



## Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ  
JULIANE KOKOTT  
της 8ης Δεκεμβρίου 2011<sup>1</sup>

**Υπόθεση C-594/10**

**T.G. van Laarhoven**

(αίτηση του Hoge Raad der Nederlanden για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως)

«Φόρος προστιθέμενης αξίας — Έκτη οδηγία — Έκπτωση του φόρου εισροών — Περιορισμός — Παλαιά ρύθμιση της οποίας η εφαρμογή επιτρέπεται κατά τη διάρκεια μεταβατικής περιόδου — Τροποποίηση υφιστάμενου περιορισμού με αποτέλεσμα την ποσοτική του διεύρυνση — Ιδιωτικής χρήσεως (ΙΧ) αυτοκίνητα χρησιμοποιούμενα για επαγγελματικούς και ιδιωτικούς σκοπούς — Φορολόγηση της ιδιωτικής χρήσεως»

### I – Εισαγωγή

1. Το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου δεν επιδέχεται καταρχήν περιορισμούς. Εντούτοις, η έκτη οδηγία για τον ΦΠΑ<sup>2</sup> και η επακόλουθη οδηγία για το κοινό σύστημα ΦΠΑ<sup>3</sup> επιτρέπουν τη διατήρηση σε ισχύ παλαιότερων διατάξεων, οι οποίες περιορίζουν το δικαίωμα προς έκπτωση, εφόσον οι εν λόγω διατάξεις ίσχυαν ήδη κατά τον χρόνο θέσεως σε ισχύ της έκτης οδηγίας για τον ΦΠΑ. Τι συμβαίνει όμως όταν μεταγενέστερη τροποποίηση μιας τέτοιας διάταξης περιορίζει περαιτέρω το δικαίωμα προς έκπτωση αποκλειστικά ως προς το ύψος του ποσού; Αυτό είναι το βασικό ερώτημα που καλείται να απαντήσει το Δικαστήριο στην παρούσα υπόθεση. Στο πλαίσιο αυτό, όμως, είναι επίσης ερευνητέο, αν η υπό κρίση ολλανδική ρύθμιση πρέπει πράγματι να αξιολογηθεί με βάση τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης περί εκπτώσεως φόρου ή, ενδεχομένως, με βάση εκείνες που αφορούν στη φορολόγηση της ιδιωτικής χρήσεως. Τούτο, διότι η εν λόγω ρύθμιση επιτρέπει την άμεση και πλήρη έκπτωση τόσο για την επαγγελματική όσο και για την ιδιωτική χρήση επιβατικού αυτοκινήτου, υποβάλλοντας μόνο την ιδιωτική χρήση σε εκ των υστέρων κατ' αποκοπήν φορολόγηση σε ετήσια βάση.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

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 — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

3 — Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1). Καθόσον τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης ανατρέχουν στο έτος 2006, η δε οδηγία, σύμφωνα με το άρθρο 413 αυτής, τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2007, η παρούσα υπόθεση θα κριθεί με βάση την έκτη οδηγία.

## II – Νομικό πλαίσιο

### A — Δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης

2. Το άρθρο 6 της έκτης οδηγίας, με τίτλο «Παροχή υπηρεσιών», ορίζει μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«2. Εξομοιούνται προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας:

- α) η χρησιμοποίηση αγαθού, το οποίο κατέχει η επιχείρηση, για τις ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, εφ' όσον το αγαθό αυτό εδημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας·

[...]

Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να παρεκκλίνουν από τις διατάξεις της παρούσης παραγράφου, υπό τον όρο ότι η παρέκκλιση αυτή δεν επιφέρει στρεβλώσεις στον ανταγωνισμό.»

3. Ο τίτλος VIII «Βάση επιβολής του φόρου» της έκτης οδηγίας περιέχει το άρθρο 11, το οποίο, όπως ισχύει εν προκειμένω, προβλέπει:

«Α.Στο εσωτερικό της χώρας

1. Βάση επιβολής του φόρου είναι:

[...]

- γ) για τις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 6 παράγραφος 2, το ποσό των εξόδων των αναληφθέντων από τον υποκείμενο στο φόρο, για την εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών.

[...]»

4. Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, που επιγράφεται «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση», προβλέπει, όπως έχει διαμορφωθεί με το άρθρο 28στ, παράγραφος 1, της ίδιας αυτής οδηγίας, μεταξύ άλλων τα εξής:

«2. Στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο:

- α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εσωτερικό της χώρας φόρο προστιθεμένης αξίας για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

[...]

6. 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 ενάρξεως ισχύος της παρούσης οδηγίας.

[...]»

5. Το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας, με τίτλο «Διακανονισμός εκπτώσεων», περιλαμβάνει τις ακόλουθες διατάξεις:

«1. Η αρχικά ενεργηθείσα έκπτωση υπόκειται σε διακανονισμό κατά τρόπο καθοριζόμενο από τα κράτη μέλη, ιδίως:

- α) όταν η έκπτωση είναι ανωτέρα ή κατωτέρα της εκπτώσεως την οποίαν εδικαιούτο να ενεργήσει ο υποκείμενος στον φόρο·
- β) όταν, μετά την υποβολή της δηλώσεως, έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων του φόρου, ιδίως σε περίπτωση ακυρώσεως πωλήσεων ή επιτεύξεως εκπτώσεων επί του τμήματος· εντούτοις, δεν ενεργείται διακανονισμός στην περίπτωση πράξεων, για τις οποίες δεν έγινε ολική ή μερική πληρωμή, σε περίπτωση καταστροφής, απωλείας ή κλοπής δεόντως αποδεικνυομένων ή δικαιολογημένων και στην περίπτωση εξόδων γενομένων για την χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων αναφερομένων στο άρθρο 5 παράγραφος 6. Εν τούτοις, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να απαιτούν διακανονισμό για τις πράξεις, για τις οποίες δεν έγινε ολική ή μερική πληρωμή, καθώς και στην περίπτωση κλοπής.

2. Σχετικά με τα αγαθά επενδύσεως, ο διακανονισμός ενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών περιλαμβανομένου και του έτους, κατά την διάρκεια του οποίου απεκτήθη ή κατεσκευάσθη το αγαθό. Κατ' έτος ο διακανονισμός αφορά μόνον το ένα πέμπτο του φόρου με τον οποίον επιβαρύνθηκαν τα αγαθά. Ο διακανονισμός αυτός πραγματοποιείται ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος εκπτώσεως, οι οποίες επέρχονται κατά την διάρκεια των επομένων ετών εν σχέσει προς το δικαίωμα εκπτώσεως το ισχύον κατά το έτος αποκτήσεως ή κατασκευής του αγαθού.

Κατά παρέκκλιση από το πρώτο εδάφιο τα κράτη μέλη δύνανται να χρησιμοποιούν ως βάση για τον διακανονισμό μία περίοδο πέντε ακεραίων ετών από την έναρξη της χρησιμοποιήσεως του αγαθού.

[...]»

## B — Δίκαιο των Κάτω Χωρών

6. Όπως αναφέρει το αιτούν δικαστήριο, οι Κάτω Χώρες διατήρησαν κατά τη μεταφορά της έκτης οδηγίας στο εθνικό δίκαιο μια ρύθμιση, η οποία περιορίζει την έκπτωση του φόρου σχετικά με αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσεως που χρησιμοποιούνται από τον επιχειρηματία όχι μόνο για επαγγελματικούς αλλά και για ιδιωτικούς σκοπούς<sup>4</sup>. Με βάση τη ρύθμιση αυτή, ο ΦΠΑ που βαρύνει την κατοχή —περιλαμβανομένης της αγοράς— ενός τέτοιου αυτοκινήτου εκπίπτει αρχικά ως εάν το αυτοκίνητο χρησιμοποιείτο αποκλειστικά στο πλαίσιο της επιχειρήσεως, στο τέλος όμως κάθε έτους επιβάλλεται φόρος εκ των υστέρων, ο οποίος υπολογίζεται ως πάγιο ποσοστό επί του κατ' αποκοπήν ποσού που στο πλαίσιο της φορολογίας εισοδήματος θεωρείται ως απόληψη για ιδιωτικούς σκοπούς. Το συγκεκριμένο κατ' αποκοπήν ποσό αντιστοιχεί, με τη σειρά του, σε ορισμένο ποσοστό επί της τιμής καταλόγου ή της αξίας του αυτοκινήτου.

