

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)  
της 29ης Απριλίου 2004 \*

Στην υπόθεση C-17/01,

με αντικείμενο αίτηση του Bundesfinanzhof (Γερμανία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 234 ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

**Finanzamt Sulingen**

και

**Walter Sudholz,**

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς το κύρος των άρθρων 2 και 3 της αποφάσεως 2000/186/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Φεβρουαρίου 2000, που εξουσιοδοτεί την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας να εφαρμόσει μέτρα κατά παρέκκλιση των άρθρων 6 και 17 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ενιαία φορολογική βάση (ΕΕ L 59, σ. 12),

\* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann, προεδρεύοντα του πέμπτου τμήματος, C. W. A. Timmermans και S. von Bahr (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: L. A. Geelhoed,  
γραμματέας: M.-F. Contet, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους W.-D. Plessing, επικουρούμενο από τον J. Sedemund, Rechtsanwalt,
- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την H. G. Sevenster,
- το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, εκπροσωπούμενο από τον K. Borchers και την A.-M. Colaert,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους E. Traversa και K. Gross,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Γερμανικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον W. D. Plessing, επικουρούμενο από τον T. Lübbig, Rechtsanwalt, του Συμβουλίου, εκπροσωπούμενου από τον K. Borchers και την A.-M. Colaert, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον K. Gross, κατά τη συνεδρίαση της 10ης Ιουλίου 2002,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 24ης Οκτωβρίου 2002,

έχοντας υπόψη τη διάταξη περί επαναλήψεως της προφορικής διαδικασίας της 12ης Δεκεμβρίου 2002,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Γερμανικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον W.-D. Plessing, επικουρούμενο από τον T. Lübbig, του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενου από τον K. P. E. Lasok, QC, του Συμβουλίου, εκπροσωπούμενου από τον K. Borchers και την A.-M. Colaert, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον K. Gross, κατά τη συνεδρίαση της 30ής Ιανουαρίου 2003,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 13ης Μαρτίου 2003,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Με διάταξη της 30ής Νοεμβρίου 2000, η οποία περιήλθε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 15 Ιανουαρίου 2001, το Bundesfinanzhof υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, τρία προδικαστικά ερωτήματα ως προς το κύρος των άρθρων 2 και 3 της αποφάσεως 2000/186/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης

Φεβρουαρίου 2000, που εξουσιοδοτεί την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας να εφαρμόσει μέτρα κατά παρέκκλιση των άρθρων 6 και 17 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ενιαία φορολογική βάση (ΕΕ L 59, σ. 12).

- 2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Finanzamt Sulingen (στο εξής: Finanzamt) και του W. Sudholz αναφορικά με το ποσό του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που δήλωσε ο W. Sudholz σε σχέση με την αγορά επιβατηγού αυτοκινήτου και το οποίο εχρησιμοποιείτο από τον δεύτερο κατά ένα μέρος για επαγγελματικούς σκοπούς και κατά ένα μέρος για ιδιωτικούς σκοπούς.

## Το νομικό πλαίσιο

### *Η κοινοτική ρύθμιση*

- 3 Το άρθρο 17, παράγραφος 2, 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: ενιαία φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ L 102, σ. 18, στο εξής: έκτη οδηγία), ορίζει τα εξής:

«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 οποίο είναι υπόχρεος:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο.»

4 Το άρθρο 27, παράγραφοι 1 έως 4, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι:

«1. Το Συμβούλιο δύναται, προτάσει της Επιτροπής, να επιτρέπει ομοφώνως, σε κάθε κράτος μέλος τη λήψη ειδικών μέτρων, κατά παρέκκλιση από την παρούσα οδηγία, με σκοπό την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου ή την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. Τα προοριζόμενα για απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου μέτρα δεν επιτρέπεται να επηρεάζουν, παρά μόνο κατά τρόπο αμελητέο, το ποσό του οφειλομένου φόρου στο στάδιο της τελικής καταναλώσεως.

2. Το κράτος μέλος που επιθυμεί να λάβει τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 μέτρα φέρει το ζήτημα στην Επιτροπή και παρέχει σε αυτήν κάθε στοιχείο χρήσιμο για την εκτίμηση του θέματος.

3. Η Επιτροπή ενημερώνει σχετικά τα λοιπά κράτη μέλη εντός προθεσμίας ενός μηνός.

4. Η απόφαση του Συμβουλίου θεωρείται ότι έχει ληφθεί, εφόσον εντός διμήνου από της αναφερομένης στην παράγραφο 3 ενημερώσεως, ούτε η Επιτροπή, ούτε κράτος μέλος, ζητήσει να επιληφθεί της υποθέσεως το Συμβούλιο.»

5 Στις 28 Φεβρουαρίου 2000, το Συμβούλιο εξέδωσε την απόφαση 2000/186, με την οποία επετράπη στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας να εφαρμόσει μέτρα κατά παρέκκλιση των άρθρων 6 και 17 της έκτης οδηγίας.

