

Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

- 20 Με έγγραφο της 2ας Φεβρουαρίου 1993, η Επιτροπή διατύπωσε στην Ολλανδική Κυβέρνηση τις επιφυλάξεις της σχετικά με το κατά πόσον συμβιβάζεται το άρθρο 23

της υπουργικής απόφασης της 12ης Αυγούστου 1968 με την έκτη οδηγία, δεδομένου ότι η διάταξη αυτή επιτρέπει την έκπτωση του ΦΠΑ από τον υποκείμενο στον φόρο εργοδότη χωρίς να πληρούται η προϋπόθεση της κατοχής τιμολογίου από τον υποκείμενο στον φόρο που προβλέπει το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

- 21 Με έγγραφο της 5ης Ιουλίου 1993, η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι η εν λόγω έκπτωση δεν μπορούσε να θεωρηθεί επιλήψιμη για τυπικούς και μόνο λόγους που αφορούν τη μη κατοχή τιμολογίου εκδοθέντος μεταξύ υποκειμένων στον φόρο. Επικαλούμενη την απόφαση της 8ης Μαρτίου 1988, 165/86, Intiem (Συλλογή 1988, σ. 1471), η Ολλανδική Κυβέρνηση προέβαλε ότι σημασία έχει μόνον το γεγονός ότι οι δαπάνες τις οποίες αφορά η έκπτωση είναι, όπως εν προκειμένω, δαπάνες που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στον φόρο εργοδότη.
- 22 Στις 10 Μαΐου 1995, η Επιτροπή απηύθυνε έγγραφο οχλήσεως στο Βασίλειο των Κάτω Χωρών. Μολονότι δεχόταν ότι οι δαπάνες τις οποίες αφορά η εν λόγω έκπτωση έχουν επαγγελματικό χαρακτήρα και, ως εκ τούτου, ότι η έκπτωση αυτή δεν έθιγε την αρχή που διατυπώνεται στο άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, η Επιτροπή επέμεινε εκ νέου ως προς την απαίτηση κατοχής τιμολογίου την οποία προβλέπει το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας. Συναφώς, τόνισε ότι η τήρηση της απαίτησεως αυτής αποτελεί εγγύηση νομιμότητας και διαφάνειας που παρέχει τη δυνατότητα αποτελεσματικής αντιμετώπισεως των καταχρήσεων.
- 23 Δεδομένου ότι η Ολλανδική Κυβέρνηση επανέλαβε την άποψή της σε επιστολή της 10ης Ιουλίου 1995, η Επιτροπή τής απέστειλε το από 17 Οκτωβρίου 1996 συμπληρωματικό έγγραφο οχλήσεως. Αφού τόνισε ότι προέβη σε ενδελεχέστερη εξέταση της εν λόγω ολλανδικής ρυθμίσεως, η Επιτροπή παρέθεσε στο έγγραφο αυτό την επιχειρηματολογία της. Μεταξύ άλλων, η Επιτροπή προέβαλε ότι το εν λόγω δικαίωμα προς έκπτωση παραβιάζει επίσης το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, στον βαθμό που οι συγκεκριμένες υπηρεσίες και τα συγκεκριμένα έγγραφα δεν παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο εργοδότη από άλλον υποκεί-

μενο στον φόρο, αλλ' αντιθέτως στον τελικό καταναλωτή, ήτοι τον υπάλληλο. Κατά συνέπεια, ο φόρος τον οποίο καταβάλλει ο υπάλληλος πρέπει να εξακολουθεί να βαρύνει μόνον αυτόν, ενώ η αποζημίωση που καταβάλλει ο εργοδότης στον υπάλληλο, η οποία δεν αποτελεί αντάλλαγμα για μια φορολογητέα πράξη, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.