7. Με την πάροδο του χρόνου η εν λόγω ρύθμιση υπέστη σειρά τροποποιήσεων οι οποίες, με βάση όσα εκθέτει το αιτούν δικαστήριο, οδήγησαν κατά κανόνα σε μείωση του τελικώς εκπιπτόμενου ποσού.

4 — Άρθρο 15, παράγραφος 6, του Wet op de omzetbelasting 1968 (νόμου του 1968 περί φόρου κύκλου εργασιών) σε συνδυασμό με το άρθρο 15 της Uitvoeringsbesikking omzetbelasting 1968 (υπουργικής αποφάσεως για την εκτέλεση του νόμου του 1968 περί φόρου κύκλου εργασιών).

8. Οι εν λόγω τροποποιήσεις αφορούσαν, αφενός, στη μεταβολή του ύψους του πάγιου ποσοστού. Έτσι το ποσοστό αυτό, το οποίο κατά τη θέση σε ισχύ της έκτης οδηγίας ανερχόταν στο 12 %, αυξήθηκε στο 12,5 % και στη συνέχεια στο 13,5 %, μειώθηκε ακολούθως στο 13 % και ήδη, από την 1η Ιανουαρίου 1992, επανήλθε στο 12 %. Αφετέρου, κατά το διάστημα αυτό αυξήθηκε το ποσό απολήψεως επί του οποίου υπολογιζόταν το ανωτέρω πάγιο ποσοστό και το οποίο, ενώ αρχικά ανερχόταν σε 20 % κατ' ελάχιστον της τιμής τιμοκαταλόγου του αυτοκινήτου, ακολούθως αυξήθηκε για συγκεκριμένες περιπτώσεις, ιδίως όταν τα διανυθέντα χιλιόμετρα για ιδιωτική χρήση υπερβαίνουν ένα συγκεκριμένο όριο, στο 24 % και αργότερα στο 25 %. Από 1ης Ιανουαρίου 2004 και έως τον κρίσιμο στην παρούσα υπόθεση χρόνο, το ποσό απολήψεως ανερχόταν σε κατ' ελάχιστον 22 %, εκτός εάν η ιδιωτική χρήση δεν υπερβαίνει τα 500 χιλιόμετρα ετησίως. Η αλλαγή του χαρακτηρισμού της χρήσεως του αυτοκινήτου ως προσωπικής ή επαγγελματικής μπορούσε, επίσης, να έχει ως συνέπεια την αύξηση του ποσού απολήψεως για ορισμένα χρονικά διαστήματα.

### III – Πραγματικά περιστατικά και προδικαστικά ερωτήματα

9. Ο T.G. van Laarhoven διατηρεί φοροτεχνικό γραφείο στις Κάτω Χώρες και δεν απασχολεί υπαλλήλους. Το 2006, στην περιουσία της επιχειρήσεώς του ανήκαν διαδοχικώς δύο αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσεως, τα οποία χρησιμοποίησε τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς. Στη δήλωσή του φόρου προστιθέμενης αξίας για το τέταρτο τρίμηνο του 2006, ο T.G. van Laarhoven δήλωσε ποσό οφειλόμενου ΦΠΑ ύψους 538 ευρώ για ιδιωτική χρήση άνω των 500 χιλιομέτρων, στη συνέχεια όμως αμφισβήτησε την ανωτέρω δήλωση και ζήτησε επιστροφή του ποσού. Μετά την απόρριψη τόσο της ενστάσεώς του από την αρμόδια διοικητική αρχή όσο και της προσφυγής του από το δικαστήριο πρώτου βαθμού, ο προσφεύγων άσκησε αίτηση αναίρεσεως ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden ισχυριζόμενος, μεταξύ άλλων, ότι οι σχετικές φορολογικές διατάξεις του ολλανδικού δικαίου είναι αντίθετες προς τη ρήτρα διατήρησης της ισχύουσας καταστάσεως (standstill clause) που περιέχεται στο άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

10. Με βάση τα ανωτέρω, το Hoge Raad υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:|

- «1) Απαγορεύεται κατά το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, να επέλθουν τροποποιήσεις σε ρύθμιση περιορίζουσα την έκπτωση φόρου, όπως συμβαίνει με την επίμαχη ρύθμιση, διά της οποίας ένα κράτος μέλος θέλησε να ασκήσει την προβλεπόμενη στην ως άνω διάταξη δυνατότητα (διατηρήσεως) του αποκλεισμού της εκπτώσεως φόρου για ορισμένα αγαθά και υπηρεσίες, αν συνεπεία των τροποποιήσεων αυτών αυξήθηκε κατά κανόνα το ποσό που εξαιρείται από την έκπτωση φόρου, αλλά ο σκοπός και το όλο σύστημα της ρυθμίσεως παρέμειναν αμετάβλητα;
- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, πρέπει τότε ο εθνικός δικαστής να αφήσει ανεφάρμοστη ολόκληρη τη ρύθμιση που περιορίζει την έκπτωση φόρου ή αρκεί να αφήσει ανεφάρμοστη τη ρύθμιση στο μέτρο που αυτή διηύρυνε το πεδίο των περιπτώσεων αποκλεισμού ή περιορισμού που υπήρχε κατά την έναρξη της ισχύος της έκτης οδηγίας;»

11. Στη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου συμμετείχαν ο T.G. van Laarhoven, η Ολλανδική Κυβέρνηση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκ των οποίων, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου διατύπωσε τις απόψεις της μόνον εγγράφως.

## IV – Νομική εκτίμηση

### A — Εισαγωγικές παρατηρήσεις

12. Κατά πάγια νομολογία, το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, όπως είναι αυστηρά και επακριβώς διατυπωμένο<sup>5</sup>, αποτελεί βασικό στοιχείο του κοινού συστήματος ΦΠΑ<sup>6</sup>. Το παρεχόμενο με το άρθρο αυτό δικαίωμα εκπτώσεως έχει ως σκοπό να απαλλάσσει πλήρως τον επιχειρηματία από τον ΦΠΑ τον οποίο οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων<sup>7</sup>, ασκείται άμεσα<sup>8</sup> και εγγυάται με τον τρόπο αυτό την ουδετερότητα του συγκεκριμένου φόρου<sup>9</sup>. Για τους λόγους αυτούς απαγορεύεται καταρχήν κάθε περιορισμός του<sup>10</sup>.

13. Η αρχή του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ υπόκειται, εντούτοις, στην εισάγουσα παρέκκλιση διάταξη που περιλαμβάνεται στο άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, και ειδικότερα στο δεύτερο εδάφιο της διατάξεως αυτής<sup>11</sup>, κατά την οποία τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να διατηρήσουν σε ισχύ τη νομοθεσία τους σχετικά με την εξαίρεση από το δικαίωμα εκπτώσεως, η οποία ίσχυε κατά την ημερομηνία ενάρξεως ισχύος της εν λόγω οδηγίας, έως ότου το Συμβούλιο θεσπίσει τις προβλεπόμενες από τη διάταξη αυτή διατάξεις<sup>12</sup>. Καθόσον αυτό δεν έχει συμβεί μέχρι σήμερα<sup>13</sup>, τα κράτη μέλη είχαν κατά τον κρίσιμο στην παρούσα υπόθεση χρόνο τη δυνατότητα να διατηρήσουν όλες τις ήδη υφιστάμενες ρυθμίσεις τους σχετικά με τον αποκλεισμό του δικαιώματος προς έκπτωση<sup>14</sup>.

