ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 12ης Ιουνίου 2008 *

Στην υπόθεση C-462/05,

με αντικείμενο προσφυγή του άρθρου 226 ΕΚ λόγω παραβάσεως, η οποία ασκήθηκε στις 22 Δεκεμβρίου 2005,

Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και M. Afonso, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

Πορτογαλικής Δημοκρατίας, εκπροσωπούμενης από τους L. Fernandes, Â. Seiça Neves και R. Laires,

καθής,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts, πρόεδρο τμήματος, R. Silva de Lapuerta (εισηγήτρια), E. Juhász, J. Malenovský και T. von Danwitz, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi
γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 13ης Μαρτίου 2008,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με την προσφυγή της, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ζητεί από το Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι, διατηρώντας σε ισχύ νομοθετικές διατάξεις δυνάμει των οποίων εφαρμόζεται επί των διοδίων οδικής διελεύσεως του ποταμού Τάγου προς τη Λισαβόνα μειωμένος συντελεστής φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) ύψους 5 %, η Πορτογαλική Δημοκρατία παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 12 και 28 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977 περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας:

ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2001/41/ΕΚ του Συμβουλίου, της 19ης Ιανουαρίου 2001 (ΕΕ L 22, σ. 17, στο εξής: έκτη οδηγία).

Το νομικό πλαίσιο

Η έκτη οδηγία

2 Σύμφωνα με τη δέκατη ένατη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας:

«εκτιμώντας ότι είναι απαραίτητο να προβλεφθεί μεταβατική περίοδος που να επιτρέπει την προοδευτική προσαρμογή των εθνικών νομοθεσιών σε ορισμένους τομείς».

3 Κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, υπόκεινται στον ΦΠΑ «οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποιεί εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή».

4 Κατά το άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 5, της έκτης οδηγίας:

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

[…]

5. Τα κράτη, οι περιφέρειες, οι νομοί, οι δήμοι και κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες η πράξεις, τις οποίες πραγματοποιούν ως δημοσία εξουσία, έστω και αν, επ' ευκαιρία αυτών των δραστηριοτήτων η πράξεων, εισπράττουν δικαιώματα, τέλη, εισφορές ή άλλες επιβαρύνσεις.

Εντούτοις, όταν πραγματοποιούν τέτοιες δραστηριότητες ή πράξεις, πρέπει να θεωρούνται ως υποκείμενοι σε φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις αυτές κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή τους στον φόρο θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού.

Εν πάση περιπτώσει, οι προαναφερθέντες οργανισμοί θεωρούνται ως υποκείμενοι σε φόρο, ιδίως για τις πράξεις που απαριθμούνται στο παράρτημα Δ και κατά το μέτρο που οι πράξεις αυτές δεν είναι αμελητέες.

[…]»

5 Όσον αφορά τους συντελεστές του ΦΠΑ, το άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α΄, πρώτο έως και τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας ορίζει:

«Ο κανονικός συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας ορίζεται από τα κράτη μέλη ως ποσοστό της βάσεως επιβολής φόρου που είναι το ίδιο για τις παραδόσεις αγαθών και για την παροχή υπηρεσιών. Από 1ης Ιανουαρίου 2001 και μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2005, το ποσοστό αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο του 15 %.

Κατόπιν προτάσεως της Επιτροπής, και μετά από διαβούλευση με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, το Συμβούλιο αποφασίζει, ομόφωνα, σχετικά με το ύψος του κανονικού συντελεστή που εφαρμόζεται μετά την 31η Δεκεμβρίου 2005.

Τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν ένα ή δύο μειωμένους συντελεστές. Οι συντελεστές αυτοί ορίζονται ως ποσοστό της φορολογητέας βάσεως το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο του 5 % και εφαρμόζονται μόνο στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών των κατηγοριών που προβλέπονται στο παράρτημα Η.»

6 Οι υπηρεσίες οι οποίες συνίστανται στη διάθεση των χρηστών οδικής υποδομής έναντι καταβολής διοδίων δεν περιλαμβάνονται ούτε στον κατάλογο του παραρτήματος Δ ούτε στον κατάλογο του παραρτήματος Η της έκτης οδηγίας.

7 Το άρθρο 28, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας έχει ως εξής:

«2. Υπό την επιφύλαξη του άρθρου 12, παράγραφος 3, κατά τη διαλαμβανόμενη στο άρθρο 28, στοιχείο ιβ΄, μεταβατική περίοδο, εφαρμόζονται οι ακόλουθες διατάξεις:

[…]

δ) Τα κράτη μέλη που εφάρμοζαν την 1η Ιανουαρίου 1991 μειωμένο συντελεστή στις υπηρεσίες εστιάσεως, στα παιδικά ενδύματα και υποδήματα και στη στέγαση μπορούν να εξακολουθήσουν να εφαρμόζουν τον συντελεστή αυτό στην παράδοση των ανωτέρω αγαθών ή στην παροχή των εν λόγω υπηρεσιών.

ε) Τα κράτη μέλη που εφάρμοζαν την 1η Ιανουαρίου 1991 μειωμένο συντελεστή στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών, πλην αυτών που προβλέπονται στο παράρτημα Η, δύνανται να εφαρμόσουν στις ανωτέρω περιπτώσεις

τον μειωμένο συντελεστή ή έναν από τους δύο μειωμένους συντελεστές που προβλέπονται στο άρθρο 12, παράγραφος 3, υπό τον όρο ότι ο συντελεστής αυτός δεν είναι μικρότερος του 12 %».

Το εθνικό δίκαιο

8 Ο πορτογαλικός κώδικας περί φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΚΦΠΑ) προβλέπει στο άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο a, ότι υπόκεινται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ ύψους 5 % οι εισαγωγές, οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που παρατίθενται στον προσαρτημένο στον ΚΦΠΑ κατάλογο. Το σημείο 2.19 του εν λόγω καταλόγου αναφέρεται στα «[δ]ιόδια λόγω διελεύσεως οδικώς της γέφυρας επί του Τάγου ποταμού στη Λισαβόνα».