- 24 Μολονότι αναγνώρισε ότι η εν λόγω ολλανδική ρύθμιση μπορεί να θεωρηθεί ότι αντιβαίνει στο γράμμα των άρθρων 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', και 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, η Ολλανδική Κυβέρνηση προέβαλε, με την από 16 Δεκεμβρίου 1996 απάντησή της, ότι εντούτοις η ρύθμιση αυτή είναι σύμφωνη με τις αρχές που διέπουν τον ΦΠΑ και ότι οι αρχές αυτές θα πρέπει να υπερισχύσουν του γράμματος της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, το εν λόγω δικαίωμα προς έκπτωση αφορά αγαθά και υπηρεσίες σχετικά με την επαγγελματική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο εργοδότη και παρέχει τη δυνατότητα αποφυγής της πολλαπλής φορολογήσεως που θα έθιγε την ουδετερότητα του φόρου.
- 25 Η Επιτροπή απηύθυνε αιτιολογημένη γνώμη στο Βασίλειο των Κάτω Χωρών στις 22 Σεπτεμβρίου 1997. Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών κλήθηκε να λάβει, εντός δύο μηνών από της κοινοποιήσεως της γνώμης, τα κατάλληλα μέτρα προκειμένου να συμμορφωθεί προς αυτήν.
- 26 Με έγγραφο της 28ης Νοεμβρίου 1997, η Ολλανδική Κυβέρνηση απάντησε στην Επιτροπή εμμένοντας κατ' ουσίαν στην άποψή της. Μεταξύ άλλων, ανέπτυξε το επιχείρημα ότι η ολλανδική νομοθεσία παρέχει τις αναγκαίες εγγυήσεις για πρόληψη οποιασδήποτε καταχρηστικής χρησιμοποίησεως του εν λόγω μηχανισμού της κατ' αποκοπήν εκπτώσεως.
- 27 Διαπιστώνοντας ότι το Βασίλειο των Κάτω Χωρών δεν συμμορφώθηκε προς την αιτιολογημένη γνώμη της, η Επιτροπή αποφάσισε να ασκήσει την παρούσα προσφυγή.

Επί της προσφυγής

Επί της πρώτης αιτιάσεως που στηρίζεται στην παράβαση του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας

Επιχειρήματα των μερών

- 28 Η Επιτροπή φρονεί ότι μια ουσιαστική πλευρά του συστήματος που θεσπίστηκε για τον ΦΠΑ έγκειται στο γεγονός ότι οι πράξεις από τις οποίες είναι δυνατόν να προκύψει δικαίωμα προς έκπτωση πραγματοποιούνται μεταξύ υποκειμένων στον φόρο, το δε σύνολο των φορολογητέων πράξεων αποτελεί στο πλαίσιο αυτό μια αλυσίδα που δεν είναι δυνατόν να σπάσει. Αυτό ακριβώς προκύπτει μεταξύ άλλων από το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, το οποίο ορίζει ότι εκπεστέος είναι ο ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα παραδοθέντα αγαθά ή για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες σε υποκείμενον στον φόρο ή για τις ανάγκες υποκειμένου στον φόρο από άλλον υποκείμενο στον φόρο.
- 29 Λαμβανομένης υπόψη της σαφούς διατυπώσεως της διατάξεως αυτής, κάθε παρέκκλιση από την αρχή που έχει διατυπωθεί με τον τρόπο αυτό δεν είναι δυνατόν να προέρχεται παρά μόνον από τον κοινοτικό νομοθέτη. Επιπλέον, ως προς το σημείο αυτό, επιβάλλεται κατά μείζονα λόγο η μη απομάκρυνση από το γράμμα της έκτης οδηγίας διότι, αφενός, κάθε είδους φορολογική νομοθεσία απαιτεί ένα σαφώς οριοθετημένο πεδίο εφαρμογής και ακριβείς κανόνες και, αφετέρου, η απόκλιση από το κείμενο αυτό θα είχε ως συνέπεια τη διαφοροποιημένη εφαρμογή της κοινοτικής νομοθεσίας στα διάφορα κράτη μέλη.
- 30 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, εν προκειμένω, τα αγαθά και οι υπηρεσίες που εμπίπτουν στον μηχανισμό εκπτώσεων του άρθρου 23 της υπουργικής αποφάσεως της 12ης Αυγούστου 1968 δεν παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο εργοδότη, αλλά στον υπάλληλο και ότι αυτός αποτελεί έναν τελικό καταναλωτή μη υποκείμενο στον

φόρο, ο οποίος χρησιμοποιεί το συγκεκριμένο όχημα εξίσου, αν όχι κυρίως, για ιδιωτικούς σκοπούς. Κατά το μέτρο αυτό, το τμήμα της αποζημίωσης που καταβάλλει ο εργοδότης, για το οποίο μπορεί να γίνει έκπτωση δύναμει της προαναφερθείσας εθνικής διατάξεως δεν αποτελεί φόρο που βαρύνει μια πράξη μεταξύ υποκειμένων στον φόρο, αλλά μια κατ' αποκοπήν αποζημίωση προς κάλυψη μέρους του ΦΠΑ που εισπράττεται επί των αγαθών που παραδίδονται ή επί των υπηρεσιών που παρέχονται σε έναν τελικό καταναλωτή.