- 6 Στα σημεία 5 και 9 των αιτιολογικών σκέψεων της αποφάσεως 2000/186 ορίζονται τα ακόλουθα:

«(5) Το δεύτερο μέτρο [παρέκλισης] έχει ως στόχο, αφενός, τον περιορισμό του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ των φορολογουμένων, που προβλέπεται στο άρθρο 17, παράγραφος 2, [της έκτης οδηγίας,] σε 50 % του συνόλου των δαπανών που αφορούν τα οχήματα τα οποία δεν χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για επαγγελματικές ανάγκες και, αφετέρου, στη μη είσπραξη του ΦΠΑ που οφείλεται για τη χρήση οχημάτων για ιδιωτικές ανάγκες. Ο εν λόγω περιορισμός του δικαιώματος έκπτωσης ΦΠΑ των φορολογουμένων δικαιολογείται από τη διαπιστωθείσα δυσκολία ακριβούς ελέγχου της κατανομής των δαπανών μεταξύ επαγγελματικών και ιδιωτικών αναγκών για τα αγαθά του τύπου αυτού, με αποτέλεσμα να σημειώνονται φοροδιαφυγές ή καταχρήσεις. Επιπλέον, το μέτρο αυτό θα επιτρέψει τη θέσπιση ενός απλούστερου συστήματος φορολόγησης της ιδιωτικής χρήσης των οχημάτων.

[...]

(9) Η διάρκεια εφαρμογής των μέτρων παρέκλισης θα πρέπει συνεπώς να περιοριστεί μέχρι την ημερομηνία θέσεως σε ισχύ της ανωτέρω προτεινόμενης οδηγίας και το αργότερο μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2002 σε περίπτωση που η εν λόγω οδηγία δεν θα είχε ακόμα τεθεί σε ισχύ κατά την ημερομηνία αυτή. [...]

- 7 Κατά το άρθρο 2 της αποφάσεως 2000/186:

«Κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 17, παράγραφος 2, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 28στ της εν λόγω οδηγίας, καθώς και του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας εξουσιοδοτείται να περιορίσει σε 50 % το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ για το σύνολο των δαπανών που αφορούν οχήματα τα οποία δεν χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για επαγγελματικές ανάγκες και να μην εξομοιώσει με παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας τη χρήση για ιδιωτικές ανάγκες, οχήματος της επιχείρησης του φορολογούμενου.

Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου δεν εφαρμόζονται όταν το όχημα αποτελεί κυκλοφορούν ενεργητικό του φορολογούμενου, ή όταν το ποσοστό χρησιμοποίησης του οχήματος για ιδιωτικές ανάγκες δεν υπερβαίνει το 5 %.»

- 8 Το άρθρο 3, πρώτο εδάφιο, της αποφάσεως 2000/186 ορίζει ότι:

«Η παρούσα απόφαση εφαρμόζεται από την 1η Απριλίου 1999.»

#### *Η εθνική νομοθεσία*

- 9 Το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο b, του Umsatzsteuergesetz 1999 (νόμου του 1999 περί φόρου κύκλου εργασιών) (στο εξής: UStG) ορίζει ότι:

«Οι φόροι επί των εισροών εκπίπτουν μέχρι κατά 50 % για την αγορά ή την κατασκευή, την εισαγωγή, την αγορά εντός της Κοινότητας, τη μίσθωση ή την εκμετάλλευση οχημάτων κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο b, παράγραφος 2, στην περίπτωση που τα οχήματα αυτά χρησιμοποιούνται επίσης για ιδιωτικές ανάγκες του επιχειρηματία ή για άλλους ξένους προς την επιχείρηση σκοπούς.»

- 10 Το Bundesfinanzhof διευκρινίζει ότι ο όρος οχήματα, κατά την έννοια που χρησιμοποιείται στο άρθρο 1, στοιχείο b, παράγραφος 2, του UStG, περιλαμβάνει τα επιβατηγά αυτοκίνητα.

11 Το άρθρο 27, παράγραφος 3, του UStG ορίζει ότι:

«Το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο b, του UStG και [...] εφαρμόζονται επί οχημάτων τα οποία αγοράστηκαν ή κατασκευάστηκαν, εισήχθησαν ή αγοράστηκαν εντός της Κοινότητας ή μισθώθηκαν μετά την 31η Μαρτίου 1999.»

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

12 Ο W. Sudholz εκμεταλλεύεται επιχείρηση βαφής κτιρίων. Τον Απρίλιο του 1999 αγόρασε επιβατηγό αυτοκίνητο στην τιμή των 55 086,21 γερμανικών μάρκων (DEM), καταβάλλοντας επιπλέον 16 % ΦΠΑ, δηλαδή 8 813,79 DEM. Έθεσε το αυτοκίνητο αυτό στη διάθεση της επιχειρήσεώς του και το χρησιμοποιούσε κατά 70 % για επαγγελματικούς σκοπούς και κατά 30 % για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση.

13 Στη δήλωση ΦΠΑ για τον μήνα Απρίλιο του 1999, ο W. Sudholz ανέγραψε προς έκπτωση ολόκληρο το ποσό του ΦΠΑ που κατέβαλε κατά την αγορά του οχήματος και όχι μέρος μόνον αυτού. Κατά την άποψή του, το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο b, του UStG, κατά το οποίο μπορούσε να εκπέσει μόνον το 50 % του φόρου επί των εισροών, είναι αντίθετο προς το κοινοτικό δίκαιο. Η διάταξη αυτή τέθηκε σε ισχύ την 1η Απριλίου 1999 και εφαρμόζεται επί των αυτοκινήτων που αγοράστηκαν μετά την 31η Μαρτίου 1999.

14 Το Finanzamt με την πράξη προκαταβολικής καταβολής του φόρου κύκλου εργασιών για τον μήνα Απρίλιο του 1999, δέχθηκε έκπτωση μόνον του 50 % του ΦΠΑ επί των εισροών.