9 Η αφορώσα τον εφαρμοστέο σε αυτόν τον τύπο διοδίων συντελεστή ΦΠΑ πορτογαλική κανονιστική ρύθμιση εξελίχθηκε ως ακολούθως:

— κατά την 1η Ιανουαρίου 1991, ίσχυε μειωμένος συντελεστής ύψους 8 %, πανομοιότυπος με τον ισχύοντα για τα διόδια στους αυτοκινητοδρόμους·

— από 24 Μαρτίου 1992 και μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1994, εφαρμόστηκε, δυνάμει του νόμου 2/92, της 9ης Μαρτίου 1992, ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ·

— από 1ης Ιανουαρίου 1995, μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ ύψους 5 %, ο οποίος εφαρμόζεται στα διόδια διελεύσεως οδικώς του ποταμού Τάγου προς τη Λισαβόνα, δυνάμει του νόμου 39-B/94, της 27ης Δεκεμβρίου 1994, ενώ ο κανονικός συντελεστής εφαρμόζεται επί των λοιπών διοδίων.

Τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς και η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

Το ιστορικό της υπό κρίση διαφοράς

10 Η εκ μέρους της Πορτογαλικής Δημοκρατίας εφαρμογή συντελεστή ύψους 5 % στα διόδια διελεύσεως οδικώς του ποταμού Τάγου προς τη Λισαβόνα αποτέλεσε το αντικείμενο μιας πρώτης προσφυγής λόγω παραβάσεως, την οποία άσκησε η Επιτροπή τον Απρίλιο του 1996. Η διαδικασία αυτή κατέληξε στην έκδοση της αποφάσεως της 8ης Μαρτίου 2001, C-276/98, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας (Συλλογή 2001, σ. I-1699).

11 Η επί της υποθέσεως εκείνης απόφαση αφορούσε όχι μόνον τις συνδεόμενες με τη διέλευση του ποταμού Τάγου μέσω γεφυρών όπου εφαρμόζονται διόδια υπηρεσίες αλλά και συναλλαγές επί ορισμένων αγαθών. Η Επιτροπή υποστήριξε ότι, εφαρμόζοντας επί των εν λόγω υπηρεσιών και συναλλαγών συντελεστή ΦΠΑ ύψους 5 %, η Πορτογαλική Δημοκρατία είχε αθετήσει τις υποχρεώσεις που υπείχε από τα άρθρα 12 και 28, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

12 Με την προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, το Δικαστήριο δέχθηκε την προσφυγή της Επιτροπής καθ' ο μέτρο αφορούσε τα αγαθά, την απέρριψε όμως καθ' ο μέτρο αφορούσε τα διόδια. Η ανωτέρω απόφαση περιελάμβανε το ακόλουθο σκεπτικό:

«22 Η Επιτροπή προσάπτει στην Πορτογαλική Δημοκρατία ότι παρέβη τα άρθρα 12, παράγραφος 3, και 28, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας επειδή εφαρμόζει στα εισπραττόμενα κατά τη διέλευση της γέφυρας επί του Τάγου ποταμού στη Λισαβόνα διόδια μειωμένο συντελεστή του ΦΠΑ ύψους 5 % αντί του ανερχομένου σε 17 % στην Πορτογαλία κανονικού συντελεστή.

23 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η Επιτροπή δεν προσκόμισε στο Δικαστήριο στοιχεία που θα του επέτρεπαν να σχηματίσει την κρίση του επί του υποστατού της φερομένης παραβάσεως. Πράγματι, πρέπει να τονιστεί ότι δεν αποδείχθηκε ότι η επίδικη παροχή υπηρεσίας υπέκειτο στον ΦΠΑ.

24 Συναφώς, πρέπει να υπομνηστεί ότι, δυνάμει του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, υπόκεινται στον ΦΠΑ μόνον οι παροχές υπηρεσιών που διενεργούνται από υποκείμενο στον φόρο ενεργούντα υπό την ιδιότητά του αυτή.

25 Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 5, της ίδιας οδηγίας, οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις που διενεργούν ως δημόσιες αρχές, έστω και αν ενεργούν εξ επαχθούς αιτίας. Όπως έχει υπενθυμίσει επανειλημμένα το Δικαστήριο, από την ανάλυση της διατάξεως αυτής, υπό το φως των σκοπών της οδηγίας, καθίσταται προφανές ότι πρέπει να πληρούνται σωρευτικώς δύο προϋποθέσεις για την εφαρμογή του κανόνα της απαλλαγής, και συγκεκριμένα η άσκηση δραστηριοτήτων από οργανισμό δημοσίου δικαίου και η άσκηση δραστηριοτήτων υπό την ιδιότητα της δημόσιας αρχής (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, C-260/98, Επιτροπή κατά Ελλάδος, Συλλογή 2000, σ. I-6537, σκέψη 34· C-276/97, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2000, σ. I-6251, σκέψη 39· C-358/97, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, Συλλογή 2000, σ. I-6301, σκέψη 37· C-359/97, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, Συλλογή 2000, σ. I-6355, σκέψη 49, και C-408/97, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, Συλλογή 2000, σ. I-6417, σκέψη 34).

26 Η Επιτροπή δεν αμφισβήτησε, λοιπόν, το γεγονός ότι, όπως διευκρίνισε η Πορτογαλική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, πρόκειται για οργανισμό δημοσίου δικαίου, ο οποίος, ενεργώντας ως δημόσια αρχή, θέτει στη διάθεση των χρηστών με την καταβολή διοδίων τη γέφυρα επί του Τάγου ποταμού στη Λισαβόνα.

27 Επομένως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, δεδομένου ότι οι προβλεπόμενες στο άρθρο 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας προϋποθέσεις πληρούνται στην προκειμένη περίπτωση, οι παρεχόμενες από τον οργανισμό δημοσίου δικαίου υπηρεσίες δεν είναι φορολογητέες. Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή ισχυρίζεται εσφαλμένα ότι η ως άνω διάταξη παρέχει απλώς την ευχέρεια παρεκκλίσεως από τη γενική αρχή περί φορολογήσεως του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας. Πράγματι, όπως προκύπτει σαφώς από τη διατύπωση του

άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη δεν νομιμοποιούνται να θεωρούν τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου ως υποκειμένους στον φόρο για δραστηριότητα ασκούμενη υπό την ιδιότητα της δημόσιας εξουσίας, μη περιλαμβανόμενη, όπως εν προκειμένω, στο παράρτημα Δ της έκτης οδηγίας και μη πληρούσα τις προϋποθέσεις του άρθρου 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο. Επομένως, δεν μπορούν, δυνάμει του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, να φορολογούν τις διενεργούμενες από τους ως άνω οργανισμούς πράξεις (βλ. υπό την έννοια αυτή την απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 1989 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις 231/97 και 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino κ.λπ., Συλλογή 1989, σ. 3233, σκέψη 33).

