# ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ CHRISTINE STIX-HACKL

της 31ης Μαΐου 2001 [1]

## I — Αντικείμενο της δίκης

1. Με την υπό κρίση προσφυγή, η Επιτροπή ζητεί να διαπιστωθεί ότι το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, προβλέποντας ότι ένας υποκείμενος στον ΦΠΑ εργοδότης έχει το δικαίωμα να εκπέσει ένα μέρος της αποζημιώσεως που καταβάλλει σε έναν εργαζόμενο για τη χρησιμοποίηση του ιδιωτικού του οχήματος για επαγγελματικούς σκοπούς, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', και 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', της 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (στο εξής: έκτη οδηγία) [2].

## II — Νομικό πλαίσιο

### A — *Κοινοτικό δίκαιο*

2. Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, ο όρος «κατά τρόπο ανεξάρτητο» που χρησιμοποιείται στο πλαίσιο του ορισμού του υποκειμένου στον φόρο αποκλείει από τη φορολογία τα πρόσωπα που συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας.

3. Το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει ως παράδοση αγαθού τη μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.

4. Το άρθρο 17, παράγραφος 2, εισαγωγική περίοδος και στοιχείο α', προβλέπει 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 οποίον είναι υπόχρεος:

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

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

5. Το άρθρο 18, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος και στοιχείο α', προβλέπει τα εξής:

«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».

6. Το άρθρο 18, παράγραφος 3, προβλέπει τα εξής:

«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, στοιχεία α' και γ', προβλέπει τα εξής:

«α) Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εκδίδει τιμολόγιο ή έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου, για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποιεί προς άλλον υποκείμενο στον φόρο, να τηρεί δε αντίγραφο κάθε εκδοθέντος εγγράφου.

Επίσης κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εκδίδει τιμολόγιο για τις προκαταβολές που καταβάλλονται σε αυτόν από άλλον υποκείμενο στον φόρο προ της πραγματοποιήσεως της παραδόσεως ή προ της περατώσεως της παροχής υπηρεσιών.»

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

B — *Εθνική νομοθεσία*

8. Το άρθρο 23 του Uitvoeringsbesluit omzetbelasting της 12ης Αυγούστου 1968 (στο εξής: υπουργική απόφαση του 1968 σχετικά με τον φόρο κύκλου εργασιών) προβλέπει τα εξής:

«Υπό την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 15, παράγραφοι 2 και 5, του [νόμου του 1968 σχετικά με τον φόρο κύκλου εργασιών], οσάκις ένας υπάλληλος χρησιμοποιεί όχημα ιδιοκτησίας του στο πλαίσιο της επιχειρήσεως του εργοδότη του έναντι αποζημιώσεως, ο εργοδότης δύναται να αφαιρέσει ένα ποσοστό της αποζημιώσεως, το οποίο καθορίζεται από τον υπουργό, υπό την προϋπόθεση ότι η αποζημίωση αυτή δεν συνιστά μισθό κατά την έννοια της φορολογίας των μισθών.»

9. Το άρθρο 16 του Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting της 30ής Αυγούστου 1968 (στο εξής: υπουργική πράξη του 1968 σχετικά με τον φόρο κύκλου εργασιών) προβλέπει τα εξής:

«Το ποσοστό της αποζημιώσεως που προβλέπει το άρθρο 23 [της υπουργικής αποφάσεως του 1968 σχετικά με τον φόρο κύκλου εργασιών] το οποίο μπορεί να εκπέσει ο εργοδότης ανέρχεται σε 12 % ή σε μικρότερο ποσοστό εφόσον και στον βαθμό που τα έξοδα δεν πραγματοποιήθηκαν στο έδαφος της Ολλανδίας.»

10. Ο συντελεστής 12 % που ισχύει από το 1992 αντιστοιχεί, σύμφωνα με τα λεγόμενα της Ολλανδικής Κυβερνήσεως, στον μέσον όρον του φόρου προστιθεμένης αξίας των διαφόρων δαπανών σχετικά με την κατοχή και τη χρησιμοποίηση αυτοκινήτων οχημάτων.

11. Η επιλογή ενός σταθερού συντελεστή εξηγείται από τη μέριμνα αποφυγής των πρακτικών δυσχερειών που ανακύπτουν κατά τον προσδιορισμό των ακριβών ποσών. Αφενός, λαμβάνονται υπόψη τα πάγια έξοδα, όπως είναι η γενική απόσβεση, η ασφάλιση, τα τέλη κυκλοφορίας, η στάθμευση και η συντήρηση του αμαξώματος. Αφετέρου, λαμβάνονται υπόψη τα έξοδα κυκλοφορίας, ήτοι η απόσβεση που συνδέεται με τη χρήση του οχήματος καθώς και τα έξοδα για τα καύσιμα, τα λάδια, τα ελαστικά και τις επισκευές.