- 15 Το Finanzgericht έκανε δεκτή την ασκηθείσα από τον W. Sudholz προσφυγή, με το σκεπτικό ότι ο προσφεύγων μπορούσε να επικαλεστεί την ευνοϊκότερη γι' αυτόν διάταξη του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας. Κατά τη διάταξη αυτή, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εκπέσει από τον φόρο που υποχρεούται να καταβάλει το σύνολο του φόρου επί των εισροών που βαρύνει τις δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του.
- 16 Το Finanzamt άσκησε «Revision» (αναίρεση) ενώπιον του Bundesfinanzhof, στηριζόμενο στο άρθρο 2 της αποφάσεως 2000/186.
- 17 Το Bundesfinanzhof υποστήριξε ότι ο W. Sudholz χρησιμοποίησε το εν λόγω αυτοκίνητο κατά 70 % για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του. Καθόσον το αυτοκίνητο αγοράστηκε μετά την 31η Μαρτίου 1999, ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 15, παράγραφος 1, στοιχείο b, του UStG, διάταξη η οποία έχει θεσπιστεί σύμφωνα με την απόφαση 2000/186, επομένως δε μπορούσε να εκπέσει μόνον το 50 % του ΦΠΑ που βάρυνε την αγορά του αυτοκινήτου.
- 18 Το Bundesfinanzhof αμφιβάλλοντας ως προς το κατά πόσον η απόφαση 2000/186 συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο. Κατά συνέπεια, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Είναι το άρθρο 2 της αποφάσεως 2000/186/EK του Συμβουλίου, της 28ης Φεβρουαρίου 2000, η οποία εξουσιοδοτεί την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας να εφαρμόσει μέτρα κατά παρέκκλιση των άρθρων 6 και 17 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών σχετικά με τους φόρους κύκλου εργασιών, άκυρο επειδή η διαδικασία που προηγήθηκε της αποφάσεως δεν ανταποκρίνεται στις διατάξεις του άρθρου 27 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ;

- 2) Είναι το άρθρο 3, πρώτο εδάφιο, της αποφάσεως 2000/186/EK, κατά το οποίο η απόφαση έχει αναδρομική ισχύ από 1ης Απριλίου 1999, έγκυρο;
  
- 3) Ανταποκρίνεται το άρθρο 2 της αποφάσεως 2000/186/EK στο περιεχόμενο που πρέπει να έχει η εξουσιοδότηση αυτού του είδους και προκύπτουν εξ αυτού επιφυλάξεις ως προς το κύρος του άρθρου αυτού;»

### Επί του πρώτου ερωτήματος

- 19 Το πρώτο ερώτημα του Bundesfinanzhof είναι, ουσιαστικώς, αν η απόφαση 2000/186 είναι ανίσχυρη επειδή βαρύνεται με πλημμέλειες η διαδικασία που προηγήθηκε της εκδόσεως αυτής της αποφάσεως.
  
- 20 Κατά το αιτούν δικαστήριο, μια πρώτη πλημμέλεια αποτελεί το γεγονός ότι η απόφαση 2000/186 είναι μεταγενέστερη της λήψεως εκ μέρους των γερμανικών αρχών μέτρων παρεκκλίσεως. Η απόφαση αυτή, όμως, εκδοθείσα από το Συμβούλιο δυνάμει του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας, είναι απόφαση περί παροχής εξουσιοδοτήσεως και, επομένως, έπρεπε να προηγηθεί των εθνικών μέτρων που ελήφθησαν βάσει αυτής.
  
- 21 Επιβάλλεται, σχετικώς, η διαπίστωση ότι, μολονότι στη γερμανική γλώσσα η διατύπωση του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας χρησιμοποιεί το ρήμα «ermächtigen», που σημαίνει «εξουσιοδοτώ», η διατύπωση του ίδιου άρθρου στις περισσότερες άλλες γλώσσες χρησιμοποιεί ρήμα ισοδύναμο του «επιτρέπω», το οποίο δεν υποδηλώνει οπωσδήποτε ότι η χορηγούμενη από το

Συμβούλιο έγκριση πρέπει να προηγείται των μέτρων που λαμβάνει το οικείο κράτος μέλος.

- 22 Επιβάλλεται, επίσης, να τονιστεί ότι το εν λόγω άρθρο 27 προβλέπει διάφορα στάδια στο πλαίσιο της διαδικασίας λήψης αποφάσεως εκ μέρους του Συμβουλίου, ιδίως δε, την προηγούμενη ενημέρωση της Επιτροπής εκ μέρους του οικείου κράτους μέλους, χωρίς όμως να προβλέπει όριο ως προς τον χρόνο εκδόσεως της αποφάσεως του Συμβουλίου.
- 23 Συνεπώς, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι το γράμμα του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας δεν αποκλείει την εκ των υστέρων έκδοση της αποφάσεως του Συμβουλίου. Το γεγονός και μόνον ότι η απόφαση αυτή είναι μεταγενέστερη του κατά παρέκκλιση ληφθέντος μέτρου δεν συνεπάγεται το ανίσχυρο αυτής της αποφάσεως.
- 24 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει μια δεύτερη ενδεχόμενη πλημμέλεια της αποφάσεως 2000/186, συγκεκριμένα τη μη δημοσιοποίηση εκ μέρους της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας της αποφάσεώς της να ζητήσει σχετική έγκριση.
- 25 Επιβάλλεται, σχετικώς, να τονιστεί ότι από κανένα στοιχείο του γράμματος του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας δεν προκύπτει υποχρέωση δημοσιοποιήσεως μιας τέτοιας εγκρίσεως. Κατά το άρθρο αυτό, το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος οφείλει απλώς να θέσει υπόψη της Επιτροπής τα σχεδιαζόμενα μέτρα παρέχοντάς της όλα τα αναγκαία για την εκτίμησή της στοιχεία, αυτή δε στη συνέχεια ενημερώνει σχετικώς τα λοιπά κράτη μέλη.