28 Ασφαλώς, αν η μη επιβολή του ΦΠΑ για την επίδικη δραστηριότητα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, η θέση στη διάθεση των χρηστών της εν λόγω γέφυρας μέσω καταβολής διοδίων θα υπέκειτο σε φορολόγηση δυνάμει της ιδίας αυτής διατάξεως. Πάντως, πρέπει να αναγνωριστεί ότι η Επιτροπή ουδέποτε, κατά τη διάρκεια της προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία, επικαλέστηκε την ύπαρξη τέτοιων στρεβλώσεων.

29 Επομένως, η Πορτογαλική Δημοκρατία, επιβάλλοντας ή διατηρώντας σε ισχύ τον μειωμένο συντελεστή του ΦΠΑ επί των διοδίων που εισπράττονται κατά τη διέλευση της γέφυρας επί του Τάγου ποταμού, δεν παρέβη, σε αντίθεση προς όσα της προσάπτει η Επιτροπή, τα άρθρα 12, παράγραφος 3, και 28, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Στο πλαίσιο της παρούσας προσφυγής, παρέλκει η απάντηση επί του ερωτήματος αν το οικείο κράτος μέλος παρέβη άλλες διατάξεις της ιδίας οδηγίας. Πράγματι, κατά τη διάρκεια της προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία, η Επιτροπή δεν προέβαλε καμία αιτίαση στηριζόμενη σε παράβαση άλλων διατάξεων, πλην εκείνων των άρθρων 12, παράγραφος 3, και 28, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, οπότε ενδεχόμενη τέτοια παράβαση δεν αποτελεί αντικείμενο της διαφοράς.

30 Επομένως, η προσφυγή της Επιτροπής είναι απορριπτέα στον βαθμό που αφορά τα σχετικά με τη διέλευση της γέφυρας επί του Τάγου στη Λισαβόνα διόδια.»

Η προ της ασκήσεως της προσφυγής αφορώσα την παρούσα δίκη λόγω παραβάσεως διαδικασία

13 Μετά την έκδοση της προπαρατεθείσας αποφάσεως Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, η Επιτροπή αποφάσισε να κινήσει νέα διαδικασία λόγω παραβάσεως. Στο έγγραφο οχλήσεως της 19ης Δεκεμβρίου 2003 περιλαμβάνονταν δύο αιτιάσεις εις βάρος της Πορτογαλικής Δημοκρατίας:

— κυρίως, η προσαπτόμενη παράβαση οφειλόταν στο ενδεχόμενο ασυμβίβαστο του ΚΦΠΑ με το άρθρο 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, δεδομένου ότι οι επίδικες υπηρεσίες δεν έπρεπε να έχουν υπαχθεί στον ΦΠΑ ως εκ του ότι είχαν παρασχεθεί από οντότητα μη υποκείμενη στον φόρο·

— επικουρικώς, σε περίπτωση κατά την οποία οι πορτογαλικές αρχές θεωρούσαν ότι οι επίδικες υπηρεσίες ήσαν φορολογητέες, η σχετική παράβαση θα συνίστατο στο ενδεχόμενο ασυμβίβαστο του ΚΦΠΑ προς τα άρθρα 12 κα 28 της ίδιας οδηγίας, δεδομένου ότι στην προκειμένη περίπτωση θα έπρεπε να εφαρμοστεί ο κανονικός και όχι ο μειωμένος συντελεστής του ΦΠΑ.

14 Κατόπιν της απαντήσεως των πορτογαλικών αρχών στο ανωτέρω έγγραφο οχλήσεώς της, η Επιτροπή απηύθυνε προς την Πορτογαλική Δημοκρατία στις 9 Ιουλίου 2004 αιτιολογημένη γνώμη, επαναλαμβάνοντας τη βασική επιχειρηματολογία της, προσθέτοντας και συμπληρωματική, και καλώντας την να θεσπίσει τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να ανταποκριθεί στις απορρέουσες από την ως άνω γνώμη υποχρεώσεις της εντός προθεσμίας δύο μηνών από τη λήψη της αιτιολογημένης γνώμης. Δεδομένου ότι αυτό το κράτος μέλος δεν έλαβε εντός της ταχθείσας προθεσμίας τα μέτρα προς τροποποίηση της νομοθεσίας του, η Επιτροπή αποφάσισε να ασκήσει την υπό κρίση προσφυγή λόγω παραβάσεως.

15 Προς στήριξη της προσφυγής της, η Επιτροπή επικαλείται μόνον τη δεύτερη εκ των δύο παρατιθέμενων στη σκέψη 13 της παρούσας αποφάσεως αιτιάσεις, ήτοι την αντλούμενη από το γεγονός ότι στα διόδια διελεύσεως οδικώς του ποταμού Τάγου προς τη Λισαβόνα δεν εφαρμόζεται ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ αλλά συντελεστής ύψους 5 %.

Επί της προσφυγής

16 Με χωριστό δικόγραφο, η Πορτογαλική Δημοκρατία προέβαλε ένσταση απαραδέκτου δυνάμει του άρθρου 91, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου. Με απόφαση της 16ης Ιανουαρίου 2007, το Δικαστήριο αποφάσισε να ενώσει την εν λόγω ένσταση με την ουσία της διαφοράς και να την εξετάσει ταυτόχρονα.

Επί της ενστάσεως απαραδέκτου

Επιχειρήματα των διαδίκων

17 Η Πορτογαλική Δημοκρατία προβάλλει ένσταση απαραδέκτου επικαλούμενη δεδικασμένο. Κατ' αυτήν, με την προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, το Δικαστήριο είχε ήδη επιληφθεί και αποφάνθηκε επί του ιδίου με το τιθέμενο στα πλαίσια της υπό κρίση προσφυγής ζητήματος. Δεδομένου ότι ούτε τα πραγματικά περιστατικά ούτε το εφαρμοστέο εσωτερικό ή κοινοτικό δίκαιο τροποποιήθηκαν, η εκ μέρους του Δικαστηρίου αναγνώριση, με τη σκέψη 29 της προπαρατεθείσας αποφάσεως, ότι δεν συνέτρεχε παράβαση των άρθρων 12, παράγραφος 3, και 28, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, επέχει ισχύ δεδικασμένου και ως εκ τούτου δεν μπορεί παρά να συνεπάγεται το απαράδεκτο της προσφυγής.