14. Το Hoge Raad ζητεί από το Δικαστήριο να προβεί σε ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας εν σχέσει προς την ολλανδική ρύθμιση για την επιβολή ΦΠΑ σε αυτοκίνητα που χρησιμοποιούνται τόσο για επαγγελματικές όσο και για ιδιωτικές ανάγκες. Το Hoge Raad έκρινε ότι η εν λόγω ρύθμιση, η οποία ίσχυε ήδη κατά τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος της οδηγίας, οδηγεί σε περιορισμό του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου. Ειδικότερα, οι επιφυλάξεις του εν σχέσει προς το συμβατό της διατάξεως με την έκτη οδηγία οφείλονται στο γεγονός ότι η διάταξη αυτή τροποποιήθηκε επανειλημμένα μετά την έναρξη της ισχύος της οδηγίας, με αποτέλεσμα η δυνατότητα εκπτώσεως να περιορισθεί ποσοτικά ακόμη περισσότερο.

15. Το ζήτημα που ανακύπτει όμως είναι αν η ολλανδική ρύθμιση συνιστά όντως περιορισμό του δικαιώματος προς έκπτωση, ώστε να δύναται να αξιολογηθεί με βάση το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας.

5 — Αποφάσεις της 14ης Ιουνίου 2001, C-345/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2001, σ. I-4493, σκέψη 18), καθώς και της 23ης Απριλίου 2009, C-460/07, Puffer (Συλλογή 2009, σ. I-3251, σκέψη 82), και C-74/08, PARAT Automotive Cabrio (Συλλογή 2009, σ. I-3459, σκέψη 17).

6 — Αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Soupergaz (Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 18), της 22ας Δεκεμβρίου 2008, C-414/07, Magoora (Συλλογή 2008, σ. I-10921, σκέψη 28), και της 28ης Ιουλίου 2011, C-274/10, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (Συλλογή 2011, σ. I-7291, σκέψη 43).

7 — Αποφάσεις της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal (Συλλογή 1998, σ. I-1, σκέψη 15), της 1ης Απριλίου 2004, C-90/02, Bockemühl (Συλλογή 2004, σ. I-3303, σκέψη 39), και της 29ης Οκτωβρίου 2009, C-174/08, NCC Construction Danmark (Συλλογή 2009, σ. I-10567, σκέψη 27).

8 — Αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrija κ.λπ. (Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 43), της 29ης Απριλίου 2004, C-152/02, Terra Baubedarf-Handel (Συλλογή 2004, σ. I-5583, σκέψη 35), και της 15ης Ιουλίου 2010, C-368/09, Pannon Gép Centrum (Συλλογή 2010, σ. I-7467, σκέψη 37).

9 — Αποφάσεις της 8ης Ιανουαρίου 2002, C-409/99, Metropol και Stadler (Συλλογή 2002, σ. I-81, σκέψη 59), της 11ης Δεκεμβρίου 2008, C-371/07, Danfoss και AstraZeneca (Συλλογή 2008, σ. I-9549, σκέψη 26), και Magoora (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 28).

10 — Βλ. αποφάσεις Magoora (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 28), Pannon Gép Centrum (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 8, σκέψη 37) και Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 43).

11 — Βλ. αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 19) και Magoora (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 29).

12 — Βλ. αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 19), Danfoss και AstraZeneca (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 9, σκέψη 28) και της 15ης Απριλίου 2010, C-538/08 και C-33/09, X Holding (Συλλογή 2010, σ. I-3129, σκέψη 38).

13 — Βλ. αποφάσεις Puffer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 83), X Holding (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 12, σκέψη 39) και της 30ής Σεπτεμβρίου 2010, C-395/09, Oasis East (Συλλογή 2010, σ. I-8811, σκέψη 20). Η οδηγία για το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας περιέχει διάταξη αντίστοιχη προς το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, στο άρθρο 176.

14 — Εφόσον τα αποκλειόμενα αγαθά και υπηρεσίες είναι επαρκώς ορισμένα και δεν πρόκειται για γενικούς αποκλεισμούς, βλ. απόφαση X Holding (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 12, σκέψεις 40 έως 45).

16. Όπως επισημαίνει και η Επιτροπή, η ολλανδική ρύθμιση επιτρέπει στον φορολογούμενο να εκπίπτει αμέσως και ολοσχερώς τον φόρο που βαρύνει ιδίως την απόκτηση αυτοκινήτου, το οποίο προορίζεται τόσο για επαγγελματική όσο και για ιδιωτική χρήση. Τούτο συνάδει με την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η οποία αναγνωρίζει ότι, εφόσον πρόκειται για επενδυτικό αγαθό που χρησιμοποιείται τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς, ο ενδιαφερόμενος μπορεί να το εντάξει αποκλειστικά στο ενεργητικό της επιχειρήσεώς του<sup>15</sup>. Στην περίπτωση αυτή, ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε κατά την αγορά του συγκεκριμένου αγαθού εκπίπτει αμέσως και ολοσχερώς με βάση τα άρθρα 17 και 18 της οδηγίας<sup>16</sup>.

17. Κατά την άποψη όμως του αιτούντος δικαστηρίου, περιορισμό του δικαιώματος προς έκπτωση συνιστά το γεγονός ότι η ολλανδική ρύθμιση προβλέπει μια χρονικά κλιμακούμενη εκ των υστέρων φορολόγηση όσον αφορά την ιδιωτική χρήση του αυτοκινήτου, καθόσον στο τέλος κάθε έτους εισπράττεται ΦΠΑ επί της ιδιωτικής χρήσεως του αυτοκινήτου, ο οποίος υπολογίζεται ως πάγιο ποσοστό επί κατ' αποκοπήν ποσού δαπανών, το οποίο με τη σειρά του συνιστά ποσοστό επί της τιμής τιμοκαταλόγου ή της αξίας του αυτοκινήτου.

18. Εντούτοις, με βάση το σύστημα της έκτης οδηγίας, μια τέτοια εκ των υστέρων επιβολή φόρου για την ιδιωτική χρήση δεν μπορεί να θεωρηθεί ως κατ' εξαίρεση και προσωρινά μόνον επιτρεπτός περιορισμός του δικαιώματος προς έκπτωση κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 6, της οδηγίας. Αντιθέτως, μια τέτοια εκ των υστέρων επιβολή ΦΠΑ επί της ιδιωτικής χρήσεως ενός αντικειμένου το οποίο εντάσσεται πλήρως στην περιουσία της επιχειρήσεως και για το οποίο παρέχεται δικαίωμα προς άμεση και πλήρη έκπτωση του φόρου, είναι σύμφωνη με τη λογική του θεσπισθέντος με την οδηγία συστήματος<sup>17</sup>.

19. Η ίδια η οδηγία προβλέπει ότι, σε τέτοιες περιπτώσεις, το δικαίωμα προς άμεση έκπτωση ολόκληρου του ΦΠΑ συνεπάγεται αντίστοιχη υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ επί της ιδιωτικής χρήσεως του αντικειμένου που ανήκει στην επιχείρηση<sup>18</sup>. Για τον σκοπό αυτόν, η χρησιμοποίηση για ίδιες ανάγκες εξομοιούται, δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της οδηγίας, προς παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, ούτως ώστε ο υποκείμενος στον φόρο σύμφωνα με το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας να υποχρεούται να καταβάλει ΦΠΑ επί του ποσού των εξόδων που διενεργήθηκαν για την πραγμάτωση της εν λόγω χρήσεως<sup>19</sup>.