12. Εξάλλου, ορισμένες από τις δαπάνες αυτές δεν υπόκεινται στον φόρο προστιθεμένης αξίας όπως είναι, λ.χ., τα τέλη κυκλοφορίας και τα ασφάλιστρα. Τα έξοδα που απαλλάσσονται του ΦΠΑ αποτελούν περίπου 20 έως 21,5 % των δαπανών χρήσεως ενός οχήματος. Το ποσοστό αυτό είναι κατά τι υψηλότερο όσον αφορά τα οχήματα με πετρελαιοκινητήρα. Η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι, αν τεθεί ως βάση ένα ποσοστό της τάξεως του 20 %, στην περίπτωση αυτή προκύπτει ένας συντελεστής της τάξεως του 12,28 % βάσει του συνήθους φόρου προστιθεμένης αξίας που ανέρχεται σε 17,5 %. Αν τεθεί ως βάση ποσοστό 21,5 %, προκύπτει συντελεστής της τάξεως του 12,08 %. Προκειμένου να ληφθούν υπόψη τα οχήματα με πετρελαιοκινητήρα, τα οποία αποτελούν το 10 % του στόλου οχημάτων, καθόρισε κατ' αποκοπήν τον συντελεστή σε 12 %.

13. Δυνάμει του «Wet op de loonbelasting 1964» (νόμου του 1964 σχετικά με τη φορολόγηση των μισθών) και των εκτελεστικών διατάξεων που εκδόθηκαν συναφώς, η αποζημίωση αποτελεί μέρος του μισθού του εργαζομένου εφόσον ανέρχεται σε ποσό άνω των 0,60 ολλανδικών φιορινίων (NLG) ανά χιλιόμετρο.

14. Η έκπτωση του ΦΠΑ όσον αφορά την αποζημίωση ελέγχεται μέσω των λογιστικών βιβλίων του εργοδότη, ο οποίος είναι υποχρεωμένος, δυνάμει ορισμένων διατάξεων του γενικού φορολογικού δικαίου και της νομοθεσίας για τον φόρο εισοδήματος, να διατηρεί χωριστά λογιστικά βιβλία σχετικά με τις αποζημιώσεις αυτές. Τα αντίστοιχα δικαιολογητικά δεν υπόκεινται σε κάποιο συγκεκριμένο τύπο. Εντούτοις, πρέπει να περιέχουν στοιχεία σχετικά με τα πραγματοποιηθέντα επαγγελματικά ταξίδια, τους

τόπους στους οποίους μετέβη ο μισθωτός και τις διανυθείσες αποστάσεις (περιοδικές δηλώσεις των μισθωτών).

**III — Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία και η νυν δίκη**

15. Η Επιτροπή φρονεί ότι η έκπτωση ενός μέρους της αποζημιώσεως, η οποία καταβάλλεται στους μισθωτούς για τη χρησιμοποίηση των οχημάτων τους για τις ανάγκες του εργοδότη, από τον φόρο προστιθεμένης αξίας που οφείλει ο εργοδότης αντίκειται στην έκτη οδηγία και, για τον λόγο αυτό, κίνησε τη διαδικασία λόγω παραβάσεως κατά του Βασιλείου των Κάτω Χωρών σύμφωνα με το άρθρο 169 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 226 ΕΚ). Βάσει της απαντήσεως της Ολλανδικής Κυβερνήσεως επί του εγγράφου οχλήσεως, η Επιτροπή απηύθυνε στις 17 Οκτωβρίου 1996 συμπληρωματικό έγγραφο οχλήσεως. Δεδομένου ότι η νέα απάντηση της 16ης Δεκεμβρίου 1996 δεν διέλυσε τις επιφυλάξεις της, η Επιτροπή απηύθυνε στις 22 Σεπτεμβρίου 1997 αιτιολογημένη γνώμη στο Βασίλειο των Κάτω Χωρών με την οποία το καλούσε να λάβει εντός δύο μηνών τα αναγκαία μέτρα. Με έγγραφο της 28ης Νοεμβρίου 1997, η Ολλανδική Κυβέρνηση απάντησε ότι η εθνική ρύθμιση δεν παραβίαζε τις κοινοτικές διατάξεις περί ΦΠΑ και ότι κατά συνέπεια δεν συνέτρεχε λόγος να ικανοποιηθεί το αίτημα της Επιτροπής.

16. Δεδομένου ότι η Επιτροπή ενέμεινε στην άποψή της, άσκησε προσφυγή κατά του Βασιλείου των Κάτω Χωρών με δικόγραφο της 11ης Σεπτεμβρίου 1998, το οποίο πρωτοκολλήθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 14 Σεπτεμβρίου 1998. Με διάταξη της 3ης Μαΐου 1999, ο Πρόεδρος του Δικαστηρίου επέτρεψε στο Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας να παρέμβει προς στήριξη των αιτημάτων του Βασιλείου των Κάτω Χωρών.

17. Η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο:

1) να διαπιστώσει ότι το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, προβλέποντας, κατά παράβαση των άρθρων 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', και 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', της 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, ότι ο υποκείμενος στον ΦΠΑ εργοδότης έχει το δικαίωμα να εκπέσει ένα μέρος της αποζημιώσεως που καταβάλλει σε μισθωτό του για τη χρησιμοποίηση του ιδιωτικού του οχήματος για επαγγελματικούς σκοπούς, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη·

2) να καταδικάσει το Βασίλειο των Κάτω Χωρών στα δικαστικά έξοδα.