18 Το οικείο κράτος μέλος υπογραμμίζει ότι, ακόμη και αν το έγγραφο οχλήσεως ή η αιτιολογημένη γνώμη που αφορούν την υπό κρίση δίκη άπτονται άλλων παραβάσεων της πορτογαλικής νομοθεσίας σε σχέση με την έκτη οδηγία, ιδίως της παραβάσεως του άρθρου 4, παράγραφος 5, αυτής, το αντικείμενο της προσφυγής περιορίζεται εν τέλει στα άρθρα 12 και 28, επίκληση των οποίων είχε ήδη γίνει στην υπόθεση που κατέληξε στην έκδοση της προπαρατεθείσας αποφάσεως Επιτροπή κατά Πορτογαλίας.

19 Η Επιτροπή αμφισβητεί την προβληθείσα εκ μέρους της Πορτογαλικής Δημοκρατίας ένσταση απαραδέκτου της προσφυγής της.

20 Αφενός, θεωρεί ότι η ισχύς του δεδικασμένου ανάγεται αποκλειστικά στα πραγματικά και νομικά στοιχεία επί των οποίων αποφάνθηκε όντως ή κατ' ανάγκη το Δικαστήριο με την προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, ενώ, από την ανάγνωση των σκέψεων 23 έως 28 αυτής, δεν δύναται να συναχθεί οποιαδήποτε αναγνώριση του συμβιβαστού της πορτογαλικής νομοθεσίας προς τα άρθρα 12 και 28 της έκτης οδηγίας. Με την ανωτέρω απόφασή του το Δικαστήριο κατέληξε απλώς στο συμπέρασμα ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε την ιδιωτική φύση του έχοντος την εκμετάλλευση των επίδικων υπηρεσιών.

21 Αφετέρου, η Επιτροπή θεωρεί ως προφανή την επελθούσα διαφοροποίηση των πραγματικών περιστατικών τα οποία είχαν εκληφθεί ως δεδομένα το 2001, ώστε να απεκδύει την προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Πορτογαλίας από τη δυνατότητα να περιβληθεί την ισχύ δεδικασμένου έναντι νέας δίκης μεταξύ των ιδίων διαδίκων και με το αυτό αντικείμενο της προσφυγής που είχε καταλήξει στην έκδοση της αποφάσεως εκείνης.

22 Συναφώς, η Επιτροπή επισημαίνει την αμφισημία και το προδήλως αντιφατικό των διαφόρων θέσεων που υιοθέτησαν διαδοχικά οι πορτογαλικές αρχές σχετικά με το νομικό καθεστώς της επιφορτισμένης με την εκμετάλλευση των γεφυρών που συνδέουν τη Λισαβόνα μέσω του ποταμού Τάγου διά της επιβολής διοδίων οντότητας. Ναι μεν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση επί της υποθέσεως που κατέληξε στην έκδοση της προπαρατεθείσας αποφάσεως Επιτροπή κατά Πορτογαλίας οι ίδιες αρχές υποστήριξαν ότι ο έχων την εκμετάλλευση ήταν το Δημόσιο, αντιθέτως όμως, κατά τη διάρκεια της προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασίας επί της υπό κρίση διαφοράς, επικαλέστηκαν τον χαρακτήρα της ιδιωτικού δικαίου εμπορικής εταιρίας του ιδίου έχοντος την εκμετάλλευση, διευκρινίζοντας ότι η εκτίμηση του Δικαστηρίου στα πλαίσια της προπαρατεθείσας αποφάσεως υπήρξε απόρροια παρανοήσεως σε σχέση με τις γραπτές και προφορικές δηλώσεις των εκπροσώπων της Πορτογαλικής Δημοκρατίας.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

23 Όπως προκύπτει από πάγια νομολογία, το δεδικασμένο καλύπτει μόνον τα πραγματικά ή νομικά ζητήματα τα οποία επιλύθηκαν όντως ή κατ' ανάγκη με την επίμαχη δικαστική απόφαση (απόφαση της 19ης Φεβρουαρίου 1991, C-281/89, Ιταλία κατά Επιτροπής, Συλλογή 1991, σ. I-347, σκέψη 14, διάταξη της 28ης Νοεμβρίου 1996, C-277/95 P, Lenz κατά Επιτροπής, Συλλογή 1996, σ. I-6109, σκέψη 50, και απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2002, C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P έως C-252/99 P και C-254/99 P, Limburgse Vinyl Maatschappij κ.λπ. κατά Επιτροπής, Συλλογή 2002, σ. I-8375, σκέψη 44).

24 Εν προκειμένω, ασφαλώς η προσαπτόμενη παράβαση, όπως και εκείνη επί της υποθέσεως που κατέληξε στην έκδοση της προπαρατεθείσας αποφάσεως Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, άπτεται της παραβάσεως των άρθρων 12 και 28 της έκτης οδηγίας, πλην όμως, επιβάλλεται να υπογραμμιστεί ότι στην υπόθεση εκείνη ούτε κατά την προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία ούτε κατά τη διάρκεια της ενώπιον του Δικαστηρίου έγγραφης διαδικασίας η Πορτογαλική Δημοκρατία αναφέρθηκε στον χαρακτήρα ως παραχωρησιούχου του έχοντος την εκμετάλλευση των επίδικων υπηρεσιών. Η μόνη μνεία ως προς τη φύση του έχοντος την εκμετάλλευση έγινε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, όπου εκπρόσωπος αυτού του κράτους μέλους επικαλέστηκε απλώς την ιδιότητα του έχοντος την εκμετάλλευση ως οργανισμού δημοσίου δικαίου ενεργούντος ως δημόσιας αρχής (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, σκέψη 26).