20. Τον ίδιο σκοπό επιδιώκει το άρθρο 20 της οδηγίας, το οποίο περιέχει κανόνες για τον διακανονισμό της αρχικά ενεργηθείσας εκπτώσεως και το οποίο, καίτοι το πεδίο εφαρμογής του δεν ταυτίζεται πλήρως με εκείνο του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της οδηγίας, εφαρμόζεται επίσης στις περιπτώσεις αντικειμένων που χρησιμοποιούνται συγχρόνως τόσο για τις ανάγκες της επιχειρήσεως όσο και για ίδιες ανάγκες<sup>20</sup>.

21. Αμφότερες οι ανωτέρω διατάξεις της οδηγίας έχουν ως σκοπό να αποφευχθεί η παροχή, μέσω της αρχικώς ενεργηθείσας εκπτώσεως στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος χρησιμοποιεί ένα αγαθό που ανήκει στην επιχείρησή του για την κάλυψη και των ιδιωτικών του αναγκών, αδικαιολογήτου οικονομικού πλεονεκτήματος εν σχέσει προς τον τελικό καταναλωτή. Επίσης, αμφότερες οι διατάξεις αποσκοπούν να διασφαλίσουν την αντιστοιχία μεταξύ της εκπτώσεως και της εισπράξεως του φόρου προστιθέμενης αξίας<sup>21</sup>.

15 — Αποφάσεις της 21ης Απριλίου 2005, C-25/03, HE (Συλλογή 2005, σ. I-3123, σκέψη 46), της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-72/05, Wollny (Συλλογή 2006, σ. I-8297, σκέψη 21), και Puffer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 39).

16 — Αποφάσεις της 14ης Ιουλίου 2005, C-434/03, Charles και Charles-Tijmens (Συλλογή 2005, σ. I-7037, σκέψη 24), Wollny (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 15, σκέψη 22) και Puffer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 40).

17 — Απόφαση Wollny (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 15, σκέψη 33).

18 — Αποφάσεις Charles και Charles-Tijmens (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 16, σκέψη 30) και Wollny (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 15, σκέψεις 24, 31 και 33).

19 — Βλ. αποφάσεις της 8ης Μαΐου 2003, C-269/00, Seeling (Συλλογή 2003, σ. I-4101, σκέψεις 42 επ.), Charles και Charles-Tijmens (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 16, σκέψη 25) και Puffer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψεις 41 επ.).

20 — Απόφαση Wollny (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 15, σκέψη 34).

21 — Απόφαση Wollny (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 15, σκέψεις 35 επ.).

22. Το Hoge Raad επισημαίνει, βεβαίως, ότι οι ολλανδικές διατάξεις που διέπουν την ιδιωτική χρήση περιουσιακών στοιχείων μιας επιχειρήσεως δεν προέβλεπαν, έως την 1η Ιανουαρίου 2007, την επιβολή φόρου επί της ιδιωτικής χρήσεως κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας. Ανεξαρτήτως αυτού πρέπει, εντούτοις, να σημειωθεί ότι η υπό κρίση ολλανδική ρύθμιση αφορά στη φορολόγηση αυτοκινήτων που χρησιμοποιούνται τόσο για τις ανάγκες της επιχειρήσεως όσο και για ίδιες ανάγκες και επί των οποίων έχει γεννηθεί δικαίωμα για άμεση και ολική έκπτωση του ΦΠΑ. Προκειμένου, λοιπόν, να δοθούν στο αιτούν δικαστήριο χρήσιμες διευκρινίσεις για την ορθή εκτίμηση του συμβατού της εν λόγω διατάξεως με την έκτη οδηγία, κρίσιμη είναι η ερμηνεία του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, και όχι του άρθρου 17, παράγραφος 6, της οδηγίας αυτής.

23. Εντούτοις, εφόσον το Δικαστήριο μορφώσει επί του θέματος αντίθετη άποψη, σε επόμενο σημείο θα ασχοληθώ επικουρικά και με την ζητηθείσα από το Hoge Raad ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 6, της οδηγίας.

*B — Επί της ερμηνείας του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', και του άρθρου 20 της έκτης οδηγίας*

24. Όπως προαναφέρθηκε, οι διατάξεις του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', και του άρθρου 20 της έκτης οδηγίας δεν αποκλείεται κατά τη νομολογία να αλληλεπικαλύπτονται. Αυτό συμβαίνει ιδίως στις περιπτώσεις στις οποίες ένα αγαθό που ανήκει στην επιχείρηση, και επί του οποίου υπήρξε δικαίωμα άμεσης και ολικής εκπτώσεως του φόρου, χρησιμοποιείται ακολούθως όχι μόνο για την εξυπηρέτηση σκοπών της επιχειρήσεως, αλλά και για ίδιες ανάγκες<sup>22</sup>. Από την υφιστάμενη νομολογία δεν προκύπτει, καταρχήν, αν και υπό ποιους όρους θα πρέπει σε μια τέτοια κατάσταση να εξεταστεί κατά προτεραιότητα η μία εκ των δύο διατάξεων.

25. Από πλευράς ταξινομήσεως, το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της οδηγίας, αποτελεί μάλλον την ειδικότερη διάταξη, καθώς έχει εφαρμογή μόνο σε περίπτωση χρησιμοποίησης του αγαθού για ίδιες ανάγκες ή, εν γένει, σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, όχι όμως, για παράδειγμα, σε περίπτωση χρησιμοποίησης για απαλλασσόμενες από τον φόρο δραστηριότητες<sup>23</sup>. Εξάλλου, η εφαρμογή της εν λόγω διατάξεως οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η ιδιωτική χρήση αποτελεί φορολογούμενη πράξη κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 2, της οδηγίας<sup>24</sup>. Το τεκμήριο αυτό έχει ως αποτέλεσμα ο υποκείμενος στον φόρο να έχει δικαίωμα προς έκπτωση για το αγαθό που ανήκει και παραμένει καθ' ολοκληρίαν στην επιχείρησή του<sup>25</sup>, χωρίς να απαιτείται διακανονισμός κατά την έννοια του άρθρου 20 της οδηγίας, οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή του οποίου δεν φαίνεται εξάλλου να πληρούνται. Επίσης, το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της οδηγίας, επιτρέπει έναν περισσότερο ευέλικτο χειρισμό σε σχέση με το άρθρο 20 της οδηγίας, το οποίο προβλέπει μόνο διακανονισμό σε ετήσια βάση.

26. Η ολλανδική ρύθμιση σχετικά με τη φορολόγηση των ιδιωτικής χρήσεως αυτοκινήτων που χρησιμοποιούνται και για τις ανάγκες της επιχειρήσεως εμφανίζει, βεβαίως, ορισμένα κοινά χαρακτηριστικά με το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας, υπό την έννοια ότι η μεν πρώτη προβλέπει την εκ των υστέρων φορολόγηση σε ετήσια βάση, το δε δεύτερο τον διακανονισμό της εκπτώσεως, επίσης, σε ετήσια βάση. Υπενθυμίζεται, εντούτοις, ότι, σύμφωνα με την απόφαση Wollny<sup>26</sup>, τα κράτη μέλη διαθέτουν περιθώριο εκτιμήσεως εντός των ορίων του οποίου δύνανται στο πλαίσιο της επιβολής φόρου για την ιδιωτική χρήση με βάση το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, να προβλέπουν την εφαρμογή, για τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου, των σχετικών με τον διακανονισμό των εκπτώσεων κανόνων του άρθρου 20.

22 — Βλ. ανωτέρω, σημείο 20.