- 31 Η Ολλανδική Κυβέρνηση φρονεί ότι το δικαίωμα προς έκπτωση που προβλέπει το άρθρο 23 της υπουργικής απόφασης της 12ης Αυγούστου 1968 είναι απολύτως σύμφωνο με τους σκοπούς που επιδιώκει το κοινό σύστημα του ΦΠΑ.
- 32 Συγκεκριμένα, σκοπός του συστήματος αυτού είναι να ανακουφίζεται πλήρως κάθε υποκείμενος στον φόρο από τον φόρο που κατέβαλε επί των εισροών για τις ανάγκες της δραστηριότητάς του, εξασφαλίζοντας με τον τρόπο αυτό πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους (απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman, Συλλογή 1985, σ. 655).
- 33 Η κάλυψη όμως των εξόδων στα οποία υποβλήθηκε ο υπάλληλος για τις ανάγκες των δραστηριοτήτων του εργοδότη του αποτελούν για τον εργοδότη επιβάρυνση που βαρύνει την τελική τιμή των προϊόντων ή των υπηρεσιών που παρέχει στο πλαίσιο της δραστηριότητάς του ως υποκείμενου στον φόρο και, ως εκ τούτου, θα πρέπει να έχει τη δυνατότητα εκπτώσεως του μέρους του ΦΠΑ που περιλαμβάνεται στα έξοδα τα οποία καλύπτονται με τον τρόπο αυτόν. Απαγόρευση της εκπτώσεως αυτής θα ισοδυναμούσε με άνιση μεταχείριση πανομοιότυπων από οικονομική άποψη καταστάσεων λόγω καθαρά τυπικών διαφορών, ανάλογα με το αν ο υπάλληλος χρησιμοποιεί το δικό του όχημα ή το όχημα του εργοδότη του προκειμένου να παράσχει υπηρεσίες στο πλαίσιο της δραστηριότητας του τελευταίου, πράγμα που δεν δέχεται η νομολογία του Δικαστηρίου (βλ. απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 1998, C-308/96 και C-94/97, Madgett και Baldwin, Συλλογή 1998, σ. I-6229). Επίσης, θα προέκυπταν αναπόφευκτες στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.
- 34 Κατά την Ολλανδική Κυβέρνηση, η μη αποδοχή της εν λόγω εκπτώσεως θα προκάλούσε επιπλέον το φαινόμενο της διπλής φορολογήσεως. Σε πρώτη φάση, θα

εισπραττόταν πράγματι οριστικώς ο ΦΠΑ επί των δαπανών στις οποίες υποβλήθηκε ο υπάλληλος σε σχέση με το όχημά του. Σε δεύτερη φάση, ο ΦΠΑ θα επιβαλλόταν επί της τελικής τιμής των προϊόντων ή των υπηρεσιών που παρέχονται από τον υποκείμενο στον φόρο εργοδότη, σ' αυτή δε την τελική τιμή οι προαναφερθείσες δαπάνες θα αποτελούσαν μια συνισταμένη της λόγω της καλύψεώς τους από τον εργοδότη.

- 35 Κατά συνέπεια, μια τέτοια κατάσταση θα προσέβαλλε τις αρχές της ουδετερότητας της εισπράξεως του φόρου, της προλήψεως της διπλής φορολογήσεως και της επιβολής του φόρου μόνο στον τελικό καταναλωτή, που συνιστούν άπασες σκοπούς τους οποίους επιδιώκει η έκτη οδηγία.
- 36 Ως προς την προπαρατεθείσα απόφαση Intiem, με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι υπάρχει δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ τον οποίο καταβάλλει ένας υποκείμενος στον φόρο σε έτερον υποκείμενο στον φόρο με τον οποίο είχε συνάψει συμφωνία δυνάμει της οποίας αυτός ο τελευταίος παρείχε καύσιμα στους υπαλλήλους του, η Επιτροπή και η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζουν, εκάστη, αυτό που είναι δυνατόν να ενισχύσει τη δική τους άποψη.
- 37 Η Επιτροπή φρονεί ότι στην παρούσα υπόθεση λείπουν τρία στοιχεία τα οποία κρίθηκαν καθοριστικά από το Δικαστήριο στο πλαίσιο της προαναφερθείσας αποφάσεως Intiem. Πρώτον, ουδεμία συμφωνία συνήφθη εν προκειμένω μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο εργοδότη και ενός άλλου υποκειμένου στον φόρο σχετικά με την παράδοση αγαθών στους υπαλλήλους του για λογαριασμό του εν λόγω εργοδότη ούτε, κατά συνέπεια, υφίσταται παράδοση, κατά τη νομική έννοια του όρου, προς αυτόν. Δεύτερον, τα αγαθά τα οποία αφορά το εν λόγω δικαίωμα προς έκπτωση δεν προορίζονται να χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στον φόρο εργοδότη. Τρίτον, ουδέν τιμολόγιο εκδίδεται εν προκειμένω από τον υποκείμενο στον φόρο προμηθευτή προς τον υποκείμενο στον φόρο εργοδότη.
- 38 Αντιστρόφως, η Ολλανδική Κυβέρνηση βλέπει στην προαναφερθείσα απόφαση Intiem την επιβεβαίωση ότι, για την ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, πρέπει προπάντων να αποδίδεται προέχουσα σημασία στην οικονομική πραγματικότητα.