## IV — Εξέταση των λόγων που προβάλλει η Επιτροπή

18. Ενώ ο πρώτος λόγος αφορά το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας και κατά συνέπεια τις προϋποθέσεις γενέσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, ο δεύτερος λόγος έχει ως αντικείμενο το άρθρο 18, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και κατά συνέπεια τις προϋποθέσεις ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση.

### Α — *Πρώτος λόγος: παράβαση του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α; της έκτης οδηγίας*

*Επιχειρήματα των διαδίκων και του παρεμβαίνοντος*

19. Η Επιτροπή εκκινεί από τη βασική διαπίστωση ότι το σύστημα των εκπτώσεων επί των εισροών δεν εφαρμόζεται κατ' αρχήν παρά μόνο στην περίπτωση αγαθών ή υπηρεσιών που παρέχει ένας υποκείμενος στον φόρο σε άλλον υποκείμενο στον φόρο. Η Επιτροπή φρονεί ότι ο κανόνας αυτός διατυπώνεται με σαφήνεια και στο άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

Το άρθρο 23 της υπουργικής αποφάσεως σχετικά με τον φόρο κύκλου εργασιών δεν συμβιβάζεται με το σύστημα αυτό, διότι, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, οι παραδόσεις αγαθών ή οι παροχές υπηρεσιών που εμπίπτουν στο άρθρο αυτό δεν πραγματοποιούνται ούτε για τις ανάγκες της επιχειρήσεως ούτε προς τους επιχειρηματίες, αλλά προς έναν τελικό καταναλωτή, ήτοι τον μισθωτό ως κάτοχο οχήματος το οποίο αυτός χρησιμοποιεί εξίσου, ή και πρωτίστως, για ιδιωτικούς σκοπούς.

Κατά την Επιτροπή, το μέρος της αποζημιώσεως που μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο εκπτώσεως δεν αποτελεί επομένως φόρο που βαρύνει μια συναλλαγή μεταξύ υποκειμένων στον φόρο, αλλά αντιστοιχεί στον ΦΠΑ επί των υπηρεσιών ή των αγαθών που παρέχονται ή παραδίδονται σε έναν τελικό καταναλωτή.

20. Η Ολλανδική Κυβέρνηση δικαιολογεί τη δυνατότητα εκπτώσεως επικαλούμενη το γεγονός ότι το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας αποβλέπει στο να ανακουφίζεται εντελώς ο εκάστοτε υποκείμενος στον φόρο προκειμένου να εξασφαλίζεται η πλήρης ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους [3].

Κατά την Ολλανδική Κυβέρνηση, στην παρούσα υπόθεση η κάλυψη των εξόδων στα οποία υποβάλλεται ο μισθωτός για το όχημα αφορά αποκλειστικά πράξεις που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες του εργοδότη και τα οποία ως εκ τούτου επιβαρύνουν την τελική τιμή του προϊόντος ή της παροχής. Για τον λόγο αυτό, φρονεί ότι πρέπει να είναι δυνατή η έκπτωση του αντίστοιχου μέρους του φόρου προστιθεμένης αξίας.

3 — Απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman (Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 19).

Αν δεν επιτραπεί η έκπτωση, τότε, κατά την άποψή της, θα υπάρξει διπλή φορολόγηση: πρώτον, λόγω του ΦΠΑ που καταβάλλει ο μισθωτός για τα έξοδα του οχήματος και, δεύτερον, λόγω του ΦΠΑ επί της τελικής τιμής στην οποία περιλαμβάνονται τα έξοδα αυτά. Αυτό αντίκειται στην αρχή της ουδετερότητας του φόρου, στην απαγόρευση της διπλής φορολογήσεως και στην επιβάρυνση μόνον του τελικού καταναλωτή.

21. Ως προς το σημείο αυτό, η Επιτροπή παραπέμπει στη σαφή διατύπωση του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας. Εξάλλου, η Επιτροπή φρονεί ότι η φορολογική νομοθεσία απαιτεί εν γένει τον σαφή προσδιορισμό του πεδίου εφαρμογής της και των λοιπών ρυθμίσεών της διότι άλλως θα υπήρχε διαφορετική εφαρμογή στα κράτη μέλη.

Επιπλέον, η Επιτροπή στηρίζει τις παρατηρήσεις της στην απόφαση Intiem [4], στην οποία το Δικαστήριο δέχθηκε τη δυνατότητα εκπτώσεως, την οποία προβλέπει η εθνική νομοθεσία, του ΦΠΑ που καταλογίζεται στον επιχειρηματία από τον ΦΠΑ τον οποίο αυτός οφείλει. Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή τονίζει τρεις θεμελιώδεις διαφορές μεταξύ της επίδικης ολλανδικής ρυθμίσεως και των ουσιαστικών κατά την άποψή της προϋποθέσεων από τις οποίες το Δικαστήριο εξάρτησε τη συμβατότητα μιας εθνικής διατάξεως, που προβλέπει τη δυνατότητα εκπτώσεως, με την έκτη οδηγία. Έτσι, πρώτον, δεν υφίσταται εν προκειμένω καμία συμφωνία μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο εργοδότη και ενός άλλου υποκειμένου στον φόρο όσον αφορά την παράδοση στον εργαζόμενο για λογαριασμό του υποκειμένου στον φόρο εργοδότη και ως εκ τούτου ούτε παράδοση υφίσταται, κατά τη νομική έννοια του όρου, στον εργοδότη. Δεύτερον, οι παραδόσεις στον μισθωτό δεν αφορούν αποκλειστικά τις ανάγκες της επιχειρήσεως. Τρίτον, ο υποκείμενος στον φόρο προμηθευτής δεν χρέωσε τα αγαθά απευθείας στον υποκείμενο στον φόρο εργοδότη. Αντιθέτως, το δικαίωμα προς έκπτωση δεν εξαρτάται από το αν το αγαθό παραδόθηκε υλικώς στον εργοδότη [5].