- 26 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει μια τρίτη ενδεχόμενη πλημμέλεια της αποφάσεως 2000/186 σχετική με την εσφαλμένη αιτιολογία της αποφάσεως αυτής. Υπογραμμίζει σχετικώς ότι το Συμβούλιο αιτιολόγησε την απόφασή του αυτή υπογραμμίζοντας στο σημείο 5 των αιτιολογικών της σκέψεων ότι ένας από τους σκοπούς του άρθρου 15, παράγραφος 1, του UStG είναι η απλοποίηση του συστήματος φορολογήσεως της για ιδιωτικούς λόγους χρησιμοποίησεως των αυτοκινήτων, μολονότι στην αίτηση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας δεν αναφέρεται ρητώς ένας τέτοιος σκοπός.
- 27 Επιβάλλεται να τονιστεί ότι οι σκοποί που προβάλλονται ως έρεισμα μιας αιτήσεως λήψεως μέτρων παρεκκλίσεως από την έκτη οδηγία έχουν ιδιαίτερη σημασία. Προβλέπονται δύο μόνο σκοποί στο άρθρο 27, παράγραφος 1, αυτής, συγκεκριμένα η απλοποίηση του τρόπου εισπράξεως του ΦΠΑ και η αποτροπή της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής. Όσον αφορά την απλοποίηση, τα μέτρα που λαμβάνονται σχετικώς υπόκεινται στον όρο που θέτει το άρθρο 27, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, της έκτης οδηγίας.
- 28 Προκειμένου να εξακριβωθεί αν το Συμβούλιο υπερέβη, στην αιτιολογία της αποφάσεως 2000/186, τους σκοπούς που επικαλέστηκε στην αίτησή της η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, επιβάλλεται να εξεταστεί η αίτηση αυτή.
- 29 Από τα πληροφοριακά στοιχεία που κατέθεσε στο Δικαστήριο η Γερμανική Κυβέρνηση προκύπτει ότι οι γερμανικές αρχές αιτιολόγησαν την αίτησή τους της 11ης Νοεμβρίου 1998, σημειώνοντας ότι δεν είναι πάντοτε εύκολο να καθοριστεί ποιο τμήμα των δαπανών του υποκειμένου στον φόρο αντιστοιχεί σε επαγγελματική χρήση του οχήματος και ποιο τμήμα αντιστοιχεί σε ιδιωτική χρήση. Επιπροσθέτως, με την από 19 Φεβρουαρίου 1999 επιστολή τους, οι εν λόγω αρχές συμπλήρωσαν την αίτησή τους τονίζοντας ότι οι ελεγκτές έχουν να αντιμετωπίσουν έναν τεράστιο όγκο ελέγχων και ότι δεν μπορούν να στηρίζονται αποκλειστικώς στις δηλώσεις που υποβάλλουν στις φορολογικές αρχές οι υποκείμενοι στον φόρο.

- 30 Υπό τις προϋποθέσεις αυτές επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το Συμβούλιο από την αίτηση εγκρίσεως που υπέβαλαν οι γερμανικές αρχές είχε τη δυνατότητα να συναγάγει ότι σκοπός τους ήταν ιδίως η απλοποίηση των διαδικασιών δηλώσεως και του ελέγχου του ΦΠΑ, και όχι μόνον η αποτροπή της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής. Επομένως, το Συμβούλιο, στην αιτιολογία της αποφάσεως 200/186, δεν υπερέβη τα εκτιθέμενα στην εν λόγω αίτηση.
- 31 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων επιβάλλεται στο πρώτο ερώτημα να δοθεί η απάντηση ότι από την εξέταση της διαδικασίας εκδόσεως της αποφάσεως 2000/186 δεν προέκυψε πλημμέλεια δυνάμενη να επηρεάσει το κύρος αυτής της αποφάσεως.

### **Επί του δευτέρου ερωτήματος**

- 32 Το δεύτερο ερώτημα του εθνικού δικαστηρίου αφορά το αν είναι έγκυρο το άρθρο 3 της αποφάσεως 2000/186, το οποίο προβλέπει την αναδρομική εφαρμογή της εγκρίσεως.
- 33 Επιβάλλεται σχετικώς η υπόμνηση ότι, κατά κανόνα, αντιβαίνει προς την αρχή της ασφαλείας δικαίου να ορίζεται η έναρξη ισχύος κοινοτικής πράξεως σε ημερομηνία προγενέστερη της δημοσιεύσεώς της. Κατ' εξαίρεση, αυτό δεν ισχύει όταν ο επιδιωκόμενος σκοπός το απαιτεί και όταν διασφαλίζεται προσηκόντως η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των ενδιαφερομένων (αποφάσεις της 25ης Ιανουαρίου 1979, 98/78, Racke, Συλλογή τόμος 1979/I, σ. 55, σκέψη 20, και της 22ας Νοεμβρίου 2001, C-110/97, Κάτω Χώρες κατά Συμβουλίου, Συλλογή 2001, σ. I-8763, σκέψη 151).