25 Πάντως, κατά την προ της ασκήσεως της υπό κρίση προσφυγής διαδικασία, η Πορτογαλική Δημοκρατία παραδέχθηκε για πρώτη φορά ότι ο έχων την εκμετάλλευση των γεφυρών είναι ο Lusoponte — Concessionária para a travessia do Tejo SA (στο εξής: Lusoponte), όμιλος επιχειρήσεων στον οποίο ανατέθηκε, κατόπιν διεθνούς προσκλήσεως υποβολής προσφορών, διά παραχωρήσεως η οποία λήγει στις 24 Μαρτίου 2030, η κατάστρωση του σχεδίου, η κατασκευή, η χρηματοδότηση, η εκμετάλλευση και η συντήρηση της σημερινής γέφυρας Vasco de Gama, καθώς και η εκμετάλλευση και συντήρηση της παλαιότερης γέφυρας, ήτοι της γέφυρας της 25ης Απριλίου.

26 Όπως προκύπτει από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ακόμη και στο πλαίσιο διαδικασίας λόγω παραβάσεως δυνάμει του άρθρου 226 ΕΚ εναπόκειται στην Επιτροπή να αποδείξει την ύπαρξη της προσαπτομένης παραβάσεως, ενώ τα κράτη μέλη οφείλουν δυνάμει του άρθρου 10 ΕΚ να διευκολύνουν την Επιτροπή στην εκπλήρωση της αποστολής της, η οποία συνίσταται ιδίως, κατά το άρθρο 211 ΕΚ,

στη μέριμνα για την εφαρμογή των διατάξεων της Συνθήκης, καθώς και των διατάξεων που θεσπίζονται δυνάμει αυτής από τα κοινοτικά όργανα. Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το γεγονός ότι, προκειμένου περί του ελέγχου της ορθής εφαρμογής στην πράξη διατάξεων της εθνικής νομοθεσίας που θεσπίστηκαν προς διασφάλιση της πραγματικής εφαρμογής της οδηγίας, η Επιτροπή εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τα στοιχεία που της υποβάλλουν οι τυχόν καταγγέλλοντες και το οικείο κράτος μέλος (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, σκέψεις 15 έως 17 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 2007, C-248/05, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, Συλλογή 2007, σ. I-9261, σκέψεις 67 και 68 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

27 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η νέα διευκρίνιση της Πορτογαλικής Δημοκρατίας ως προς τη νομική φύση του έχοντος την εκμετάλλευση των επίδικων υπηρεσιών συνιστά θεμελιώδη αλλαγή των τεκμαιρόμενων ως αληθών πραγματικών περιστατικών υπό το φως των οποίων το Δικαστήριο κατέληξε, με την προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, στο συμπέρασμα της εφαρμογής του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας και στην εξ αυτού απόρριψη της αντλούμενης από παράβαση των άρθρων 12 και 28 της ίδιας οδηγίας σχετικά με τα διόδια διελεύσεως οδικώς του ποταμού Τάγου, αιτιάσεως. Υπό τις περιστάσεις αυτές, η Πορτογαλική Δημοκρατία δεν μπορεί να ενίσταται εγκύρως επικαλούμενη δεδικασμένο, δεδομένου ότι το αντικείμενο της υπό κρίση διαφοράς διαφέρει από εκείνο της προπαρατεθείσας υποθέσεως Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, και τούτο ακριβώς λόγω των στοιχείων που παρέσχε στην Επιτροπή το οικείο κράτος μέλος.

28 Επομένως, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμη η προβληθείσα εκ μέρους της Πορτογαλικής Δημοκρατίας ένσταση απαραδέκτου κατά της προσφυγής της Επιτροπής.

Επί της ουσίας

29 Προκαταρκτικώς, υπογραμμίζεται ότι τυχόν παράβαση λόγω πεπλανημένης εφαρμογής των απαιτητών, δυνάμει των άρθρων 12 και 28 της έκτης οδηγίας, συντελεστών προϋποθέτει είτε τη μη δυνατότητα εφαρμογής, στην προκειμένη περίπτωση, του άρθρου 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, είτε, ενδεχομένως, την εφαρμογή της διατάξεως αυτής σε συνδυασμό με το δεύτερο εδάφιο της ίδιας παραγράφου.

30 Πράγματι, αν εφαρμοζόταν το άρθρο 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, δεν θα μπορούσαν να φορολογηθούν οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας εντός της χώρας στον βαθμό κατά τον οποίο θα διενεργούνταν από μη υποκείμενη στον ΦΠΑ οντότητα. Το δεύτερο εδάφιο της ίδιας παραγράφου 5 απαιτεί οι επίδικες υπηρεσίες να υπόκεινται στον ΦΠΑ μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η προβλεπόμενη από το πρώτο εδάφιο μη υπαγωγή θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

Επί της δυνατότητας εφαρμογής του άρθρου 4, παράγραφος 5, πρώτο και δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας

— Επιχειρήματα των διαδίκων σχετικά με το πρώτο εδάφιο

31 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι δεν μπορεί εν προκειμένω να εφαρμοστεί το άρθρο 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας. Με τις απαντήσεις που υπέβαλαν κατά τη διάρκεια της προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασίας, οι πορτογαλικές αρχές επιβεβαίωσαν τον ιδιωτικού δικαίου χαρακτήρα του επιχειρηματία, παραχωρησιούχου δημόσιου έργου, ήτοι του Lusoponte, ο οποίος επιφορτίστηκε με την εκμετάλλευση των γεφυρών επί του Τάγου στη Λισαβόνα και της εισπράξεως των συναφών με τη διέλευση από τα ως άνω έργα διοδίων από 1ης Ιανουαρίου 1996, όσον αφορά τη γέφυρα της 25ης Απριλίου, και από τις 29 Μαρτίου 1998, όσον αφορά τη γέφυρα Vasco de Gama. Επομένως, δεν πληρούται η πρώτη από τις δύο σωρευτικώς απαιτούμενες βάσει της νομολογίας του Δικαστηρίου προϋποθέσεις εφαρμογής της ανωτέρω διατάξεως, ήτοι ο χαρακτήρας του έχοντος την εκμετάλλευση ως δημόσιου οργανισμού.