22. Αντιστρόφως, η Ολλανδική Κυβέρνηση θεωρεί ότι με την απόφαση Intiem επιβεβαιώνεται η προέχουσα σημασία που πρέπει να αποδίδεται στην οικονομική πραγματικότητα κατά την ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, κατά την άποψή της, το κρίσιμο στοιχείο είναι ότι ο μισθωτός χρησιμοποιεί το ιδιωτικό όχημά του για τις ανάγκες της επιχειρήσεως του εργοδότη του. Ειδάλλως, θα υπήρχε διαφορετική μεταχείριση ταυτόσημων από οικονομική άποψη καταστάσεων, πράγμα που θα ήταν αντίθετο με τη νομολογία του Δικαστηρίου [6], και θα είχε ως αποτέλεσμα την πρόκληση στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων.

23. Η Επιτροπή τονίζει συναφώς ότι μολονότι οι καταστάσεις στην υπό κρίση υπόθεση και στην υπόθεση Intiem είναι από οικονομικής απόψεως παρεμφερείς, εντούτοις δεν πρέπει να αντιμετωπιστούν από φορολογική

4 — Απόφαση της 8ης Μαρτίου 1988, 165/86 (Συλλογή 1988, σ. 1471, σκέψη 16).

5 — Απόφαση Intiem (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 4), σκέψη 14.

6 — Απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 1998, C-308/96 και C-94/97, Madgett και Baldwin, Συλλογή 1998, σ. I-6229).

άποψη με διαφορετικό τρόπο. Επιπλέον, κατά την Επιτροπή, το φορολογικό δίκαιο πρέπει εν γένει να επιδιώκει την ισορροπία μεταξύ των αρχών της επιείκειας, αφενός, και της λειτουργίας του φορολογικού συστήματος, αφετέρου, καθώς και να προβλέπει μέτρα αποτροπής των καταχρήσεων.

από τη μέριμνα ελέγχου και διατηρήσεως πολλών τιμολογίων. Οποιαδήποτε άλλη λύση θα έχει ως συνέπεια τη στρέβλωση του ανταγωνισμού στον βαθμό που θα έπληττε τις επιχειρήσεις οι οποίες — ίσως λόγω του μικρού μεγέθους τους — δεν θα μπορούσαν να συνάψουν συμφωνίες με άλλους υποκειμένους στον φόρο για την παράδοση καυσίμων.

24. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου ως παρεμβαίνουσα υπέρ της Ολλανδικής Κυβερνήσεως τονίζει ότι η παρούσα δίκη αφορά γενικότερα το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο εργοδότη να εκπίπτει το μέρος του ΦΠΑ που περιλαμβάνεται στις δαπάνες που προκύπτουν οσάκις ο μισθωτός ενεργεί στο πλαίσιο της οικονομικής δραστηριότητας της επιχειρήσεως του εργοδότη. Παραθέτει ως παραδείγματα τα έξοδα στεγάσεως και διατροφής καθώς και τα έξοδα για τις επαγγελματικές μετακινήσεις ή την αγορά εργαλείων από τον μισθωτό.

25. Η Επιτροπή αντιπροβάλλει το επιχείρημα ότι στην υπό κρίση υπόθεση οι μισθωτοί αγοράζουν τα καύσιμα επ' ονόματί τους και για λογαριασμό τους. Η αδυναμία συνάψεως συμβάσεως παραδόσεως ουδόλως μεταβάλλει τη διατύπωση του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας και την παράβασή του από την επίδικη εθνική ρύθμιση.

Κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, δεν επιτρέπεται η απομάκρυνση από την οικονομική πραγματικότητα: στην πραγματικότητα, υποστηρίζει, η επιχείρηση λαμβάνει τα καύσιμα μέσω του μισθωτού της, ο οποίος δρα από την πλευρά του για λογαριασμό της επιχειρήσεως, η δε κυριότητα επί του χρησιμοποιουμένου οχήματος ουδεμία επιρροή ασκεί.

Τέλος, η Επιτροπή αντικρούει την άποψη της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου ότι ο αποκλεισμός οποιασδήποτε αποζημιώσεως θα κατέληγε στο να πρέπει να θεωρούνται ως παραδιδόμενα σε τελικούς καταναλωτές ακόμη και τα καύσιμα τα οποία αγοράζουν οι μισθωτοί για οχήματα τα οποία ουδόλως είναι κατάλληλα για ιδιωτική χρήση.

