ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 9ης Ιουνίου 2011 *

Στην υπόθεση C-285/10,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunal Supremo (Ισπανία) με απόφαση της 26ης Απριλίου 2010, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 7 Ιουνίου 2010, στο πλαίσιο της δίκης

Campsa Estaciones de Servicio SA

κατά

Administración del Estado,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Schiemann, πρόεδρο τμήματος, A. Prechal και E. Jarašiūnas (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Mazák
γραμματέας: C. Strömholm, υπάλληλος διοικήσεως,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ισπανική.

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 31ης Μαρτίου 2011,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Campsa Estaciones de Servicio SA, εκπροσωπούμενη από τον F. Bonastre Capell, abogado,

— η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη, αρχικώς, από την B. Plaza Cruz και, στη συνέχεια, από την S. Centeno Huerta,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την I. Martínez del Peral και τον R. Lyal,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Campsa Estaciones de Servicio SA (στο εξής: Campsa) και της Administración del Estado όσον αφορά πράξη εκκαθαρίσεως φόρου την οποία εξέδωσε η Oficina Nacional de Inspección (εθνική υπηρεσία επιθεωρήσεως), σχετικά με τον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) του έτους 1993.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, στον ΦΠΑ υπόκεινται «οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν».

4 Το άρθρο 5, παράγραφοι 6 και 7, της έκτης οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:

«6. Εξομοιούται προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας η ανάληψη υπό του υποκειμένου στον φόρο αγαθού της επιχειρήσεώς του, το οποίο χρησιμοποιεί για ίδιες ανάγκες ή για ανάγκες του προσωπικού του ή το οποίο μεταβιβάζει δωρεάν ή, γενικότερα, διαθέτει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, όταν το αγαθό αυτό ή τα συστατικά του στοιχεία έχουν δημιουργήσει δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση από τον [ΦΠΑ]. Δεν περιλαμβάνονται, πάντως, οι αναλήψεις που γίνονται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως και αφορούν τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων.

7. Τα κράτη μέλη δύνανται να εξομοιώνουν προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας:

α) την διάθεση υπό υποκειμένου στον φόρο, για τις ανάγκες της επιχειρήσεως του, αγαθού παραχθέντος, κατασκευασθέντος, εξορυχθέντος, μεταποιηθέντος, αγορασθέντος ή εισαχθέντος στο πλαίσιο της επιχειρήσεώς του, στην περίπτωση που η απόκτηση ενός τέτοιου αγαθού από άλλον υποκείμενο στον φόρο δεν θα του δημιουργούσε δικαίωμα προς ολική έκπτωση του [ΦΠΑ]·

β) την διάθεση αγαθού από υποκείμενο στον φόρο, σε τομέα δραστηριότητος μη υπαγόμενο στον φόρο, όταν το αγαθό αυτό έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του [ΦΠΑ] κατά την κτήση ή την διάθεση αυτού, σύμφωνα με την περίπτωση α΄·

γ) [...] την κατοχή αγαθών υπό υποκειμένου στον φόρο ή διαδόχου του σε περίπτωση παύσεως της υποκειμένης στον φόρο οικονομικής του δραστηριότητος, όταν κατά τον χρόνο κτήσεως ή διαθέσεως των αγαθών αυτών, σύμφωνα με την περίπτωση α΄ εδημιουργήθη δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση.»

5 Το άρθρο 6, παράγραφοι 2 και 3, της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«2. Εξομοιούνται προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας:

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

β) η άνευ ανταλλάγματος παροχή υπηρεσιών υπό του υποκειμένου σε φόρο για ίδιες ανάγκες αυτού ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του.

[…]

3. [...] τα κράτη μέλη δύνανται να εξομοιώνουν προς παροχή υπηρεσιών επαχθούς αιτίας την εκτέλεση υπό του υποκειμένου στον φόρο υπηρεσίας για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του, στην περίπτωση όπου η εκτέλεση μιας τέτοιας υπηρεσίας υπό άλλου υποκείμενου στον φόρο δεν θα του δημιουργούσε δικαίωμα προς ολική έκπτωση του [ΦΠΑ].»

6 Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, που αφορά τη βάση επιβολής του ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, προβλέπει τα ακόλουθα:

«Βάση επιβολής του φόρου είναι:

α) για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των αναφερομένων κατωτέρω στις περιπτώσεις β΄, γ΄ και δ΄, οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών·

β) για τις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 5, παράγραφοι 6 και 7, η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών αυτών ή παρομοίων αγαθών ή, ελλείψει τιμής αγοράς, το κόστος των αγαθών κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως των εν λόγω πράξεων·

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

δ) για τις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 6, παράγραφος 3, η κανονική αξία της εν λόγω πράξεως.

[...]»

7 Το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Το Συμβούλιο δύναται, προτάσει της Επιτροπής, να επιτρέπει, ομοφώνως, σε κάθε κράτος μέλος την 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 σχετικώς 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. Τα κράτη μέλη, τα οποία εφαρμόζουν κατά την 1ην Ιανουαρίου 1977 ειδικά μέτρα, όπως τα αναφερόμενα ανωτέρω στη παράγραφο 1, δύνανται να τα διατηρήσουν, υπό τον όρο ότι θα τα κοινοποιήσουν στην Επιτροπή προ της 1ης Ιανουαρίου 1978 και με την επιφύλαξη ότι, προκειμένου περί μέτρων προοριζομένων για την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου, τα μέτρα αυτά είναι σύμφωνα προς το κριτήριο το τιθέμενο στην παράγραφο 1.»