- 39 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου φρονεί ότι η παρούσα υπόθεση αφορά μια γενικότερη προβληματική, ήτοι το δικαίωμα ενός υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει το μέρος του ΦΠΑ που περιλαμβάνεται σε όλες τις δαπάνες στις οποίες υποβάλλονται οι υπάλληλοί του στο πλαίσιο της οικονομικής δραστηριότητας της επιχειρήσεως. Στο πλαίσιο αυτό αναφέρονται, ως παράδειγμα, τα έξοδα διαμονής, διατροφής ή μεταφοράς στα οποία υποβάλλεται ο υπάλληλος επ' ευκαιρία επαγγελματικών μετακινήσεων ή ακόμη η αγορά εργαλείων από εργαζόμενο που απασχολείται σε εξωτερικό εργοτάξιο.
- 40 Στο πλαίσιο αυτό, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου αναφέρεται στη διαδεδομένη στο κράτος μέλος αυτό πρακτική σύμφωνα με την οποία οι εργοδότες καλύπτουν — καταβάλλοντας αποζημίωση που αποτελεί συνάρτηση της αποστάσεως που διανύθηκε, του κυλινδρισμού του οχήματος και του πραγματικού μέσου κόστους των καυσίμων σε εθνικό επίπεδο — τις δαπάνες για τα καύσιμα στις οποίες υποβλήθηκαν οι υπάλληλοι οι οποίοι χρησιμοποιούν τα οχήματά τους για τις ανάγκες των δραστηριοτήτων του εργοδότη τους και σύμφωνα με την οποία οι εργοδότες προβαίνουν στη συνέχεια στην έκπτωση του συναφούς με τις δαπάνες αυτές ΦΠΑ.
- 41 Κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, το σύστημα αυτό δικαιολογείται απολύτως από το γεγονός ότι απαλλάσσει τον υποκείμενο στον φόρο από την επαλήθευση και τη διατήρηση μεγάλου αριθμού αποδείξεων, βάρος το οποίο κρίνεται δυσανάλογο σε σχέση με το ύψος των οικείων φόρων. Επιπλέον, η απαίτηση να παραδίδονται τα καύσιμα απευθείας στον εργοδότη θα μπορούσε να έχει δυσμενείς συνέπειες για τις μικρότερες επιχειρήσεις οι οποίες δεν είναι σε θέση να συνάπτουν συμφωνίες παραδόσεως με τους διανομείς καυσίμων.
- 42 Εν κατακλείδι, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει ότι πρέπει να λαμβάνεται υπόψη μόνον η οικονομική πραγματικότητα, ήτοι ότι ο υποκείμενος στον φόρο που εφαρμόζει το σύστημα της καλύψεως των δαπανών αγοράζει στην πραγματικότητα καύσιμα μέσω των υπαλλήλων του, το δε ζήτημα της κυριότητας του οχήματος ουδεμία επιρροή ασκεί στο πλαίσιο αυτό.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

- 43 Προκειμένου να κριθεί αν οι επίδικες εθνικές διατάξεις είναι σύμφωνες με το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, πρέπει, πρώτον, να υπομνηστεί ότι το Δικαστήριο έχει ήδη αποφανθεί ότι το άρθρο 17, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας καθορίζει με σαφήνεια τις προϋποθέσεις για τη γένεση και την έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ και ότι η διάταξη αυτή δεν αφήνει στα κράτη μέλη κανένα περιθώριο εκτίμησης ως προς την εφαρμογή της (απόφαση της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, ΒΡ Σουπεργκάτς, Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 35).
- 44 Δεύτερον, πρέπει να παρατηρηθεί ότι από τη διατύπωση του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι το δικαίωμα προς έκπτωση το οποίο η διάταξη αυτή παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο αφορά τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε για τα αγαθά που παραδόθηκαν και τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε αυτόν τον υποκείμενο στον φόρο από έτερον υποκείμενο στον φόρο.
- 45 Αφενός, το άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 4, της έκτης οδηγίας προβλέπει ρητώς, ως προς το σημείο αυτό, ότι ο μισθωτός που ενεργεί για λογαριασμό του εργοδότη του δεν μπορεί να έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο.
- 46 Από την ανωτέρω διάταξη προκύπτει ότι ο υπάλληλος που χρησιμοποιεί το δικό του όχημα στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων του εργοδότη του δεν καθίσταται «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της έκτης οδηγίας ούτε, ως εκ τούτου, κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής, και τούτο έστω και αν τα έξοδα που συνδέονται με τη χρήση αυτή καλύπτονται από τον εργοδότη.
- 47 Αφετέρου, από το άρθρο 5 της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι ως παράδοση αγαθού θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς το αγαθό αυτό ως κύριος.

Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το γεγονός ότι ο υπάλληλος χρησιμοποιεί το όχημά του στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων του εργοδότη του δεν συνιστά παράδοση προς αυτόν, κατά την ανωτέρω έννοια.

- 48 Κατά συνέπεια, ούτε το όχημα που ανήκει στον υπάλληλο ούτε τα καύσιμα που καταναλώνει το όχημα αυτό μπορούν να θεωρηθούν ότι «παρεδόθησαν» στον υποκείμενο στον φόρο εργοδότη, κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, απλώς και μόνο διότι η απόσβεση του οχήματος και οι δαπάνες για τα καύσιμα που συνδέονται με μια τέτοια χρήση καλύπτονται εν μέρει από τον εργοδότη.
- 49 Από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει σαφέστατα ότι δεν είναι δυνατόν να συναχθεί από το γράμμα του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ υπό τις περιστάσεις που προβλέπει το άρθρο 23 της υπουργικής αποφάσεως της 12ης Αυγούστου 1968.
- 50 Εξάλλου, αντίθετα προς όσα υποστηρίζει η Ολλανδική Κυβέρνηση, από την προαναφερθείσα απόφαση Intiem δεν μπορεί να συναχθεί διαφορετικό συμπέρασμα.
- 51 Πράγματι, από τη σκέψη 14 της ανωτέρω αποφάσεως προκύπτει ότι το Δικαστήριο έκρινε ότι μόνο στο μέτρο του δυνατού θα πρέπει ο μηχανισμός εκπτώσεως του ΦΠΑ, τον οποίο προβλέπει η έκτη οδηγία, να εφαρμόζεται κατά τρόπον ώστε το πεδίο εφαρμογής του να αντιστοιχεί στον τομέα των επαγγελματικών δραστηριοτήτων του υποκειμένου στον φόρο.
- 52 Από τη σκέψη 16 της προαναφερθείσας αποφάσεως Intiem προκύπτει ακριβώς ότι, μολονότι το Δικαστήριο δέχθηκε μια ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας που έχει ως αποτέλεσμα να επιβεβαιώνει τη συμβατότητα του επίδικου μηχανισμού εκπτώσεως στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας

δίκης με την ανωτέρω διάταξη, ωστόσο προς τούτο έλαβε μεταξύ άλλων υπόψη του ότι, εν προκειμένω, ο εργοδότης είχε ζητήσει την παράδοση αγαθών στους υπαλλήλους του για δικό του λογαριασμό και ότι κατά συνέπεια είχε λάβει από τον προμηθευτή τιμολόγια στα οποία αυτός επιβαρυνόταν με τον ΦΠΑ για τα αγαθά που είχαν παραδοθεί στους υπαλλήλους του.

- 53 Πρέπει να τονιστεί ότι, σε παρόμοιες καταστάσεις, οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, και ειδικότερα η προϋπόθεση σχετικά με την ύπαρξη παραδόσεως η οποία πραγματοποιείται μεταξύ υποκειμένων στον φόρο, πληρούνταν και, ως εκ τούτου, ήταν πράγματι δυνατή η εφαρμογή της διατάξεως αυτής.
- 54 Αντιθέτως, όσον αφορά τον μηχανισμό εκπώσεων που αποτελεί το αντικείμενο της παρούσας υποθέσεως, ελέγχθη ανωτέρω ότι, δεδομένου ότι δεν συντρέχει η προϋπόθεση σχετικά με την ύπαρξη παραδόσεως πραγματοποιούμενης μεταξύ υποκειμένων στον φόρο, δεν είναι δυνατόν ο μηχανισμός αυτός να συμβιβαστεί με το γράμμα του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.
- 55 Είναι αληθές ότι η λύση που υπαγορεύεται από τη διατύπωση του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ενδέχεται να μην είναι πλήρως σύμφωνη με το αντικείμενο της διατάξεως αυτής, καθώς και με ορισμένους σκοπούς που επιδιώκει η έκτη οδηγία, όπως είναι η ουδετερότητα του φόρου και η αποφυγή της διπλής φορολογήσεως.
- 56 Εντούτοις, χωρίς την παρέμβαση του κοινοτικού νομοθέτη, το σύστημα εκπώσεων του ΦΠΑ που αυτός έχει καθιερώσει, όπως ορίζει η έκτη οδηγία, δεν θεμελιώνει δικαίωμα υπέρ του υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει τον ΦΠΑ υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπει το άρθρο 23 της υπουργικής αποφάσεως της 12ης Αυγούστου 1968 ούτε παρέχει τη δυνατότητα καθορισμού των ενδεχόμενων λεπτομερειών εφαρμογής ενός τέτοιου δικαιώματος (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 1989, C-165/88, ORO Amsterdam Beheer και Concerto, Συλλογή 1989, σ. 4081, σκέψεις 16 και 22 έως 24).