Όσον αφορά την άμεση χρέωση του υποκειμένου στον φόρο μισθωτού, η Βρετανική Κυβέρνηση επικαλείται τη διαδεδομένη πρακτική στο Ηνωμένο Βασίλειο της χιλιομετρικής αποζημιώσεως η οποία καταβάλλεται στους μισθωτούς. Η Βρετανική Κυβέρνηση θεωρεί τη μέθοδο αυτή δικαιολογημένη διότι απαλλάσσει τις επιχειρήσεις

26. Τέλος, η Επιτροπή αντιτάσσει εν γένει στην άποψη της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου καθώς και της Ολλανδικής Κυβερνήσεως το επιχείρημα ότι τα όσα υποστηρίζουν συνιστούν κατ' αποτέλεσμα ερμηνεία contra legem του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

*Εκτίμηση*

27. Για την επίλυση του υπό κρίση νομικού ζητήματος, πρέπει κατ' αρχάς να υπομνηστούν ορισμένες αρχές του συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας.

28. Στο πλαίσιο αυτό, θα πρέπει να τονιστεί η αρχή της ουδετερότητας του φόρου την οποία επικαλέστηκαν όλα τα μέρη. Περιεχόμενο της αρχής αυτής είναι, πρώτον, ότι ο φόρος επιβάλλεται ανεξαρτήτως του αριθμού των σταδίων που περιλαμβάνει η οικονομική διαδικασία. Ένα δεύτερο στοιχείο της αρχής αυτής αποτελεί ο κανόνας ότι ο φόρος πρέπει να βαρύνει τον τελικό καταναλωτή.

29. Η Ολλανδική Κυβέρνηση τηρεί την αρχή της ουδετερότητας του φόρου στον βαθμό που δεν είναι ο ίδιος ο μισθωτός ο οποίος δικαιούται να προβεί στην έκπτωση του φόρου, μολονότι αυτός φέρει κατ' αρχάς τα έξοδα συμπεριλαμβανομένου του φόρου προστιθεμένης αξίας.

30. Το ολλανδικό σύστημα δεν έχει επίσης ως συνέπεια τη φορολογική επιβάρυνση εντός της αλυσίδας των επιχειρηματιών.

31. Τίθεται επομένως το ερώτημα αν η παρέμβαση του μισθωτού σπάει την αλυσίδα αυτή και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, αν είναι δυνατόν να προβλεφθεί δικαίωμα προς έκπτωση.

32. Στο σημείο αυτό, η Επιτροπή ορθώς αντλεί a contrario το — γενικό — συμπέρασμα ότι «ο φόρος δεν εκπίπτει πλέον όταν έχει λήξει η σειρά των συναλλαγών» [7].

33. Όμως αυτό ακριβώς συμβαίνει στις περιπτώσεις που υπάγονται στην ολλανδική ρύθμιση. Η ρύθμιση αυτή εφαρμόζεται πράγματι όταν ο μισθωτός, ο οποίος χρησιμοποιεί το όχημά του για τις ανάγκες της επιχειρήσεως, ενεργεί επ' ονόματί του και όχι επομένως επ' ονόματι και για λογαριασμό του εργοδότη, ήτοι του υποκειμένου στον φόρο.

34. Ωστόσο, η ολλανδική ρύθμιση θα μπορούσε να γίνει δεκτή εάν στηριζόταν στο πλάσμα δικαίου ότι ο μισθωτός στις περιπτώσεις αυτές λογίζεται ως επιχειρηματίας και εάν η έκτη οδηγία προέβλεπε επίσης για την περίπτωση αυτή μία κατά πλάσμα δικαίου εξομοίωση του μισθωτού προς τον επιχειρηματία. Ωστόσο, η έκτη οδηγία δεν περιέχει μια αντίστοιχη ρύθμιση όπως είναι αυτή του άρθρου της 28α, παράγραφος 4, σχετικά με την περιστασιακή παράδοση ενός καινουργούς μεταφορικού μέσου.

7 — Απόφαση της 1ης Απριλίου 1982, 89/81, Hong-Kong Trade (Συλλογή 1982, σ. 1277, σκέψη 9).

35. Ανεξαρτήτως των ανωτέρω, δεν έχει βαρύνουσα σημασία, κατά την έκτη οδηγία, ούτε και το γεγονός ότι ο μισθωτός λαμβάνει ο ίδιος τις παροχές ή τις παραδόσεις με την πρόθεση να τις χρησιμοποιήσει, τουλάχιστον εν μέρει, για τις ανάγκες της επιχειρήσεως, ήτοι για τον υποκείμενο στον φόρο εργοδότη. Βεβαίως, το σύστημα του ΦΠΑ ερείδεται επί της αρχής ότι ο φόρος πρέπει να βαρύνει όχι τον τρίτο προμηθευτή, αλλά το πρόσωπο που καλύπτει την ανάγκη του, ήτοι τον τελικό καταναλωτή. Εντούτοις, αυτή η — γενική — αρχή μπορεί να ληφθεί υπόψη μόνο στο μέτρο που καθίσταται θετό κοινοτικό δίκαιο. Η αρχή όμως αυτή δεν τηρείται απαρεγκλίτως στο κοινοτικό δίκαιο, όπως π.χ. φαίνεται από την έννομη θέση των λεγομένων περιστασιακών επιχειρηματιών οι οποίοι — αν και τρίτοι προμηθευτές — δεν υπόκεινται στον φόρο.