- 34 Εξάλλου, όπως έχει επανειλημμένως αποφανθεί το Δικαστήριο, η κοινοτική νομοθεσία πρέπει να είναι βεβαία, η δε εφαρμογή της προβλεπτή από τους υποκειμένους σ' αυτή (απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2001, C-301/97, Κάτω Χώρες κατά Συμβουλίου, Συλλογή 2001, σ. I-8853, σκέψη 43). Αυτή η επιταγή της ασφάλειας δικαίου πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, οσάκις πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν οικονομικές επιπτώσεις, ώστε να μπορούν οι ενδιαφερόμενοι να γνωρίζουν με ακρίβεια την έκταση των υποχρεώσεων που τους επιβάλλουν (βλ. απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 1987, 326/85, Κάτω Χώρες κατά Επιτροπής, Συλλογή 1987, σ. 5091, σκέψη 24).
- 35 Επομένως, πρέπει να εξεταστεί αν το γεγονός ότι ορίστηκε ως ημερομηνία ενάρξεως της ισχύος της απόφασης 2000/186 η 1η Απριλίου 1999, δηλαδή ημερομηνία προγενέστερη της δημοσίευσής της, στις 4 Μαρτίου 2000, δικαιολογείται από τον επιδιωκόμενο με την απόφαση σκοπό, καθώς και αν έχει θιγεί η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των ενδιαφερομένων.
- 36 Όσον αφορά τον σκοπό της απόφασης 2000/186, ουδόλως προκύπτει από τις αιτιολογικές της σκέψεις ότι ήταν αναγκαίο η έγκριση να έχει αναδρομική ισχύ.
- 37 Όσον αφορά τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των ενδιαφερομένων, όπως ο W. Sudholz, επιβάλλεται να υπομνηστεί ότι, αν ο φορολογούμενος επιλέξει τον χαρακτηρισμό ως επενδυτικών αγαθών της επιχειρήσεως των αγαθών εκείνων τα οποία χρησιμοποιούνται παραλλήλως για επαγγελματικούς σκοπούς και για ίδιες ανάγκες, είναι δυνατή η ολική και άμεση έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε για την απόκτηση των ως άνω αγαθών (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz, Συλλογή 1991, σ. I-3795, σκέψη 26, και της 8ης Μαΐου 2003, C-269/00, Seeling, Συλλογή 2003, σ. I-4101, σκέψη 41). Ελλείψει οποιασδήποτε διατάξεως που να επιτρέπει στα κράτη μέλη να περιορίζουν το δικαίωμα προς έκπτωση που παρέχεται στους υποκειμένους στον φόρο, το δικαίωμα αυτό πρέπει να ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που έχουν επιβαρύνει τις πράξεις που έχουν διενεργηθεί στα προηγούμενα στάδια (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Lennartz, προπαρατεθείσα, σκέψη 27, και της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal, Συλλογή 1998, σ. I-1, σκέψη 16).

- 38 Συνεπώς, πριν από τη λήψη εθνικού μέτρου παρεκκλίσεως που να έχει εγκριθεί από το Συμβούλιο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας, οι ενδιαφερόμενοι, όπως ο W. Sudholz, μπορούσαν βεβαίως να πιστεύουν ότι έχουν τη δυνατότητα εκπτώσεως του συνόλου του φόρου που βαρύνει την αγορά του επιβατηγού τους αυτοκινήτου.
- 39 Οι γερμανικές αρχές έλαβαν το συγκεκριμένο μέτρο στις 24 Μαρτίου 1999, αυτό δε συνίστατο σε περιορισμό της δυνατότητας εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, όσον αφορά επιβατηγά αυτοκίνητα που αγοράστηκαν από 1ης Απριλίου 1999. Εντούτοις, δεν αμφισβητείται ότι κατά την ημερομηνία λήψεως του μέτρου αυτού δεν υπήρχε σχετική έγκριση του Συμβουλίου. Επομένως, ο περιορισμός της δυνατότητας εκπτώσεως που προβλέπει το μέτρο αυτό δεν ήταν σύμφωνος προς τις διατάξεις του άρθρου 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, κατά τη ημερομηνία αυτή, οι δε ενδιαφερόμενοι ευλόγως μπορούσαν να πιστεύουν ότι εξακολουθεί η εφαρμογή της αρχής της πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ.
- 40 Καθόσον προβλέπει την αναδρομική εφαρμογή του άρθρου 15, παράγραφος 1, στοιχείο b, του UStG, δεν χωρεί αμφιβολία ότι το άρθρο 3 της αποφάσεως 2000/186 εγκρίνει την εφαρμογή εθνικής νομοθετικής ρυθμίσεως δυνάμενης να θίξει τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των ενδιαφερομένων. Το Δικαστήριο, όμως, έχει ήδη αποφανθεί ότι τροποποίηση εθνικής νομοθετικής ρυθμίσεως που στερεί τον ιδιώτη, με αναδρομικό αποτέλεσμα, ενός δικαιώματος εκπτώσεως που απέκτησε βάσει της έκτης οδηγίας αντίκειται στην αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης (απόφαση της 11ης Ιουλίου 2002, C-62/00, Marks & Spencer, Συλλογή 2002, σ. I-6325, σκέψη 45).
- 41 Συνεπώς, επιτρέποντας την αναδρομική εφαρμογή του άρθρου 15, παράγραφος 1, στοιχείο b, του UStG, το άρθρο 3 της αποφάσεως 2000/186 θίγει την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και πρέπει, κατά συνέπεια, να κηρυχθεί ανίσχυρο.

- 42 Το επιχείρημα των γερμανικών αρχών ότι η έγκριση του Συμβουλίου χορηγήθηκε καθυστερημένα, λόγω διοικητικής φύσεως καθυστερήσεων στην εκ μέρους της Επιτροπής εξέταση της αιτήσεως που υπέβαλε η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, δεν μπορεί να δικαιολογήσει τον αναδρομικό χαρακτήρα της απόφάσεως 2000/186.
- 43 Συνεπώς, στο δεύτερο ερώτημα επιβάλλεται να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 3 της απόφάσεως 2000/186 είναι ανίσχυρο καθόσον προβλέπει την αναδρομική εφαρμογή από 1ης Απριλίου 1999 της εγκρίσεως που παρέσχε το Συμβούλιο στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας.