32 Η Πορτογαλική Δημοκρατία παραδέχεται ότι ο έχων την εκμετάλλευση των εν λόγω γεφυρών όπου επιβάλλονται διόδια αποτελεί όμιλο πορτογαλικών επιχειρήσεων, μιας αγγλικής και μιας γαλλικής επιχειρήσεως. Πάντως, ο όμιλος αυτός είναι οργανισμός δημοσίου δικαίου, αν ληφθούν υπόψη το αντικείμενο και ο σκοπός της εκμεταλλεύσεως που του έχει ανατεθεί, το γεγονός ότι απολαύει προνομίων δημόσιας εξουσίας και διέπεται από το διοικητικό δίκαιο.

33 Η Πορτογαλική Δημοκρατία θεωρεί ότι η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με το άρθρο 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας δεν προσφέρεται προς απάντηση στο ερώτημα αν η μη υπαγωγή στον ΦΠΑ των οντοτήτων που η συναφής διάταξη διέπει αφορά αποκλειστικά τους «δημόσιους οργανισμούς», ήτοι εκείνους που συνιστούν οντότητες εντασσόμενες οργανωτικά στη διοίκηση ή αν, αντιθέτως, οι «οργανισμοί δημοσίου δικαίου» διέπονται επίσης από τις πρόνοιες μιας τέτοιας διατάξεως. Το κράτος μέλος αυτό συνάγει ότι τόσο το γράμμα της ανωτέρω διατάξεως όσο και η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτούν την υπαγωγή των «οργανισμών δημοσίου δικαίου» όπως είναι ο Lusoponte στο καθεστώς της μη υπαγωγής.

— Εκτίμηση του Δικαστηρίου

34 Επιβάλλεται να υπογραμμιστεί ευθύς εξαρχής ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η διάθεση προς χρήση οδικής υποδομής μέσω καταβολής διοδίων συνιστά παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 2, σκέψη 1, της έκτης οδηγίας (προπαρατεθείσες αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 36· Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, σκέψη 34· Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 46· Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, σκέψη 30· Επιτροπή κατά Ελλάδας, σκέψη 31, καθώς και απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2001, C-83/99, Επιτροπή κατά Ισπανίας, Συλλογή 2001, σ. I-445, σκέψη 11).

35 Ομοίως, όπως υπογράμμισε το Δικαστήριο επανειλημμένα, η ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, υπό το φως των στόχων της αναδεικνύει το γεγονός ότι, για την απαλλαγή από τη φορολογική υποχρέωση, πρέπει να συντρέχουν σωρευτικώς δύο προϋποθέσεις, και συγκεκριμένα η άσκηση δραστηριοτήτων από δημόσιο οργανισμό ενεργούντα κατ' άσκηση δημόσιας εξουσίας (αποφάσεις της 26ης Μαρτίου 1987, 235/85, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, Συλλογή 1987, σ. 1471, σκέψη 21· Comune di Carpaneto Piacentino κ.λπ., προπαρατεθείσα, σκέψη 12, και της 25ης Ιουλίου 1991, C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, Συλλογή 1991, σ. I-4247, σκέψη 18· βλ., επίσης, τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 39· Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, σκέψη 37· Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 49· της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, σκέψη 34· Επιτροπή κατά Ελλάδας, σκέψη 34· Επιτροπή κατά Ισπανίας, σκέψη 11, και της 13ης Δεκεμβρίου 2007, C-408/06, Götz, Συλλογή 2007, σ. I-11295, σκέψη 41).

36 Στην υπό κρίση διαφορά, η Πορτογαλική Δημοκρατία αναπτύσσει εμπεριστατωμένη επιχειρηματολογία προκειμένου να υποστηρίξει ότι ο Lusoponte είναι οργανισμός δημοσίου δικαίου, πλην όμως παρόμοια επιχειρηματολογία στερείται οποιασδήποτε αναλύσεως της δομής, συνεταιριστικής ή θεσμικής, της εν λόγω οντότητας. Μόνον ο στόχος ή ο σκοπός της δραστηριότητάς του θα επέτρεπαν τον χαρακτηρισμό του ως οργανισμού δημοσίου δικαίου. Συναφώς, ουδένα ρόλο διαδραματίζει η άμεση ή έμμεση εξάρτηση της ως άνω οντότητας από τη δημόσια διοίκηση ή ακόμη και η ένταξή της σ' αυτή.

37 Η άποψη της Πορτογαλικής Δημοκρατίας είναι απορριπτέα.

38 Όσον αφορά την πρώτη προϋπόθεση του άρθρου 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, ήτοι τη σχετική με τον χαρακτήρα του επιχειρηματία ως οργανισμού δημοσίου δικαίου, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι η δραστηριότητα ενός ιδιώτη ή ιδιωτικού φορέα δεν απαλλάσσεται από τον φόρο για τον λόγο και μόνο ότι συνίσταται στη διενέργεια πράξεων που απόκεινται καταρχήν στη δημόσια εξουσία (προπαρατεθείσες αποφάσεις της 26ης Μαρτίου 1987, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, σκέψη 21, και Ayuntamiento de Sevilla, σκέψη 19).

39 Πράγματι, η προβλεπόμενη στο άρθρο 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας εξαίρεση δεν εφαρμόζεται οσάκις δραστηριότητα συνιστάμενη στη διενέργεια πράξεων εμπιπτουσών στα προνόμια της δημόσιας αρχής ανατίθεται σε ανεξάρτητο τρίτο ή ασκείται από μη ενσωματωμένες στην οργάνωση της δημόσιας διοικήσεως οντότητες αλλά υπό τη μορφή ανεξάρτητης οικονομικής δραστηριότητας (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσες αποφάσεις, Ayuntamiento de Sevilla, σκέψη 20, και της 26ης Μαρτίου 1987, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, σκέψη 22).

40 Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι ο Lusoponte είναι τρίτος, μη ενσωματωμένος στη δημόσια διοίκηση και ουδεμία έχων σχέση εξαρτήσεως από αυτήν. Ακριβέστερα, όπως αναφέρθηκε στη σκέψη 25 της παρούσας αποφάσεως, πρόκειται για όμιλο συσταθέντα υπό μορφή ανώνυμης εταιρίας εκ μέρους πορτογαλικών επιχειρήσεων, μιας γαλλικής και μιας επιχειρήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, ο οποίος κατέστη, κατόπιν προσκλήσεως για την υποβολή προσφορών, παραχωρησιούχος κατόπιν παραχωρήσεως εκ μέρους της πορτογαλικής διοικήσεως.