23 — Βλ. απόφαση της 30ής Μαρτίου 2006, C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki (Συλλογή 2006, σ. I-3039, σκέψη 33).

24 — Απόφαση Puffer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 41).

25 — Βλ. απόφαση Puffer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 42).

26 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 15, σκέψη 37.

27. Η παρούσα εξέταση δεν απαιτεί, ωστόσο, την οριστική επίλυση του ζητήματος της ακριβούς σχέσεως του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, και του άρθρου 20 της οδηγίας αυτής. Λαμβανομένου υπόψη του κοινού σκοπού των δύο διατάξεων<sup>27</sup>, καθώς και του ίδιου οικονομικού αποτελέσματος που η εφαρμογή τους προκαλεί<sup>28</sup>, άγεται κανείς στο συμπέρασμα ότι αμφότερες οι διατάξεις αποσκοπούν, όπως και το ίδιο το δικαίωμα προς έκπτωση, στην εξασφάλιση της ουδετερότητας της φορολογικής επιβαρύνσεως<sup>29</sup>. Για να διαφυλαχθεί όμως η ουδετερότητα αυτή, το αποτέλεσμα της αντισταθμίσεως που ενεργείται βάσει μίας εκ των δύο διατάξεων δεν πρέπει ούτε να υπολείπεται αυτού που αντιστοιχεί στην πραγματοποιηθείσα ιδιωτική χρήση ούτε να το υπερβαίνει. Η εκ των υστέρων επιβάρυνση με ΦΠΑ πρέπει να γίνεται στο μέτρο που, άλλως, ο υποκείμενος στον φόρο θα καθίστατο αδικαιολόγητα πλουσιότερος λόγω της ιδιωτικής χρήσεως αγαθού για το οποίο είχε χορηγηθεί δικαίωμα προς ολική έκπτωση του φόρου<sup>30</sup>.

28. Σχετικά με το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', σε συνδυασμό με το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, το Δικαστήριο απεφάνθη ότι, παρά το γεγονός ότι η έννοια «ποσό των εξόδων των αναληφθέντων από τον υποκείμενο στον φόρο για την εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών» αποτελεί έννοια του δικαίου της Ένωσης, τα κράτη μέλη διαθέτουν ορισμένο περιθώριο εκτιμήσεως των βασικών αρχών που θα εφαρμόσουν για τον υπολογισμό του ποσού των εξόδων. Διακριτική ευχέρεια παρέχει μέχρι ενός βαθμού και το άρθρο 20, παράγραφοι 1 και 4, της έκτης οδηγίας, ορίζοντας ότι η αρχικώς ενεργηθείσα έκπτωση υπόκειται σε διακανονισμό «κατά τρόπο καθοριζόμενο από τα κράτη μέλη» και ότι για την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων, μεταξύ των οποίων της διατάξεως της παραγράφου 2, τα κράτη μέλη δύνανται να προσδιορίζουν το ποσό του φόρου, το οποίο θα λαμβάνεται υπόψη για τον διακανονισμό, και να επιτρέπουν απλοποιήσεις διοικητικής φύσεως.

29. Καίτοι το εν λόγω περιθώριο εκτιμήσεως επιτρέπει μέχρι ενός σημείου την εφαρμογή μεθόδων κατ' αποκοπήν υπολογισμού, η μέθοδος αυτή πρέπει να συνάδει καταρχήν με τις απαιτήσεις που θέτει η έκτη οδηγία σχετικά με τον εκ των υστέρων διενεργούμενο διακανονισμό. Ο κατ' αποκοπήν υπολογισμός δεν επιτρέπεται συνεπώς να γίνεται χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η πραγματική έκταση της ιδιωτικής χρήσεως.

30. Η υπό κρίση ολλανδική ρύθμιση εγείρει εύλογες αμφιβολίες ως προς το ζήτημα αυτό. Ειδικότερα, κατά το επίμαχο φορολογικό έτος 2006, η εκ των υστέρων φορολόγηση διενεργείτο ως εξής: Εάν η χρήση του αυτοκινήτου για ιδιωτικούς σκοπούς δεν υπερέβαινε τα 500 χιλιόμετρα ετησίως, το ποσό απολήψεως οριζόνταν ίσο με το 22 %, κατ' ελάχιστον, της αξίας του αυτοκινήτου. Ο εφαρμοζόμενος επί του ποσού απολήψεως φορολογικός συντελεστής ανερχόταν σε 12 %. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι ο κατ' αποκοπήν υπολογισμός που πραγματοποιείται με τους ανωτέρω όρους δεν συμβιβάζεται με την οδηγία διότι, ελλείπει περαιτέρω διαφοροποίησης, επί ιδιωτικής χρήσεως άνω των 500 χιλιομέτρων ετησίως δεν αποκλείει ούτε το ενδεχόμενο αδικαιολόγητου πλουτισμού του υποκείμενου στον φόρο ούτε, αντιθέτως, την υπερβολική φορολογική του επιβάρυνση, καθόσον δεν λαμβάνεται υπόψη η τυχόν μείωση της αξίας του αυτοκινήτου.

31. Φρονώ ότι απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει συναφώς, δεδομένου ότι από την αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δεν προκύπτει με σαφήνεια αν κατά το έτος 2006 το ποσό απολήψεως είχε υπολογισθεί βάσει της τιμής τιμοκαταλόγου ή βάσει της πραγματικής αξίας του αυτοκινήτου. Επίσης, η απόφαση περί παραπομπής του αιτούντος δικαστηρίου αποφαίνεται ότι ο υπολογισμός του ποσού απολήψεως κατά το έτος 2006 υπολογιζόταν σε ποσοστό τουλάχιστον 22 τοις εκατό, που σημαίνει ότι δεν αποκλείεται και περαιτέρω διαφοροποίηση ανάλογα με την έκταση της ιδιωτικής χρήσεως.

27 — Απόφαση Wollny (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 15, σκέψη 37).

28 — Απόφαση Uudenkaupungin kaupunki (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 23, σκέψη 30).

29 — Βλ., ως προς το άρθρο 20 της οδηγίας, απόφαση Uudenkaupungin kaupunki (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 23, σκέψη 26).

30 — Βλ. απόφαση Wollny (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 15, σκέψεις 32 έως 36).



32. Σε περίπτωση που το Hoge Raad καταλήξει κατά την εκδίκαση της κύριας υποθέσεως στο συμπέρασμα ότι οι υπό κρίση ολλανδικές διατάξεις οδήγησαν σε υπερβολικά υψηλή<sup>31</sup> εκ των υστέρων φορολόγηση της πραγματικής ιδιωτικής χρήσεως του αυτοκινήτου, οφείλει, λόγω της υπεροχής του δικαίου της Ένωσης και της υποχρεώσεώς του προς διαφύλαξη των δικαιωμάτων που το δίκαιο της Ένωσης παρέχει στο άτομο, να μην εφαρμόσει την εθνική διάταξη στο μέτρο που αυτή προκαλεί δυσανάλογη φορολόγηση της ιδιωτικής χρήσεως<sup>32</sup>.

33. Η απάντηση προς το Hoge Raad θα πρέπει συνεπώς να είναι ότι εθνική ρύθμιση, η οποία επιτρέπει μεν την άμεση και ολική έκπτωση του ΦΠΑ για αυτοκίνητα χρησιμοποιούμενα τόσο για τις ανάγκες της επιχειρήσεως όσο και για ίδιες ανάγκες, στη συνέχεια όμως προβλέπει την εκ των υστέρων επιβολή κατ' αποκοπήν υπολογιζόμενου φόρου, μη αναλογούντος στην πραγματική έκταση της ιδιωτικής χρήσεως, δεν συμβιβάζεται με τις διατάξεις του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', και του άρθρου 20 της έκτης οδηγίας. Όταν ο εθνικός δικαστής βρίσκεται αντιμέτωπος με μια τέτοια ρύθμιση, η ρύθμιση δε αυτή ευθύνεται για την υπερβολικά υψηλή φορολόγηση της πραγματικής ιδιωτικής χρήσεως αυτοκινήτου, δύναται να αφήσει ανεφάρμοστη την εθνική διάταξη στο μέτρο που αυτή προκαλεί δυσανάλογη φορολόγηση της ιδιωτικής χρήσεως.