### Επί του τρίτου ερωτήματος

- 44 Το τρίτο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου αφορά το αν η απόφαση 2000/186, ειδικότερα δε το άρθρο 2 αυτής, αντιβαίνει προς τις ουσιαστικές προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και αν, εκ του λόγου αυτού, η απόφαση αυτή είναι ανίσχυρη.
- 45 Δεδομένου ότι η απόφαση 2000/186 εγκρίνει τη λήψη μέτρου παρεκκλίσεως από τη γενική αρχή της εκπτώσεως του ΦΠΑ, η συμφωνία της με τις προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας πρέπει να εξεταστεί κατά τρόπο αυστηρό (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 29ης Μαΐου 1997, C-63/96, Skripalle, Συλλογή 1997, σ. I-2847, σκέψη 24).
- 46 Προς τούτο, επιβάλλεται να εξεταστεί αν ο κατ' αποκοπήν περιορισμός σε 50 % του ποσοστού της επιτρεπομένης εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών είναι αναγκαίος και πρόσφορος για την επίτευξη των επιδιωκόμενων από την οδηγία 2000/186 σκοπών και αν αντιβαίνει το λιγότερο δυνατό προς τους



σκοπούς και τις αρχές της έκτης οδηγίας (βλ. απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-177/99 και C-181/99, Amrafrance και Sanofi, Συλλογή 2000, σ. I-7013, σκέψη 43).

- 47 Στη σκέψη 30 της παρούσας απόφασης διαπιστώθηκε ότι οι επιδιωκόμενοι με την απόφαση 2000/186 σκοποί, σύμφωνα με την αίτηση των γερμανικών αρχών, περιελάμβαναν όχι μόνον την καταστολή της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, αλλά και την απλοποίηση της εισπράξεως του ΦΠΑ.
- 48 Κατά την Επιτροπή, η απόφαση αυτή δεν είναι αναγκαία και πρόσφορη για την επίτευξη του πρώτου εκ των προαναφερθέντων σκοπών, την καταστολή δηλαδή της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, και, κατά συνέπεια, δεν είναι σύμφωνη προς την αρχή της αναλογικότητας, καθόσον υποκείμενος στον φόρο –όπως ο W. Sudholz– ο οποίος χρησιμοποιεί το επιβατηγό του αυτοκίνητο κατά 70 % για επαγγελματικούς σκοπούς, γεγονός που μπορεί να αποδείξει, έχει, παρά ταύτα, δυνατότητα εκπτώσεως μόνον του 50 % του ΦΠΑ επί των εισροών που κατέβαλε κατά την αγορά του οχήματος.
- 49 Η Επιτροπή υποστηρίζει, επικαλούμενη τη σκέψη 56 της προαναφερθείσας απόφασης Amrafrance και Sanofi, ότι, καθόσον, σε μια τέτοια περίπτωση, δεν υφίσταται κανένας κίνδυνος φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, ο περιορισμός σε 50 % του δικαιώματος εκπτώσεως που έχει ο υποκείμενος στον φόρο δεν δικαιολογείται διά της προβολής του σκοπού περιστολής αυτού του κινδύνου. Επομένως, ο επιβληθείς περιορισμός είναι δυσανάλογος.
- 50 Η υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προαναφερθείσα απόφαση Amrafrance και Sanofi αφορούσε το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ για τις δαπάνες κατοικίας, εστιάσεως, υποδοχής και θεάματος.

- 51 Πρέπει, πάντως, να επισημανθεί ότι, αντιθέτως προς τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης, η απόφαση την οποία αφορούσε η απόφαση *Ampafrance* και *Sanofi* προέβλεπε τον πλήρη αποκλεισμό του δικαιώματος εκπτώσεως και όχι τον κατ' αποκοπή περιορισμό αυτού του δικαιώματος. Επιπροσθέτως, ο σκοπός αυτής της αποφάσεως περιελάμβανε αποκλειστικώς την καταστολή της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής και όχι την απλοποίηση της εισπράξεως του ΦΠΑ. Τέλος, οι δαπάνες για τις οποίες επρόκειτο υπέκειντο σε σύστημα πραγματικού ελέγχου, επιτοπίως ή βάσει δικαιολογητικών, στο πλαίσιο του φόρου εισοδήματος ή του φόρου εταιριών, ενώ, στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι γερμανικές αρχές δεν αναφέρθηκαν σε κανένα μέσο αποτελεσματικού ελέγχου.
- 52 Εξάλλου, επιβάλλεται να τονιστεί ότι, στη σκέψη 62 της προαναφερθείσας αποφάσεως *Ampafrance* και *Sanofi*, το Δικαστήριο επιφυλάχθηκε να απαντήσει, χωρίς να αποφανθεί επί του κύρους τους, επί του ζητήματος αν μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν άλλα μέσα καταστολής της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής, μεταξύ των οποίων και ο κατ' αποκοπή περιορισμός του ποσού των επιτρεπομένων εκπτώσεων.
- 53 Επιβάλλεται, συνεπώς, να εξεταστεί, πρώτον, όσον αφορά την απόφαση 2000/186, αν ο κατ' αποκοπή περιορισμός του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ είναι έγκυρος.
- 54 Επιβάλλεται, σχετικώς, να εξεταστούν τα στοιχεία που προσκόμισαν οι γερμανικές αρχές και δεν αμφισβήτησαν η Επιτροπή ή το Συμβούλιο, και τα οποία αναφέρονται στη δυσχέρεια του υποκειμένου στον φόρο να προσδιορίσει εκ των προτέρων το ποσοστό χρήσεως για ιδιωτικούς ή επαγγελματικούς σκοπούς του οχήματός του, τη δυσκολία, στο πλαίσιο των σχετικών ελέγχων, να καθοριστεί επακριβώς ποια υπήρξε η χρήση του οχήματος, καθώς και η διαπίστωση παρατυπιών, στο πλαίσιο των ελέγχων, σε όλες σχεδόν τις περιπτώσεις.
- 55 Από τα στοιχεία αυτά προκύπτει η ύπαρξη σοβαρού κινδύνου φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. Υπό τις προϋποθέσεις αυτές, η επιβολή κατ' αποκοπήν περιορισμού του δικαιώματος εκπτώσεως εμφανίζεται ως μέτρο το οποίο