36. Όσον αφορά τον προβληθέντα κίνδυνο διπλής φορολογήσεως, πρέπει να λεχθεί ότι το σύστημα του ΦΠΑ αποσκοπεί βεβαίως στην αποφυγή της διπλής φορολογήσεως, όπως ορθώς τονίζει η Ολλανδική Κυβέρνηση. Τούτο όμως δεν σημαίνει ότι η έκτη οδηγία δεν αποδέχεται τον κίνδυνο αυτό σε ορισμένες περιπτώσεις. Ο μη δυνάμενος να αφαιρεθεί ΦΠΑ καθίσταται έτσι πράγματι παράγοντας εξόδων.

37. Εν γένει, το γεγονός ότι δεν έχει ακόμη επιτευχθεί ο σκοπός του αποκλεισμού της διπλής φορολογήσεως [8] δείχνει, εν πάση περιπτώσει, μόνον ότι το κοινοτικό σύστημα του ΦΠΑ είναι το «αποτέλεσμα της προοδευτικής εναρμονίσεως των εθνικών νομοθεσιών» [9] και ότι δεν έχει συντελεστεί εισέτι «παρά μερική εναρμόνιση» [10].

38. Κατά συνέπεια, η εξ ολοκλήρου άρνηση της διπλής φορολογήσεως απαιτεί — όπως και σε άλλες περιπτώσεις [11] — την παρέμβαση του κοινοτικού νομοθέτη. Ωστόσο, μέχρις ότου παρέμβει ο κοινοτικός νομοθέτης, η διάταξη του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας πρέπει να εφαρμόζεται ως έχει, ήτοι και με τον ενδεχόμενο κίνδυνο διπλής φορολογήσεως [12].

39. Ως εκ τούτου, η νυν ισχύουσα κοινοτική νομοθεσία δεν παρέχει τη δυνατότητα εκπτώσεως όπως την προβλέπει η ολλανδική ρύθμιση. Για λόγους πληρότητας, υπογραμμίζω ωστόσο ότι είναι από φορολογικής απόψεως δυνατόν να προβλεφθούν τροποποιήσεις που να επιτρέπουν την έκπτωση, όπως είναι λόγου χάρη η αγορά επ' ονόματι και για λογαριασμό του εργοδότη.

8 — Απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 1989, C-165/88, ORO Amsterdam Beheer en Concerto (Συλλογή 1989, σ. I-4081, σκέψη 23).

9 — Απόφαση ORO Amsterdam Beheer en Concerto (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 8), σκέψη 21.

10 — Απόφαση ORO Amsterdam Beheer en Concerto (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 8), σκέψη 21.

11 — Βλ., επί παραδείγματι, την προσθήκη του άρθρου 26α (ειδικό καθεστώς που αφορά, μεταξύ άλλων, τα μεταχειρισμένα αγαθά). Σχετικά με την ανάγκη αποφυγής της διπλής φορολογήσεως, βλ. το προοίμιο της οδηγίας 94/5/ΕΚ του Συμβουλίου, της 14ης Φεβρουαρίου 1994, για συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας και την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ — Ειδικό καθεστώς που εφαρμόζεται στα μεταχειρισμένα αγαθά και στα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας (ΕΕ L 60, σ. 16).

12 — Βλ. την απόφαση ORO Amsterdam Beheer en Concerto (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 8), σκέψη 24.

Ως προς το σημείο αυτό θα πρέπει να εξεταστεί η κατ' επανάληψη αναφερθείσα απόφαση Intiem και να γίνει παραπομπή με την ίδια ευκαιρία στα κριτήρια που έχει επεξεργαστεί η Επιτροπή βάσει των οποίων επιτρέπεται ο εργοδότης, ως υποκείμενος στον φόρο, να προβαίνει στην έκπτωση [13].

40. Από τη σύγκριση της υπό κρίση ολλανδικής νομοθεσίας με τα κριτήρια που έχει αναπτύξει η νομολογία διαπιστώνονται τα ακόλουθα: πρώτον, το δικαίωμα προς έκπτωση αναγνωρίζεται χωρίς να απαιτείται συμφωνία μεταξύ του εργοδότη και του υποκειμένου στον φόρο προμηθευτή. Ούτε και οι παραδόσεις πραγματοποιούνται για λογαριασμό του εργοδότη. Τα έγγραφα που προσκομίζει η Ολλανδική Κυβέρνηση αποδεικνύουν επιπλέον ότι τα αγαθά που παραδίδονται στον μισθωτό και οι υπηρεσίες που του παράσχονται δεν χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για τις ανάγκες της επιχειρήσεως· αντιθέτως, εξυπηρετούν εξίσου ιδιωτικούς σκοπούς. Τέλος, το δικαίωμα προς έκπτωση που προβλέπει η ολλανδική νομοθεσία δεν προϋποθέτει ούτε ότι ο εργοδότης λαμβάνει τιμολόγιο με το οποίο του καταλογίζεται ο ΦΠΑ.