#### Γ — Επικουρικώς: επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

34. Θα ασχοληθώ στη συνέχεια επικουρικώς με την περίπτωση κατά την οποία το Δικαστήριο, παρά το γεγονός ότι η υπό κρίση ολλανδική ρύθμιση επιτρέπει την άμεση και ολική έκπτωση του φόρου και την εκ των υστέρων μόνο επιβολή ΦΠΑ επί της ιδιωτικής χρήσεως, ήθελε συνταχθεί με τη διατύπωση του προδικαστικού ερωτήματος και θεωρήσει ότι η προς ερμηνεία διάταξη είναι εν προκειμένω αυτή του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας. Για τον σκοπό αυτόν θα υιοθετήσω την —εσφαλμένη κατά την άποψή μου— προκειμένη που έχει θέσει το αιτούν δικαστήριο, ότι η ολλανδική ρύθμιση εισάγει περιορισμό στο δικαίωμα προς έκπτωση.

35. Όπως προανέφερα, τα κράτη μέλη δύνανται με βάση το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, να διατηρήσουν σε ισχύ τις υφιστάμενες κατά τον χρόνο θέσεως σε ισχύ της οδηγίας ρυθμίσεις τους σχετικά με τον αποκλεισμό του δικαιώματος προς έκπτωση<sup>33</sup>.

36. Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έχει καταστήσει σαφές ότι το γεγονός ότι μια συγκεκριμένη εθνική ρύθμιση, η οποία περιορίζει το δικαίωμα προς έκπτωση, έχει θεσπιστεί μετά την έναρξη της ισχύος της έκτης οδηγίας, δεν σημαίνει από μόνο του ότι αποκλείεται η ρύθμιση αυτή να καλύπτεται από την παρέκκλιση η οποία προβλέπεται στο άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας. Αντιθέτως, πρέπει να θεωρηθεί ότι διάταξη η οποία, κατ' ουσίαν, ταυτίζεται με την προηγούμενη ή απλώς την αμβλύνει καλύπτεται από την παρέκκλιση που προβλέπει το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας<sup>34</sup>.

31 — Η τυχόν υπερβολικά χαμηλή εκ των υστέρων φορολόγηση θα αποτελούσε, βεβαίως, εξίσου σημαντικό πρόβλημα, δεν φαίνεται όμως να ενδιαφέρει την κύρια δίκη, το αποκλειστικό αντικείμενο της οποίας είναι η προσφυγή, εκ μέρους του υποκείμενου στον φόρο, κατά των αποφάσεων εκ των υστέρων επιβολής φόρου, με σκοπό την άρση ή, τουλάχιστον, τη μείωση της επιβληθείσας φορολογικής επιβάρυνσης.

32 — Βλ. το σημείο 72 των προτάσεών μου της 13ης Δεκεμβρίου 2007 που συναρτώνται με την απόφαση της 10ης Απριλίου 2008, C-309/06, Marks & Spencer (Συλλογή 2008, σ. I-2283). Αντιθέτως, στην απόφαση Magoora (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 44) το Δικαστήριο επέλεξε την προσέγγιση της σύμφωνης με το δίκαιο της Ένωσης ερμηνείας της εθνικής διατάξεως.

33 — Βλ. ανωτέρω, σημείο 13.

34 — Απόφαση Puffer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψεις 85 και 87). Σχετικά με τη ρήτρα διατήρησης της ισχύουσας κατάστασης (standstill clause) του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΣΕΚ, και του αντίστοιχου άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων έναντι τρίτων χωρών, βλ. τις αποφάσεις της 24ης Μαΐου 2007, C-157/05, Holböck (Συλλογή 2007, σ. I-4051, σκέψη 41), και της 11ης Φεβρουαρίου 2010, C-541/08, Fokus Invest (Συλλογή 2010, σ. I-1025, σκέψη 42).

37. Αντιθέτως, μια εθνική ρύθμιση δεν αποτελεί παρέκκλιση επιτρεπόμενη από το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας και συνιστά παράβαση του άρθρου 17, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής, αν έχει ως αποτέλεσμα τη διεύρυνση, μετά την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας, του πεδίου των υφιστάμενων περιπτώσεων αποκλεισμού, αποκλίνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο από τον σκοπό της οδηγίας αυτής<sup>35</sup>.

38. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει στην απόφαση Puffer<sup>36</sup> ότι μια ρύθμιση που βασίζεται σε διαφορετικό σκεπτικό από την προηγούμενη νομοθεσία, εφόσον εισάγει νέες διαδικασίες, δεν μπορεί να εξομοιωθεί με τη ρύθμιση που ίσχυε κατά την ημερομηνία έναρξης της ισχύος της έκτης οδηγίας.

39. Σε αντίθεση προς την Ολλανδική Κυβέρνηση, δεν θεωρώ ότι η απόφαση Puffer έχει την έννοια ότι για να υπάρξει τροποποίηση μη καλυπτόμενη από τη διάταξη του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, θα πρέπει απαραίτητα η νέα ρύθμιση να στηρίζεται σε διαφορετικό σκεπτικό και να εισάγει νέες διαδικασίες. Φρονώ, τουναντίον, ότι αυτή είναι μία από τις περισσότερο πιθανές περιπτώσεις εθνικής ρύθμισης η οποία διευρύνει τους υφιστάμενους λόγους αποκλεισμού, απομακρυνόμενη τοιουτοτρόπως από τον σκοπό της οδηγίας.

40. Αυτό αποδεικνύουν ιδίως οι αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας<sup>37</sup>, που εκδόθηκε πρώτη κατά σειρά σχετικά με την μη επιτρεπτή διεύρυνση, και X Holding<sup>38</sup>, η οποία χρονικώς έπεται της αποφάσεως Puffer. Σε αμφότερες τις εν λόγω αποφάσεις, τα κριτήρια του διαφορετικού σκεπτικού και των νέων διαδικασιών δεν αξιολογήθηκαν καν. Αντιθέτως, από τις αποφάσεις αυτές συνάγεται ότι και μόνη η ποσοτική διεύρυνση υφιστάμενου περιορισμού του δικαιώματος προς έκπτωση συνεπάγεται, καταρχήν, τη μη κάλυψη της ρυθμίσεως από το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

41. Υπενθυμίζεται ότι η υπό κρίση ολλανδική ρύθμιση προέβλεπε ήδη πριν από την έναρξη της ισχύος της έκτης οδηγίας ότι στην περίπτωση αυτοκινήτων που χρησιμοποιούνται τόσο για σκοπούς της επιχειρήσεως όσο και για ιδιωτικές ανάγκες αποκλείεται η οριστική έκπτωση του φόρου που αναλογεί στην ιδιωτική χρήση. Μια τέτοια παλαιά ρύθμιση δύναται καταρχήν, στο μέτρο που θα κριθεί ότι εισάγει περιορισμό του προβλεπόμενου στο άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, δικαιώματος προς έκπτωση, να αντιμετωπισθεί ως εμπόδιος στις παρεκκλίσεις του άρθρου 17, παράγραφος 6, της οδηγίας αυτής. Το ερώτημα όμως είναι εάν λόγω των τροποποιήσεων που μεσολάβησαν επιβάλλεται διαφορετική αξιολόγηση. Οι τροποποιήσεις αυτές καθαυτές δεν αποτελούν εμπόδιο στην εφαρμογή του άρθρου 17, παράγραφος 6, της οδηγίας. Σημασία έχει η έκταση των συνεπειών των τροποποιήσεων αυτών.