παρέχει τη δυνατότητα περιστολής αυτού του κινδύνου, ενώ παραλλήλως διευκολύνει τους ελέγχους και απλοποιεί το σύστημα εισπράξεως του ΦΠΑ.

- 56 Επιβάλλεται, δεύτερον, να εξεταστεί αν το όριο του 50 % είναι ανάλογο του επιδιωκόμενου σκοπού.
- 57 Οι γερμανικές αρχές επισήμαναν σχετικώς ότι το ποσοστό αυτό αντιστοιχεί στον μέσο όρο χρησιμοποίησης για ιδιωτικούς σκοπούς των αυτοκινήτων αυτών. Το ποσοστό αυτό αντιστοιχεί, επίσης, στο ποσοστό που εφαρμόζεται σε άλλα κράτη μέλη, καθώς και στο ποσοστό που όρισε η Επιτροπή στην πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου, της 17ης Ιουνίου 1998, περί τροποποίησης της οδηγίας 77/388 αναφορικά με το σύστημα του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ C 219, σ. 16).
- 58 Επιβάλλεται να τονιστεί ότι δεν αμφισβητήθηκε η ακρίβεια του μέσου όρου χρησιμοποίησης των οχημάτων για ιδιωτικούς σκοπούς, στον οποίο κατέληξαν οι γερμανικές αρχές. Επιπροσθέτως, το γεγονός ότι το ίδιο κατ' αποκοπή όριο υιοθετήθηκε από άλλα κράτη μέλη, αλλά και από την Επιτροπή στο εν λόγω σχέδιο οδηγίας, συνηγορεί υπέρ του αξιόπιστου αυτού του ορίου.
- 59 Εξάλλου, εφόσον ο περιορισμός στο 50 % της εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών συνιστά μέσο όρο, το Συμβούλιο έκρινε επιβεβλημένο να αποφευχθεί η εφαρμογή του επί περιπτώσεων που η χρησιμοποίηση δεν υπερβαίνει ένα ορισμένο όριο, όταν δηλαδή το ποσοστό χρησιμοποίησης του οχήματος για ιδιωτικούς σκοπούς δεν υπερβαίνει το 5 % της συνολικής χρησιμοποίησης του οχήματος. Προς τούτο, η απόφαση 2000/186 αποκλείει την εφαρμογή του περιοριστικού μέτρου στις ειδικές αυτές περιπτώσεις.

- 60 Βάσει αυτών των διαπιστώσεων, μπορεί να θεωρηθεί ότι το Συμβούλιο ευλόγως έκρινε ότι ένα τέτοιο μέτρο, όπως αυτό περί του οποίου πρόκειται στην κύρια δίκη, το οποίο περιορίζει κατά 50 % το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, πλην των ειδικών περιπτώσεων που αναφέρθηκαν στην προηγούμενη σκέψη, συνιστά αναγκαίο και πρόσφορο μέτρο για την καταστολή της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και για την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου.
- 61 Κατά συνέπεια, η προκύπτουσα από το μέτρο αυτό αδυναμία ορισμένων προσώπων, πρόθεση των οποίων είναι να χρησιμοποιούν το όχημά τους κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 50 % για επαγγελματικούς σκοπούς, να εκλέσουν αναλογικώς αυτού του ποσοστού τον ΦΠΑ που επιβάρυνε την αγορά του οχήματός τους, πρέπει να θεωρηθεί ως αναπόσπαστη συνέπεια του μέτρου απλοποιήσεως της εισπράξεως του ΦΠΑ.
- 62 Πράγματι, πρέπει να γίνει δεκτό ότι μέτρο απλοποιήσεως συνεπάγεται, αναγκαστικώς, προσέγγιση γενικότερη εκείνης που συνεπάγεται ο κανόνας τον οποίο αντικαθιστά το εν λόγω μέτρο, και ότι, κατά συνέπεια, δεν ανταποκρίνεται οπωσδήποτε στην ακριβή κατάσταση ενός εκάστου των υποκειμένων στον φόρο.
- 63 Αν, όπως προτείνει η Επιτροπή, παρασχεθεί σε όλους τους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι είναι σε θέση να αποδείξουν ότι χρησιμοποιούν το όχημά τους κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 50 % για επαγγελματικούς σκοπούς, η δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ που επιβάρυνε την αγορά του οχήματός τους, τούτο θα είχε ως συνέπεια την εξουδετέρωση των επιπτώσεων της επιδιωκόμενης απλοποιήσεως. Πράγματι, η προσέγγιση αυτή θα είχε ως αποτέλεσμα να επανεμφανιστούν, σε σχέση με όλα εκείνα τα πρόσωπα που ισχυρίζονται ότι χρησιμοποιούν το όχημά τους κατά τέτοιο τρόπο, τα προβλήματα που επισημάνθηκαν ανωτέρω, δηλαδή η δυσχέρεια του ακριβούς καθορισμού του ποσοστού της ιδιωτικής ή επαγγελματικής χρησιμοποιήσεως των οχημάτων, η δυσχέρεια ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων και, κατά συνέπεια, ο κίνδυνος φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής.