41. Τέλος, απορριπτέα είναι η άποψη την οποία η Ολλανδική Κυβέρνηση στηρίζει στην απόφαση Madgett και Baldwin ότι στο πλαίσιο της ερμηνείας του άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας επιβάλλεται να δίδεται προέχουσα σημασία στην οικονομική πραγματικότητα σε σχέση με τη διατύπωση της διατάξεως.

13 — Βλ. επί του σημείου αυτού τις παρατηρήσεις στο σημείο 21.

Κατ' αρχάς, πρέπει να παρατηρηθεί στο πλαίσιο αυτό ότι μολονότι το Δικαστήριο προέκρινε με την απόφασή του αυτή μία ερμηνεία που αφίσταται της διατυπώσεως, ωστόσο, αυτή η υπόθεση αφορούσε την ένταξη ενός υποκειμένου στον φόρο σε μία επαγγελματική ομάδα καθώς και την εφαρμογή της ισχύουσας για την επαγγελματική αυτή ομάδα εξαιρέσεως. Εν προκειμένω όμως δεν πρόκειται για την «τυπική ιδιότητα του επιχειρηματία» [14]· και τούτο διότι εν προκειμένω είναι πέραν πάσης αμφιβολίας ότι οι μισθωτοί δεν αποτελούν υποκείμενους στον φόρο επιχειρηματίες.

42. Ακολούθως, πρέπει κατ' αρχήν να τονιστεί ως προς το σημείο αυτό ότι η γραμματική ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας είναι σύμφωνη με μία ερμηνεία που στηρίζεται στις προπαρασκευαστικές εργασίες. Έτσι, ούτε η προϊσχύσασα αντίστοιχη διάταξη της δεύτερης οδηγίας, ήτοι το άρθρο 11, ούτε η πρόταση της Επιτροπής για το μετέπειτα άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας αναφέρονται ρητώς σε έναν «άλλον επιχειρηματία».

43. Ωστόσο, όπως έκρινε το Δικαστήριο με την απόφαση Genius Holding, το Συμβούλιο, κατά τη σύνταξη του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', απομακρύνθηκε εντούτοις τόσο από τη διατύπωση του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο α', της δεύτερης οδηγίας όσο και από τη διατύπωση του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της προτάσεως της Επιτροπής για την έκτη οδηγία [15].

14 — Απόφαση Madgett και Baldwin (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 6), σκέψη 21.

15 — Απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 1989, C-342/87, Genius Holding (Συλλογή 1989, σ. I-4227, σκέψη 12).

44. Το Συμβούλιο απομακρύνθηκε από την πρόταση της Επιτροπής ιδίως κατά το ότι προέβλεψε ότι τα αγαθά ή οι υπηρεσίες θα παραδοθούν ή θα παρασχεθούν αντιστοίχως ή παρεδόθησαν ή παρεσχέθησαν — ακριβώς — «από άλλον υποκείμενο στον φόρο».

45. Το ότι το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας δεν μπορεί να ερμηνευθεί αντίθετα με το γράμμα του προκύπτει τέλος και από την αντίστοιχη νομολογία του Δικαστηρίου [16].

46. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ολλανδική ρύθμιση που προβλέπει την έκπτωση ενός μέρους της αποζημιώσεως αντίκειται στο άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Κατά συνέπεια, ο πρώτος λόγος της προσφυγής της Επιτροπής είναι βάσιμος.

Β — *Δεύτερος λόγος: παράβαση του άρθρου 18, παράγραφος 1, στοιχείο α; της έκτης οδηγίας*

*Επιχειρήματα των διαδίκων και του παρεμβαίνοντος*

47. Κατά την Επιτροπή, η ολλανδική νομοθεσία αντιβαίνει στο άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, δεδομένου ότι η διάταξη αυτή εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση από την κατοχή τιμολογίου εκδοθέντος σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, ήτοι τιμολογίου εκδοθέντος από έναν υποκείμενο στον φόρο για έναν άλλον υποκείμενο στον φόρο, πράγμα που δεν προβλέπει το ολλανδικό σύστημα.

Επιπλέον, η Επιτροπή τονίζει τον κίνδυνο καταχρήσεων που θα μπορούσαν να προκύψουν λόγω των ιδιαιτεροτήτων του ολλανδικού συστήματος.

48. Η Ολλανδική Κυβέρνηση αντικρούει την αιτίαση αυτή μεταξύ άλλων με το επιχείρημα ότι το ανώτατο όριο της χιλιομετρικής αποζημιώσεως αποτελεί μέσο αποτροπής των καταχρήσεων. Επιπλέον, υποστηρίζει ότι η παραπομπή του άρθρου 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', στο άρθρο 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας δεν σημαίνει ότι το τιμολόγιο πρέπει να έχει εκδοθεί από έναν υποκείμενο στον φόρο για άλλον υποκείμενο στον φόρο. Αντιθέτως, κατά την άποψή της, από το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο γ', προκύπτει ότι γίνονται δεκτά και άλλα έγγραφα πλην των τιμολογίων προκειμένου να αποδειχθεί ότι μία χρηματική δαπάνη πραγματοποιήθηκε όντως για τους σκοπούς της επιχειρήσεως.