41 Υπό τις περιστάσεις αυτές, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι ο Lusoponte δεν μπορεί να θεωρηθεί ως οργανισμός δημοσίου δικαίου κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας. Κατόπιν αυτού, η ανωτέρω διάταξη δεν έχει εφαρμογή στην υπό κρίση διαφορά.

42 Δεδομένου ότι το άρθρο 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας δεν έχει εφαρμογή εν προκειμένω, το ίδιο ισχύει και για το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 5, στον βαθμό κατά τον οποίο η ως άνω διάταξη εφαρμόζεται μόνον επί των οντοτήτων στις οποίες αναφέρεται το πρώτο εδάφιο.

Επί της παραβάσεως του άρθρου 12, παράγραφος 3, στοιχείο α΄, και του άρθρο 28, παράγραφος 2, στοιχείο ε΄, της έκτης οδηγίας

— Επιχειρήματα των διαδίκων

43 Η Επιτροπή θεωρεί ότι η πορτογαλική νομοθεσία παραβιάζει το άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας καθ' ο μέτρο δεν έχει εφαρμογή ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ εφόσον οι επίδικες υπηρεσίες δεν περιλαμβάνονται μεταξύ εκείνων που απαριθμούνται στο παράρτημα Η της οδηγίας.

44 Όσον αφορά το άρθρο 28, παράγραφος 2, στοιχείο ε΄, της οδηγίας, η Επιτροπή θεωρεί ότι η διάταξη αυτή δεν επιτρέπει ούτε την εφαρμογή του προβλεπόμενου στον ΚΦΠΑ μειωμένου συντελεστή. Παρόλον ότι μειωμένος συντελεστής ίσχυε την 1η Ιανουαρίου 1991, αφ' ης στιγμής οι επίδικες υπηρεσίες φορολογήθηκαν με κανονικό συντελεστή ήτοι εν προκειμένω από τις 24 Μαρτίου 1992 έως τις 31 Δεκεμβρίου 1994, δεν μπορεί να παραταθεί η εφαρμογή μειωμένου συντελεστή. Η προσέγγιση αυτή ερείδεται στον στόχο ο οποίος έγκειται στην ενίσχυση της προσεγγίσεως των επιπέδων συντελεστών του ΦΠΑ, όπως διευκρινίζεται με τη δεύτερη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 92/77/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992 (ΕΕ L

316, σ. 1), καθώς και στην εξαιρετική και μεταβατική φύση της ανωτέρω διατάξεως που επιβάλλουν στενή ερμηνεία της.

45 Εν πάση περιπτώσει, ακόμη και αν το Δικαστήριο δεν ήταν σε θέση να προβεί σε παρόμοια στενή ερμηνεία, η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι θα έπρεπε να διαπιστωθεί ότι η πορτογαλική νομοθεσία, προβλέποντας συντελεστή κατώτερο του 12 % για τα διόδια κατά τη διέλευση οδικώς του ποταμού Τάγου στη Λισαβόνα, παραβιάζει το άρθρο 28, παράγραφος 2, στοιχείο ε΄, της έκτης οδηγίας.

46 Η Πορτογαλική Δημοκρατία ισχυρίζεται ότι ο εφαρμοζόμενος εν προκειμένω συντελεστής θεμελιώνεται στο άρθρο 28, παράγραφος 2, στοιχείο ε΄, της οδηγίας, δοθέντος ότι, σε αντίθεση προς ό,τι προβλέπεται στην ίδια παράγραφο, στοιχείο δ΄, η μόνη προϋπόθεση η οποία απαντά ρητώς στην πρώτη από τις εν λόγω δύο διατάξεις είναι αυτή σύμφωνα με την οποία την 1η Ιανουαρίου 1991 εφαρμοζόταν επί των επιδίκων υπηρεσιών κατ' ανάγκη μειωμένος συντελεστής.

47 Η Πορτογαλική Δημοκρατία καταλήγει ότι, με την εκδοθησόμενη απόφασή του, το Δικαστήριο δεν θα μπορούσε να διαπιστώσει τυχόν μη δυνατότητα εφαρμογής του συντελεστή ύψους 5 %, καθορίζοντας συντελεστή ο οποίος θα έπρεπε να εφαρμοστεί σε αντικατάσταση του προβλεπόμενου από τον ΚΦΠΑ. Εν πάση περιπτώσει, σύμφωνα με το εν λόγω κράτος μέλος, αν το Δικαστήριο διαπίστωνε ότι συντρέχει παράβαση των άρθρων 12 και 28 της έκτης οδηγίας, θα υφίσταντο λόγοι εφαρμογής ενδιάμεσου συντελεστή ύψους 12 % αντί του κανονικού συντελεστή ύψους 21 %.

— Εκτίμηση του Δικαστηρίου

48 Η εφαρμογή ενός μεταβατικού συστήματος, όπως το προβλεπόμενο στο άρθρο 28, παράγραφος 2, στοιχείο ε΄, της έκτης οδηγίας, προσκρούει εν προκειμένω σε διττό νομικό κώλυμα.

49 Αφενός, όπως προκύπτει από το γράμμα της ανωτέρω διατάξεως, ο δυνάμενος να εφαρμοστεί μειωμένος συντελεστής δεν μπορεί να είναι κατώτερος του 12 %. Εν προκειμένω, ναι μεν δεν αμφισβητείται ότι την 1η Ιανουαρίου 1991 η Πορτογαλική Δημοκρατία εφάρμοζε μειωμένο συντελεστή στα διόδια διελεύσεως οδικώς του ποταμού Τάγου προς τη Λισαβόνα, γεγονός πάντως, παραμένει ότι ο συντελεστής αυτός, έκτοτε και μέχρι σήμερα, ήταν ανέκαθεν κάτω του 12 %.

50 Αφετέρου, όπως υπογράμμισε η Επιτροπή, επειδή ο κανονικός συντελεστής του ΦΠΑ εφαρμόστηκε στις επίδικες υπηρεσίες μεταξύ της 24ης Μαρτίου 1992 και της 31ης Δεκεμβρίου 1994, η Πορτογαλική Δημοκρατία δεν νομιμοποιούνταν να επανεισαγάγει μειωμένο συντελεστή.