- 64 Συνάγεται, επομένως, το συμπέρασμα ότι το μέτρο που εγκρίθηκε με την απόφαση 2000/186 δεν αντιβαίνει προς τους σκοπούς και τις αρχές της έκτης οδηγίας ούτε θίγει την αρχή της αναλογικότητας.
- 65 Όσον αφορά την ειδική προϋπόθεση που προβλέπει το άρθρο 27, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, της έκτης οδηγίας, κατά την οποία τα μέτρα απλοποιήσεως δεν πρέπει να επηρεάζουν, παρά μόνον κατά τρόπο αμελητέο, το ποσό του οφειλομένου φόρου στο στάδιο της τελικής καταναλώσεως, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου καθώς και το Συμβούλιο και η Επιτροπή κατέθεσαν συμπληρωματικές παρατηρήσεις κατά τη συνεδρίαση που διεξήχθη στο πλαίσιο επαναλήψεως της προφορικής διαδικασίας.
- 66 Η Γερμανική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, καθώς και το Συμβούλιο, υποστήριξαν ότι η προϋπόθεση αυτή πρέπει να εξεταστεί συνολικώς και όχι κατά περίπτωση, λαμβανομένου υπόψη του συνόλου του ΦΠΑ που οφείλεται επί των επιβατηγών αυτοκινήτων που τυγχάνουν μικτής χρήσεως.
- 67 Κατά την Επιτροπή, το κρίσιμο στοιχείο είναι να προσδιοριστεί αν σε πολλές ατομικές περιπτώσεις διαπιστώνεται τελικώς μη αμελητέα μεταβολή του ποσού του φόρου που οφείλεται να καταβληθεί κατά το στάδιο του τελικού καταναλωτή, με συνέπεια τη διπλή φορολόγηση του τελικού καταναλωτή.
- 68 Επιβάλλεται, σχετικώς, να τονιστεί ότι, προκειμένου περί μέτρου απλοποιήσεως, η προσέγγιση πρέπει να είναι σφαιρική όπως και κατά την εξέταση τηρήσεως της πρώτης προϋποθέσεως. Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, καθόσον το συγκεκριμένο μέτρο εκφράζει ένα μέσο όρο, ο αριθμός των περιπτώσεων

καταβολής επιπλέον φόρου εκ μέρους προμηθευτή όπως ο W. Sudholz, σε σχέση με το κοινό σύστημα εκπτώσεως που προβλέπει η έκτη οδηγία, μπορεί γενικώς να αντιστοιχεί στον αριθμό των περιπτώσεων καταβολής λιγότερου φόρου. Η ίδια συλλογιστική ισχύει, καθόσον το σύστημα κατ' αποκοπήν εκπτώσεως μπορεί να επηρεάσει το επίπεδο των τιμών –και κατά συνέπεια τη βάση επιβολής του ΦΠΑ–, και ως προς τους τελικούς καταναλωτές των αγαθών και υπηρεσιών που παρέχει ένας υποκείμενος στον φόρο, όπως ο W. Sudholz. Συνεπώς, η συνολική επίπτωση επί του ΦΠΑ που εισπράττει η Κοινότητα στο πλαίσιο του συστήματος ιδίων πόρων είναι αμελητέα.

- 69 Επιπροσθέτως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, ακόμη και στις ατομικές περιπτώσεις, οι συνέπειες επί του ΦΠΑ που οφείλεται κατά το στάδιο του τελικού καταναλωτή είναι περιορισμένες, ενόψει της δυνατότητας του προμηθευτή να κατανείμει τον ΦΠΑ επί του συνόλου των προϊόντων που θα διαθέσει στην αγορά κατά τη διάρκεια των ετών που θα διατηρήσει τη χρήση του οχήματός του.
- 70 Συνεπώς, στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 2 της αποφάσεως 2000/186 ανταποκρίνεται στις ουσιαστικές προϋποθέσεις που προβλέπει το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και δεν είναι ανίσχυρο.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 71 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γερμανική, η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, καθώς και το Συμβούλιο και η Επιτροπή, που υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκλυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που υπέβαλε το Bundesfinanzhof με διάταξη της 30ής Νοεμβρίου 2000, αποφάινεται:

- 1) Από την εξέταση της διαδικασίας εκδόσεως της αποφάσεως 2000/186/EK του Συμβουλίου, της 28ης Φεβρουαρίου 2000, που εξουσιοδοτεί την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας να εφαρμόσει μέτρα κατά παρέκκλιση των άρθρων 6 και 17 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών σχετικά με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ενιαία φορολογική βάση, δεν προέκυψε πλημμέλεια ικανή να επηρεάσει το κύρος της αποφάσεως αυτής.
- 2) Το άρθρο 3 της αποφάσεως 2000/186 είναι ανίσχυρο καθόσον προβλέπει την αναδρομική εφαρμογή, από 1ης Απριλίου 1999, της εγκρίσεως που παρέσχε το Συμβούλιο προς την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας.
- 3) Το άρθρο 2 της αποφάσεως 2000/186 ανταποκρίνεται στις ουσιαστικές προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 27, παράγραφος 1, 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: ενιαία φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, και δεν είναι ανίσχυρο.**

Jann

Timmermans

von Bahr

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 29 Απριλίου 2004.

Ο Πρόεδρος

R. Grass

V. Skouris