- 57 Επιπλέον, πρέπει να παρατηρηθεί ως προς το τελευταίο αυτό σημείο ότι οι λεπτομέρειες εφαρμογής του μηχανισμού εκπτώσεων ο οποίος στηρίζεται στο άρθρο 23 της υπουργικής αποφάσεως της 12ης Αυγούστου 1968 προσδίδουν στον μηχανισμό αυτόν έναν κατ' αποκοπήν και κατά προσέγγιση χαρακτήρα, και μάλιστα ουδόλως διασφαλίζουν ότι ο ΦΠΑ που υποτίθεται ότι περιλαμβάνεται στην αποζημίωση, την οποία καταβάλλει ο εργοδότης στον υπάλληλό του, αντιστοιχεί πράγματι σε ΦΠΑ που έχει καταβληθεί από τον υπάλληλο για την απόκτηση του οχήματος ή για τις δαπάνες που συνδέονται με τη χρήση του για τις ανάγκες των δραστηριοτήτων του εργοδότη.
- 58 Κατ' αρχάς, πράγματι από τις σκέψεις 12 έως 15 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει, αφενός, ότι η μέθοδος προσδιορισμού του ποσοστού μέχρι του οποίου ο εργοδότης μπορεί να εκπέσει την αποζημίωση που καταβάλλει στον υπάλληλο ερείδεται σε μία κατά προσέγγιση εκτίμηση όσον αφορά την αναλογία των δαπανών για το όχημα που δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ και των δαπανών εκείνων που υπόκεινται και, αφετέρου, ότι ο συντελεστής που προκύπτει με τη μέθοδο αυτή στρογγυλοποιήθηκε σε 12 % προκειμένου να ληφθεί υπόψη η ιδιαίτερη κατάσταση των οχημάτων με πετρελαιοκινητήρα.
- 59 Ακολούθως, ο κατά προσέγγιση χαρακτήρας του ποσοστού της εκπτώσεως προκύπτει επίσης από το γεγονός ότι, όπως εκτέθηκε στη σκέψη 16 της παρούσας αποφάσεως, ο συντελεστής αυτός μειώθηκε από 13 σε 12 % λόγω της μεταβολής από 18,5 σε 17,5 % του συνήθους συντελεστή του ΦΠΑ που ισχύει στις Κάτω Χώρες. Κατά συνέπεια, δεν ελήφθη υπόψη, με την ευκαιρία αυτή, το γεγονός ότι η μείωση κατά 1 %, που μετέβαλε με τον τρόπο αυτόν τον συνήθη συντελεστή του ΦΠΑ, δεν είχε επιπτώσεις στις δαπάνες σχετικά με το όχημα οι οποίες δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ.
- 60 Τέλος, από τις σκέψεις 17 και 18 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι η αποζημίωση που καταβάλλεται στον υπάλληλο και βάσει της οποίας γίνεται η εν λόγω έκπτωση φέρει, αυτή καθ' εαυτήν, έναν κατ' αποκοπήν χαρακτήρα, δεδομένου ότι ο εργοδότης έχει το δικαίωμα να εκπέσει το 12 % από την εν λόγω αποζημίωση, εφόσον αυτή δεν υπερβαίνει τα 0,6 NLG ανά διανυθέν χιλιόμετρο και τούτο ανεξαρτήτως του ύψους των δαπανών, κατά συνέπεια του ΦΠΑ, στα οποία πράγματι υποβάλλεται ο υπάλληλος σε σχέση με την απόκτηση και τη χρήση του οχήματός του.

- 61 Τα ανωτέρω ενισχύουν έτι περαιτέρω το συμπέρασμα ότι τόσο η κατ' αρχήν αναγνώριση ενός δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ λόγω της καταβολής αποζημιώσεως στον υπάλληλο που χρησιμοποιεί το όχημά του για τις δραστηριότητες του υποκειμένου στον φόρο εργοδότη του όσο και ο καθορισμός της εκτάσεως ενός τέτοιου δικαιώματος και των λεπτομερειών εφαρμογής του απαιτούν την παρέμβαση του κοινοτικού νομοθέτη.
- 62 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να θεωρηθεί βάσιμη η πρώτη αιτίαση της Επιτροπής.