42. Δεδομένου ότι, κατά την κρίση του αιτούντος δικαστηρίου, το σκεπτικό και η οικονομία της ολλανδικής ρυθμίσεως δεν έχουν μεταβληθεί μετά την έναρξη της ισχύος της έκτης οδηγίας, απουσιάζουν δε στοιχεία που να καταδεικνύουν κάτι διαφορετικό, ο έλεγχος πρέπει να επικεντρωθεί στο γεγονός ότι οι τροποποιήσεις έχουν οδηγήσει κατά κανόνα σε πρόσθετο περιορισμό της οριστικής εκπτώσεως του φόρου.

43. Όπως εξηγείται ανωτέρω, ένας πρόσθετος ποσοτικός περιορισμός, ο οποίος δεν αφορά μόνον εξαιρετικές περιπτώσεις, αρκεί για να οδηγήσει σε διεύρυνση των υφιστάμενων λόγων αποκλεισμού<sup>39</sup>.

35 — Αποφάσεις της 14ης Ιουνίου 2001, C-40/00, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2001, σ. I-4539, σκέψη 17), Metropol και Stadler (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 9, σκέψη 46), της 11ης Σεπτεμβρίου 2003, C-155/01, Cookies World (Συλλογή 2003, σ. I-8785, σκέψη 66), Magoora (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 37), Danfoss και AstraZeneca (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 9, σκέψη 28) και Puffer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 86).

36 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 87. Βλ., επίσης, την απόφαση Cookies World (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 35, σκέψη 63), καθώς και, σε σχέση με τη ρήτρα διατήρησης της ισχύουσας κατάστασης (standstill clause) του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ ή του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων έναντι τρίτων χωρών, τις αποφάσεις Holböck (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 34, σκέψη 41) και Fokus Invest (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 34, σκέψη 42).

37 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 35, σκέψη 17.

38 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 12, σκέψεις 62 επ.

39 — Βλ. ανωτέρω, σημείο 40.

44. Εντούτοις, θα ήταν επιπόλαιο με βάση τα ανωτέρω να αχθούμε αυτομάτως στο συμπέρασμα ότι η ολλανδική ρύθμιση απομακρύνθηκε με τον τρόπο αυτό ακόμη περισσότερο από τους σκοπούς της έκτης οδηγίας.

45. Στην προκειμένη περίπτωση πρέπει να ληφθεί υπόψη η ιδιαιτερότητα του μηχανισμού των επίμαχων περιορισμών. Όπως ήδη διαπιστώσαμε, η ιδιαιτερότητα αυτή έγκειται στο γεγονός ότι στην περίπτωση των αυτοκινήτων που χρησιμοποιούνται τόσο για τις ανάγκες της επιχειρήσεως όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς επιτρέπεται αρχικά η άμεση και ολική έκπτωση του φόρου, στη συνέχεια όμως επιβάλλεται για την ιδιωτική χρήση του αυτοκινήτου ΦΠΑ εκ των υστέρων, με αποτέλεσμα, κατά μια άποψη, η κατ' αυτόν τον τρόπο χορηγηθείσα έκπτωση του φόρου να μην έχει οριστικό χαρακτήρα.

46. Ένας τέτοιος μηχανισμός είναι, όπως προαναφέρθηκε, απολύτως συμβατός με τους σκοπούς της οδηγίας, εφόσον έχει ως αποτέλεσμα την εκ των υστέρων αντιστάθμιση της αρχικώς χορηγηθείσας εκπτώσεως επί τη βάση της πραγματικής χρησιμοποίησεως του αυτοκινήτου για ιδιωτικούς σκοπούς. Αν η αρχική ρύθμιση δεν πληρούσε τη συγκεκριμένη απαίτηση της επιβαρύνσεως με ΦΠΑ ανάλογα με την έκταση της ιδιωτικής χρήσεως, κατόπιν όμως των γενομένων τροποποιήσεων τείνει περισσότερο προς την κατεύθυνση αυτή, αυτό σημαίνει ότι η ρύθμιση πλησιάζει συνολικά περισσότερο στους σκοπούς της έκτης οδηγίας, ακόμη και αν, σε σχέση με το προηγούμενο καθεστώς, η οριστικώς επιτρεπόμενη έκπτωση περιορισθεί περαιτέρω.

47. Μόνο στην περίπτωση που ο περαιτέρω περιορισμός δεν είχε ως σκοπό την εκ των υστέρων επιβάρυνση της αρχικώς απαλλαγείσας από τον ΦΠΑ, λόγω της άμεσης εκπτώσεως, πιθανής ιδιωτικής χρήσεως στο προσήκον μέτρο προκειμένου ιδίως να αποφευχθεί το ενδεχόμενο αδικαιολόγητου πλουτισμού του υποκειμένου στον φόρο, θα έπρεπε να εξεταστεί αν η ρύθμιση έχει απομακρυνθεί περαιτέρω από τον σκοπό της οδηγίας, ώστε να μην καλύπτεται πλέον από τη διάταξη του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας. Η σχετική εκτίμηση όσον αφορά την επίδικη ολλανδική ρύθμιση εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο.

48. Λαμβανομένων υπόψη των προηγούμενων σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο επικουρικώς να απαντήσει στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα ως εξής: το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, εμποδίζει την εφαρμογή εθνικής ρυθμίσεως η οποία ίσχυε πριν από την έναρξη της ισχύος της οδηγίας και

- περιορίζει την έκπτωση του φόρου σε σχέση με ορισμένα αγαθά που ανήκουν στην επιχείρηση, χρησιμοποιούνται όμως τόσο για τις ανάγκες της επιχειρήσεως όσο και για ίδιες ανάγκες, επιτρέποντας καταρχάς την άμεση και ολική, τελικώς όμως τη μερική μόνο έκπτωση, καθώς προβλέπει εκ των υστέρων επιβολή ΦΠΑ επί της ιδιωτικής χρήσεως,
- λόγω, δε, των τροποποιήσεων το ποσό που δεν καλύπτεται από την οριστική έκπτωση στις περισσότερες περιπτώσεις έχει αυξηθεί, όμως το σκεπτικό και η οικονομία της ρυθμίσεως παρέμειναν αμετάβλητες,

μόνο αν και καθόσον ο πρόσθετος περιορισμός υπερβαίνει το μέτρο που είναι αναγκαίο για την εύλογη επιβάρυνση της ιδιωτικής χρήσεως με ΦΠΑ.

Δ — Επίσης επικουρικώς: επί του δευτέρου ερωτήματος

49. Στη συνέχεια θα εξετάσω επικουρικώς και το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα για την περίπτωση που το Δικαστήριο απαντήσει στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα ως έχει.

50. Με το δεύτερο ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, εάν στην περίπτωση που η εθνική ρύθμιση δεν καλύπτεται, λόγω των τροποποιήσεων, από το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας και συνεπώς αντιβαίνει στο άρθρο 17, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής, ο εθνικός δικαστής οφείλει να αφήσει ανεφάρμοστη ολόκληρη τη ρύθμιση αυτή ή αρκεί να αφήσει ανεφάρμοστη τη ρύθμιση στο μέτρο που αυτή διηύρυνε το πεδίο των περιπτώσεων αποκλεισμού ή περιορισμού που υπήρχε κατά την έναρξη της ισχύος της έκτης οδηγίας.