51 Πράγματι, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι το κοινοτικό σύστημα του ΦΠΑ αποτελεί το αποτέλεσμα προοδευτικής εναρμονίσεως των εθνικών νομοθεσιών στο πλαίσιο των άρθρων 93 ΕΚ και 94 ΕΚ. Όπως επανειλημμένως έχει διαπιστώσει το Δικαστήριο, η εναρμόνιση αυτή, όπως πραγματοποιήθηκε με διαδοχικές οδηγίες και, ιδίως, με την έκτη οδηγία, δεν αποτελεί επί του παρόντος παρά μερική εναρμόνιση (αποφάσεις της 5ης Δεκεμβρίου 1989, C-165/88, ORO Amsterdam Beheer και Concerto, Συλλογή 1989, σ. 4081, σκέψη 21, και της 7ης Δεκεμβρίου 2006, C-240/05, Eurodental, Συλλογή 2006, σ. I-11479, σκέψη 50).

52 Έτσι, η σκοπούμενη αυτή εναρμόνιση δεν έχει ακόμη πραγματοποιηθεί, δεδομένου ότι η έκτη οδηγία επέτρεψε στα κράτη μέλη, δυνάμει του άρθρου της 28, παράγραφος 3, στοιχείο α΄, να συνεχίσουν να διατηρούν ορισμένες διατάξεις της προγενέστερης της οδηγίας αυτής εθνικής τους νομοθεσίας, οι οποίες, αν η διατήρησή τους δεν είχε επιτραπεί, θα ήσαν ασύμβατες προς αυτήν (βλ. συναφώς απόφαση της 13ης Ιουλίου 2000, C-36/99, Idéal tourisme, Συλλογή 2000, σ. I-6049, σκέψη 38, και Eurodental, προπαρατεθείσα, σκέψη 51).

53 Πάντως, όπως υπογραμμίζεται στον επιγραφόμενο XVI τίτλο της έκτης οδηγίας καθώς και στη δέκατη ένατη αιτιολογική σκέψη της, το άρθρο 28 σκοπεί στο να καταστήσει εφικτή την προοδευτική προσαρμογή των εθνικών νομοθεσιών στους συγκεκριμένους τομείς.

54 Επειδή επομένως πρόκειται για εξαιρετικό και μεταβατικό καθεστώς, το άρθρο 28 της έκτης οδηγίας πρέπει να αποτελέσει αντικείμενο στενής ερμηνείας (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 7ης Μαρτίου 2002, C-169/00, Επιτροπή κατά Φινλανδίας, Συλλογή 2002, σ. I-2433, σκέψη 34, και Eurodental, προπαρατεθείσα, σκέψη 54) και σύμφωνης με τον στόχο του.

55 Εν προκειμένω, εφόσον δεν αμφισβητείται ότι κατά την περίοδο από 24 Μαρτίου 1992 έως 31 Δεκεμβρίου 1994 εφαρμόστηκε ο κανονικός συντελεστής του ΦΠΑ, η Πορτογαλική Δημοκρατία δεν νομιμοποιείται να επανεισαγάγει μειωμένο συντελεστή όσον αφορά τις ανωτέρω υπηρεσίες (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 17ης Οκτωβρίου 1991, C-35/90, Επιτροπή κατά Ισπανίας, Συλλογή 1991, σ. I-5073, σκέψη 7· της 27ης Οκτωβρίου 1992, C-74/91, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 1992, σ. I-5437, σκέψη 15· της 16ης Σεπτεμβρίου 1999, C-414/97, Επιτροπή κατά Ισπανίας, Συλλογή 1999, σ. I-5585, σκέψη 29, καθώς και Eurodental, προπαρατεθείσα, σκέψη 55).

56 Πράγματι, δεδομένου ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία συμμορφώθηκε, όσον αφορά τις επίδικες υπηρεσίες, προς τις εναρμονισμένες διατάξεις της έκτης οδηγίας, δεν είναι δυνατό να απαλλαγεί των υποχρεώσεών της στηριζόμενη στο άρθρο 28, παράγραφος 2, στοιχείο ε΄, αυτής, εφόσον η διάταξη αυτή έχει ακριβώς αντίθετο στόχο, ήτοι την προοδευτική προσαρμογή των εθνικών διατάξεων στην έκτη οδηγία.

57 Η προβαλλόμενη από την Πορτογαλική Δημοκρατία διαφορά μεταξύ του γράμματος του άρθρου 28, παράγραφος 2, στοιχείο ε΄, της έκτης οδηγίας και εκείνου της ίδιας παραγράφου 2, στοιχείο δ΄, δεν δικαιολογεί διαφορετική λύση από εκείνη που προκύπτει από τις δύο προηγούμενες σκέψεις, δεδομένου ότι ο στόχος της προοδευτικής προσαρμογής είναι κοινός για αμφότερες τις μεταβατικές αυτές διατάξεις.

58 Επειδή εν προκειμένω δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 28, παράγραφος 2, στοιχείο ε΄, της έκτης οδηγίας, έπεται ότι στα διόδια έπρεπε να έχει εφαρμοστεί ο κανονικός συντελεστής του ΦΠΑ.

59 Υπό το φως του συνόλου των προηγηθεισών σκέψεων, διαπιστώνεται ότι, διατηρώντας σε ισχύ μειωμένο συντελεστή ύψους 5 % του ΦΠΑ που εφαρμόζεται στα διόδια διελεύσεως οδικώς του ποταμού Τάγου προς τη Λισαβόνα, η Πορτογαλική Δημοκρατία παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 12 και 28 της έκτης οδηγίας.

Επί των δικαστικών εξόδων

60 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπήρξε σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι η Επιτροπή ζήτησε την καταδίκη της Πορτογαλικής Δημοκρατίας, η οποία και ηττήθηκε, η τελευταία πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφασίζει:

1) **Η Πορτογαλική Δημοκρατία, διατηρώντας σε ισχύ μειωμένο συντελεστή ύψους 5 % του φόρου προστιθέμενης αξίας που εφαρμόζεται στα διόδια διελεύσεως οδικώς του ποταμού Τάγου προς τη Λισαβόνα, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 12 και 28 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2001/41/ΕΚ του Συμβουλίου, της 19ης Ιανουαρίου 2001.**

2) **Καταδικάζει την Πορτογαλική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα.**

(υπογραφές)