Επί της δευτέρας αιτιάσεως που στηρίζεται στην παράβαση του άρθρου 18, παράγραφος 1, στοιχείο α, της έκτης οδηγίας

Επιχειρήματα των μερών

- 63 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η υπουργική απόφαση της 12ης Αυγούστου 1968 παραβιάζει επίσης το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας στον βαθμό που η διάταξη αυτή εξαρτά τη δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ που καταβάλλεται επί των εισροών από την κατοχή από τον υποκείμενο στον φόρο τιμολογίου το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 3, της ανωτέρω οδηγίας, ήτοι, κατ' ουσίαν, ενός τιμολογίου το οποίο χορηγεί ένας υποκείμενος στον φόρο σε έτερον υποκείμενο στον φόρο. Ωστόσο, όσον αφορά την έκπτωση σχετικά με αποζημίωση που καταβάλλεται στον υπάλληλο και προορίζεται για την κάλυψη των εξόδων που συνδέονται με τη χρήση του ιδιωτικού του οχήματος, η κατοχή ενός τέτοιου τιμολογίου είναι αδύνατη.
- 64 Η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει, κατ' αρχάς, ότι η προϋπόθεση κατοχής τιμολογίου την οποία επιβάλλουν οι διατάξεις που μνημονεύονται στην προ-

ηγούμενη σκέψη τέθηκε για αποδεικτικούς σκοπούς και ότι η έκτη οδηγία προβλέπει και άλλα αποδεικτικά μέσα, όπως προκύπτει από το άρθρο 18, παράγραφος 3, της οδηγίας αυτής το οποίο επιτρέπει στα κράτη μέλη να καθορίζουν τις προϋποθέσεις και τις λεπτομέρειες βάσει των οποίων παρέχεται το δικαίωμα σε έναν υποκείμενο στον φόρο να διενεργήσει την έκπτωση την οποία δεν διενήργησε σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του ανωτέρω άρθρου.

- 65 Ακολουθως, η παραπομπή του άρθρου 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας στο άρθρο 22, παράγραφος 3, της οδηγίας αυτής δεν έχει ως αποτέλεσμα ότι το τιμολόγιο, αν υποθεθεί ότι είναι απαραίτητο, πρέπει να έχει εκδοθεί από έναν υποκείμενο στον φόρο για έτερον υποκείμενο στον φόρο, στον βαθμό που το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο β', της ανωτέρω οδηγίας, το οποίο καθορίζει τι πρέπει να αναγράφεται επί του τιμολογίου, ουδόλως προβλέπει την προϋπόθεση αυτή.
- 66 Τέλος και, εν πάση περιπτώσει, από το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι τα κράτη μέλη έχουν το δικαίωμα να παρεκκλίνουν από τις επιταγές του άρθρου 22, παράγραφος 3, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής και να προβλέψουν ότι και άλλα έγγραφα πλην των τιμολογίων μπορούν να γίνουν δεκτά προς απόδειξη του ότι μια δαπάνη πραγματοποιήθηκε όντως για τις ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο.
- 67 Εν πάση περιπτώσει, οι σκοποί και η όλη οικονομία της έκτης οδηγίας θα έπρεπε, κατά το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, να βαρύνουν περισσότερο σε σχέση με μια καθαρά τυπική προϋπόθεση όπως είναι η κατοχή τιμολογίου, ιδίως όταν είναι σαφές ότι δεν είναι δυνατόν να ληφθεί τιμολόγιο και όταν υφίστανται άλλα αποδεικτικά μέσα, όπως είναι αυτά που μνημονεύονται στη σκέψη 19 της παρούσας αποφάσεως, με τα οποία είναι δυνατή η αντιμετώπιση καταχρηστικών πρακτικών.
- 68 Όσον αφορά το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, η Επιτροπή αντιπροβάλλει ότι το έγγραφο το οποίο επέχει θέση τιμολογίου στο οποίο αναφέρεται η διάταξη αυτή πρέπει εν πάση περιπτώσει να εκδίδεται από έναν υποκείμενο

στον φόρο για έτερον υποκείμενο στον φόρο, όπως προκύπτει από το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας. Κατά την Επιτροπή, το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο γ απαιτεί επιπλέον από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος να διευκρινίζει τα κριτήρια τα οποία πρέπει να πληροί το έγγραφο αυτό.

- 69 Ως προς την ευχέρεια που παρέχει στα κράτη μέλη το άρθρο 18, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, η Επιτροπή φρονεί ότι δεν μπορεί να γίνεται χρήση της ευχέρειας αυτής παρά μόνο για πράξεις από τις οποίες δημιουργείται δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου, πράγμα που δεν συμβαίνει στην περίπτωση πράξεων που πραγματοποιούνται, όπως εν προκειμένω, μεταξύ υποκειμένου στον φόρο εργοδότη και μη υποκειμένου στον φόρο υπαλλήλου του.
- 70 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει, όπως και η Ολλανδική Κυβέρνηση, ότι το άρθρο 18, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να προβλέπουν ιδιαίτερους κανόνες προκειμένου να ρυθμίζουν την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση στις περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν είναι δυνατόν να εκδοθεί τιμολόγιο.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