51. Όπως εύστοχα παρατηρεί η Ολλανδική Κυβέρνηση, η τυχόν γενική μη εφαρμογή της ολλανδικής ρυθμίσεως, στο μέτρο που αποκλείει, στην περίπτωση των αυτοκινήτων που χρησιμοποιούνται τόσο για σκοπούς της επιχειρήσεως όσο και για ίδιες ανάγκες, την οριστική έκπτωση του φόρου ως προς την ιδιωτική χρήση, θα οδηγούσε σε αποτέλεσμα που δεν συμβιβάζεται με την έκτη οδηγία, διότι η ιδιωτική χρήση θα απαλλασσόταν από τον ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, με βάση το δίκαιο της Ένωσης η γενική μη εφαρμογή πρέπει να αποκλεισθεί.

52. Λαμβάνοντας υπόψη ότι η τροποποιηθείσα εθνική ρύθμιση ούτως ή άλλως δεν θα καλυπτόταν από το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, καθόσον ο πρόσθετος περιορισμός που εισάγει υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την εύλογη επιβάρυνση της ιδιωτικής χρήσεως με ΦΠΑ, ο χειρισμός που επιβάλλει το δίκαιο της Ένωσης στον εθνικό δικαστή είναι να εφαρμόσει την νέα ρύθμιση μόνο στο μέτρο που αυτό είναι αναγκαίο για την εν λόγω φορολόγηση. Στις περιπτώσεις αυτές παρέλκει η αναγωγή σε παλαιότερη ρύθμιση.

53. Εάν ο διά της τροποποιήσεως πρόσθετος περιορισμός της οριστικής εκπτώσεως οδηγεί εν συνόλω στην υπέρβαση του αναγκαίου για την φορολόγηση της ιδιωτικής χρήσεως μέτρου και, ως εκ τούτου, σε εν γένει ανεπίτρεπτη διεύρυνση του περιορισμού, ο εθνικός δικαστής οφείλει να αποφασίσει, ανάλογα με τις δυνατότητες που του παρέχει το εθνικό δίκαιο, αν μπορεί να εφαρμόσει την τροποποιημένη διάταξη στο μέτρο που αυτή καλύπτει την προηγούμενη περιοριστική ρύθμιση ή αν θα την αφήσει ανεφάρμοστη<sup>40</sup> και θα προχωρήσει σε εφαρμογή της προηγούμενης ρυθμίσεως ως είχε.

54. Εν προκειμένω πρέπει να υπογραμμισθεί ότι κρίσιμη δεν είναι μόνο η έκταση του περιορισμού που προβλεπόταν από το εθνικό δίκαιο πριν από την έναρξη της ισχύος της έκτης οδηγίας. Διότι αν ο περιορισμός αυτός αμβλύνηκε μετά την έναρξη της ισχύος της οδηγίας, σε χρόνο όμως προγενέστερο από τη συγκεκριμένη υπό κρίση τροποποίηση, το κράτος μέλος δεν μπορεί να ανατρέξει σε χρόνο προγενέστερο του νεότερου αυτού καθεστώτος της εθνικής του νομοθεσίας<sup>41</sup>.

55. Κατά συνέπεια, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα επικουρικώς ως εξής: εάν ο διά της τροποποιήσεως της εθνικής ρυθμίσεως εισαχθείς πρόσθετος περιορισμός της εκπτώσεως υπερβαίνει το αναγκαίο για την εύλογη φορολόγηση της ιδιωτικής χρήσεως μέτρο και, ως εκ τούτου, η τροποποιημένη ρύθμιση δεν καλύπτεται πλέον από το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, ο εθνικός δικαστής οφείλει να εφαρμόσει την τροποποιημένη ρύθμιση μόνο στο αναγκαίο για τη φορολόγηση αυτή μέτρο. Η εν γένει μη εφαρμογή της νέας ή/και της παλαιάς ρυθμίσεως θα είχε ως αποτέλεσμα την απαλλαγή της ιδιωτικής χρήσεως από τον ΦΠΑ, κάτι που δεν συμβιβάζεται με την έκτη οδηγία.

40 — Βλ. απόφαση Magoora (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 44). Βλ., επίσης, Kokott/Henze, «Das Zusammenwirken von EuGH und nationalem Richter bei der Herstellung eines europarechtskonformen Zustands», σε: *Steuerrecht im Rechtsstaat: Festschrift für Wolfgang Spindler*, 2011, σ. 279, 290.

41 — Βλ. απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 35, σκέψεις 17 επ. και 24).

## V – Πρόταση

56. Με βάση τα προεκτεθέντα, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα του Hoge Raad ως εξής:

Εθνική ρύθμιση, η οποία επιτρέπει μεν την άμεση και ολική έκπτωση του ΦΠΑ για αυτοκίνητα χρησιμοποιούμενα τόσο για τις ανάγκες της επιχειρήσεως όσο και για ίδιες ανάγκες, στη συνέχεια όμως προβλέπει την εκ των υστέρων επιβολή κατ' αποκοπήν υπολογιζόμενου φόρου, μη αναλογούντος στην πραγματική έκταση της ιδιωτικής χρήσεως, δεν συμβιβάζεται με τις διατάξεις του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', και του άρθρου 20 της έκτης οδηγίας. Όταν ο εθνικός δικαστής βρίσκεται αντιμέτωπος με μια τέτοια ρύθμιση και η ρύθμιση αυτή έχει οδηγήσει σε υπερβολικά υψηλή φορολόγηση της πραγματικής ιδιωτικής χρήσεως αυτοκινήτου, δύναται να αφήσει ανεφάρμοστη την εθνική διάταξη στο μέτρο που αυτή οδηγεί σε δυσανάλογη φορολόγηση της ιδιωτικής χρήσεως.

57. Επικουρικώς προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα ερωτήματα που υπέβαλε το Hoge Raad ως εξής:

«1) Το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, εμποδίζει την εφαρμογή εθνικής ρυθμίσεως η οποία ίσχυε πριν από την έναρξη της ισχύος της οδηγίας, και

— περιορίζει την έκπτωση του φόρου σε σχέση με ορισμένα αγαθά που ανήκουν στην επιχείρηση, χρησιμοποιούνται όμως τόσο για τις ανάγκες της επιχειρήσεως όσο και για ίδιες ανάγκες, επιτρέποντας καταρχάς την άμεση και ολική, τελικώς όμως τη μερική μόνο έκπτωση, καθώς προβλέπει εκ των υστέρων επιβολή ΦΠΑ επί της ιδιωτικής χρήσεως,

— λόγω, δε, των τροποποιήσεων το ποσό που δεν καλύπτεται από την οριστική έκπτωση στις περισσότερες περιπτώσεις έχει αυξηθεί, όμως το σκεπτικό και η οικονομία της ρυθμίσεως παρέμειναν αμετάβλητες,

μόνο αν και καθόσον ο πρόσθετος περιορισμός υπερβαίνει το μέτρο που είναι αναγκαίο για την εύλογη επιβάρυνση της ιδιωτικής χρήσεως με ΦΠΑ.

2) Εάν ο διά της τροποποίησης της εθνικής ρυθμίσεως εισαχθείς πρόσθετος περιορισμός της εκπτώσεως υπερβαίνει το αναγκαίο για την εύλογη φορολόγηση της ιδιωτικής χρήσεως μέτρο και, ως εκ τούτου, η τροποποιημένη ρύθμιση δεν καλύπτεται πλέον από το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, ο εθνικός δικαστής οφείλει να εφαρμόσει την τροποποιημένη ρύθμιση μόνο στο αναγκαίο για την φορολόγηση αυτή μέτρο. Η εν γένει μη εφαρμογή της νέας ή/και της παλαιάς ρυθμίσεως θα είχε ως αποτέλεσμα την απαλλαγή της ιδιωτικής χρήσεως από τον ΦΠΑ, κάτι που δεν συμβιβάζεται με την έκτη οδηγία.»