Η Ολλανδική Κυβέρνηση υπογραμμίζει περαιτέρω ότι το τιμολόγιο λειτουργεί — μόνον — ως αποδεικτικό μέσο. Το δικαίωμα προς έκπτωση του προκαταβληθέντος υφίσταται και στην περίπτωση

16 — Απόφαση του Δικαστηρίου της 18ης Ιουνίου 1998, C-43/96, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1998, σ. I-3903, σκέψη 16), σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας.

που δεν υπάρχει τιμολόγιο. Έτσι, το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας παρέχει στα κράτη μέλη την εξουσία να καθορίζουν τους όρους «βάσει των οποίων παρέχεται το δικαίωμα στον υποκείμενο στον φόρο να ενεργεί έκπτωση, την οποία δεν ενήργησε σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2».

Η Ολλανδική Κυβέρνηση παρατηρεί ότι στην ολλανδική νομοθεσία, π.χ. σύμφωνα με τις διατάξεις περί τηρήσεως λογιστικών βιβλίων που ισχύουν για τους εργοδότες, υπάρχουν εναλλακτικά αποδεικτικά μέσα. Κατά την άποψή της, οι λογιστικές υποχρεώσεις που βαρύνουν τον υποκείμενο στον φόρο συνιστούν επαρκείς εγγυήσεις κατά των καταχρήσεων.

Τέλος, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών φρονεί ότι ο σκοπός της έκτης οδηγίας πρέπει να υπερισχύσει μιας διατάξεως που προβλέπει τελείως τυπικές προϋποθέσεις, λύση υπέρ της οποίας συνηγορεί και η αρχή της αναλογικότητας.

49. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει ότι το άρθρο 18, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας παρέχει την εξουσία στα κράτη μέλη να καθορίζουν τους όρους βάσει των οποίων είναι δυνατή η έκπτωση έστω και αν δεν έχει εκδοθεί τιμολόγιο [17].

17 — Σχετικά με αυτή την άποψη της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου βλ. σημείο 24.

*Εκτίμηση*

50. Όπως ορθώς παρατηρεί η Επιτροπή, η παράβαση του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας συνεπάγεται παράβαση του άρθρου 18, παράγραφος 1, στοιχείο α'. Πράγματι, καθώς δεν πρόκειται για δύο υποκειμένους στον φόρο αλλά για τον εργοδότη και τον υπάλληλό του δεν είναι δυνατόν να υπάρξει ούτε και τιμολόγιο κατά την έννοια του άρθρου 22, παράγραφος 3.

51. Όσον αφορά τις δυνατότητες αποδείξεως, πρέπει να σημειωθεί ότι το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο γ', παρέχει μεν τη δυνατότητα καθορισμού των κριτηρίων βάσει των οποίων ένα έγγραφο μπορεί να θεωρηθεί ότι επέχει θέση τιμολογίου. Ωστόσο, στην περίπτωση αυτή πρόκειται για έγγραφο κατά την έννοια του άρθρου 22, παράγραφος 3, στοιχείο α', ήτοι για έγγραφο το οποίο επέχει θέση τιμολογίου και το οποίο εκδίδει ένας υποκείμενος στον φόρο για τις παραδόσεις σε έναν άλλο υποκείμενο στον φόρο. Η ολλανδική ρύθμιση όμως δεν προβλέπει ούτε και την ύπαρξη εγγράφου που να πληροί τις προϋποθέσεις αυτές.

52. Όσον αφορά το επιχείρημα της Ολλανδικής Κυβερνήσεως που στηρίζεται στο άρθρο 18, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το επιχείρημα αυτό είναι εσφαλμένο στον βαθμό που η διάταξη αυτή αφορά την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση. Οι λεπτομέρειες ασκήσεως όμως στερούνται σημασίας άπαξ

δεν έχει γεννηθεί ένα τέτοιο δικαίωμα. Πράγματι, τα κράτη μέλη δεν δύνανται μέσω του καθορισμού των «όρων και λεπτομερειών» κατά την έννοια του άρθρου 18, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας να τροποποιούν τις προϋποθέσεις που διέπουν τη γένεση του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου επί των εισροών.

53. Κατά συνέπεια, και ο δεύτερος λόγος της Επιτροπής είναι βάσιμος.

## V — Δικαστικά έξοδα

54. Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπήρχε σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι το Βασίλειο των Κάτω Χωρών ηττήθηκε, πρέπει αυτό να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα. Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 4, του Κανονισμού Διαδικασίας, τα κράτη μέλη που παρεμβαίνουν στη δίκη φέρουν τα δικαστικά τους έξοδα. Κατά συνέπεια, το Ηνωμένο Βασίλειο φέρει τα έξοδά του.

## VI — Πρόταση

55. Ενόψει των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι:

«1) Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, προβλέποντας, κατά παράβαση των άρθρων 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', και 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', της 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, τη δυνατότητα εκπτώσεως ενός μέρους της αποζημιώσεως που λαμβάνει ένας μισθωτός από τον υποκείμενο στον φόρο εργοδότη του για τη χρησιμοποίηση του ιδιωτικού οχήματός του 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 δικαστικά του έξοδα.»