- 71 Πρέπει να τονιστεί ότι το άρθρο 18 της έκτης οδηγίας αφορά μόνον τις προϋποθέσεις ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, ενώ η ίδια η ύπαρξη ενός τέτοιου δικαιώματος ρυθμίζεται από το άρθρο 17 της ανωτέρω οδηγίας.
- 72 Όπως προκύπτει από την εξέταση της πρώτης αιτιάσεως που διατύπωσε η Επιτροπή, η έκπτωση από τον υποκείμενο στον φόρο εργοδότη μέρους της αποζημιώσεως που καταβάλλει σε υπάλληλό του για τη χρησιμοποίηση ιδιωτικού οχήματος για επαγγελματικούς σκοπούς γίνεται κατά παράβαση του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

- 73 Στο πλαίσιο αυτό, το άρθρο 18, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, το οποίο επιτρέπει στα κράτη μέλη να καθορίζουν τους όρους και τις λεπτομέρειες βάσει των οποίων παρέχεται σε έναν υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα να διενεργήσει έκπτωση την οποία δεν διενήργησε σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου αυτού, δεν μπορεί να προβληθεί ως επιχείρημα από ένα κράτος μέλος προς στήριξη της αξιώσεώς του να ρυθμίζει τις προϋποθέσεις ασκήσεως ενός δικαιώματος προς έκπτωση, του οποίου η αναγνώριση δεν επιτρέπεται βάσει της έκτης οδηγίας.
- 74 Ως προς τα άρθρα 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', και 22, παράγραφος 3, στοιχεία α' και γ', της έκτης οδηγίας, πρέπει να τονιστεί ότι από το γράμμα των διατάξεων αυτών προκύπτει ότι, προκειμένου να έχει τη δυνατότητα να προβεί στην έκπτωση που προβλέπει το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει κατ' αρχήν να κατέχει τιμολόγιο ή έγγραφο επέχον θέση τιμολογίου το οποίο να έχει εκδοθεί γι' αυτόν από έτερον υποκείμενο στον φόρο.
- 75 Όμως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, ελλείπει οποιασδήποτε παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών μεταξύ των δύο υποκειμένων στον φόρο και, ως εκ τούτου, εν αδυναμία εκδόσεως τιμολογίου ή εγγράφου επέχοντος θέση τιμολογίου μεταξύ αυτών των υποκειμένων στον φόρο, η έκπτωση του ΦΠΑ που επιτρέπεται δυνάμει του άρθρου 23 της υπουργικής αποφάσεως της 12ης Αυγούστου 1968 θα μπορούσε να γίνει, εν πάση περιπτώσει, μόνον κατά παράβαση των προϋποθέσεων που προβλέπει το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση.
- 76 Υπό τις συνθήκες αυτές, η δεύτερη αιτίαση της Επιτροπής πρέπει να θεωρηθεί βάσιμη.
- 77 Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, προβλέποντας, κατά παράβαση των άρθρων 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', και 18,

παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, ότι ο υποκείμενος στον ΦΠΑ εργοδότης μπορεί να εκπέσει ένα μέρος της αποζημίωσης που καταβάλλει σε υπάλληλό του για τη χρησιμοποίηση του ιδιωτικού του οχήματος για επαγγελματικούς σκοπούς, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 78 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπήρχε σχετικό αίτημα. Δεδομένου ότι το Βασίλειο των Κάτω Χωρών ηττήθηκε, επιβάλλεται να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα σύμφωνα με το σχετικό αίτημα της Επιτροπής. Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 69, παράγραφος 4, του Κανονισμού Διαδικασίας, τα κράτη μέλη και τα όργανα που παρεμβαίνουν στη δίκη φέρουν τα δικαστικά τους έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα)

αποφασίζει:

- 1) Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, προβλέποντας, κατά παράβαση των άρθρων 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', και 18, 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 — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388 και για τη λήψη μέτρων απλούστευσης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας — πεδίο εφαρμογής ορισμένων αλλαγών και πρακτικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους, ότι ο υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας εργοδότης μπορεί να εκπέσει ένα μέρος της αποζημιώσεως που καταβάλλει σε υπάλληλό του για τη χρησιμοποίηση του ιδιωτικού του οχήματος για επαγγελματικούς σκοπούς, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΚ.

- 2) Καταδικάζει το Βασίλειο των Κάτω Χωρών στα δικαστικά έξοδα.

- 3) Το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας φέρει τα δικά του έξοδα.

von Bahr

Edward

La Pergola

Wathelet

Timmermans

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 8 Νοεμβρίου 2001.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

R. Grass

P. Jann