8 Με την απόφαση 2006/387/ΕΚ του Συμβουλίου, της 15ης Μαΐου 2006, που επιτρέπει στο Βασίλειο της Ισπανίας να εφαρμόσει ειδικό μέτρο κατά παρέκκλιση του άρθρου 11 και του άρθρου 28ε της έκτης οδηγίας (ΕΕ L 150, σ 11), επιτράπηκε στο Βασίλειο της Ισπανίας, σύμφωνα με τη διαδικασία του άρθρου 27, παράγραφοι 1 έως 4, της έκτης οδηγίας, να θεσπίσει μέτρο κατά παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα καθορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου, τον οποίο προβλέπει το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας. Το άρθρο 1 της αποφάσεως αυτής ορίζει τα ακόλουθα:

«[...] επιτρέπεται στο Βασίλειο της Ισπανίας να λαμβάνει ως βάση επιβολής του φόρου για τις παραδόσεις αγαθών, τις παροχές υπηρεσιών ή τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών την κανονική τους αξία [...] στις περιπτώσεις που η αντιπαροχή είναι σημαντικά χαμηλότερη από την κανονική αξία και ο λήπτης των αγαθών ή των υπηρεσιών, ή ο αποκτών στην περίπτωση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, δεν έχει πλήρες δικαίωμα προς έκπτωση [του ΦΠΑ] [...].

Το εν λόγω μέτρο μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής και όταν η αντιπαροχή βάσει της οποίας θα υπολογιζόταν η βάση επιβολής του φόρου επηρεάζεται από οικογενειακούς, διαχειριστικούς, ιδιοκτησιακούς, οικονομικούς ή νομικούς δεσμούς [...]».

9 Το άρθρο 11, Α, της έκτης οδηγίας τροποποιήθηκε από την οδηγία 2006/69/ΕΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουλίου 2006, για τροποποίηση της οδηγίας 77/388 όσον αφορά ορισμένα μέτρα που αποσκοπούν να απλουστεύσουν τη διαδικασία επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας και να συνδράμουν στην πάταξη της φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, και για την κατάργηση ορισμένων αποφάσεων χορήγησης

παρεκκλίσεων (ΕΕ L 221, σ. 9). Η οδηγία 2006/69 προσέθεσε, μεταξύ άλλων, στο άρθρο 11, Α, της έκτης οδηγίας μια νέα παράγραφο 6. Κατά την παράγραφο αυτή, για την πρόληψη της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής, τα κράτη μέλη μπορούν να λαμβάνουν μέτρα για να εξασφαλίζουν ότι η βάση επιβολής του φόρου για την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών είναι η κανονική αξία της πράξεως, όταν η αντιπαροχή είναι, αναλόγως των περιστάσεων, κατώτερη ή ανώτερη από την αξία αυτή και υφίσταται σύνδεσμος μεταξύ των συμβαλλομένων μερών.

10 Κατά την έναρξη της ισχύος της οδηγίας 2006/69, η παρασχεθείσα στο Βασίλειο της Ισπανίας δυνάμει της αποφάσεως 2006/387 άδεια έληξε.

11 Η δυνατότητα των κρατών μελών να λαμβάνουν, στις περιπτώσεις πράξεων μεταξύ συνδεομένων μεταξύ τους συμβαλλομένων μερών και προς αποφυγή της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής, μέτρα ώστε τη βάση επιβολής του φόρου να αποτελεί η κανονική αξία της πράξεως παρέχεται πλέον από το άρθρο 80 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), η οποία ισχύει σήμερα.

Το εθνικό δίκαιο

12 Το άρθρο 78, παράγραφος 1, του νόμου 37/1992 περί του φόρου προστιθεμένης αξίας (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido), της 28ης Δεκεμβρίου 1992 (*BOE* αριθ. 312, της 29ης Δεκεμβρίου 1992, σ. 44247), όπως αυτό ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος 37/1992), διατύπωνε τον γενικό κανόνα καθορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου ως ακολούθως:

«Η βάση επιβολής του φόρου αποτελείται από το συνολικό ποσό της αντιπαροχής την οποία καταβάλλει ο λήπτης ή τρίτο πρόσωπο για τις υποκείμενες στον φόρο αυτόν πράξεις.»

13 Ωστόσο, το άρθρο 79, παράγραφος 5, του νόμου 37/1992 προέβλεπε τα εξής:

«Όταν υφίσταται σύνδεσμος μεταξύ των συμβαλλομένων σε πράξεις υποκείμενες στον φόρο μερών και συμφωνούνται τιμές προδήλως κατώτερες των συνήθων στην αγορά, η βάση επιβολής του φόρου δεν μπορεί να είναι κατώτερη του ποσού που θα είχε προκύψει από την εφαρμογή των κανόνων των παραγράφων 3 και 4 του παρόντος άρθρου.»

14 Οι παράγραφοι 3 και 4 του άρθρου 79 του νόμου 37/1992 θέσπιζαν ειδικούς κανόνες καθορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου για τις περιπτώσεις αναλήψεως ή χρησιμοποιήσεως αγαθών και παροχής υπηρεσιών για ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο. Οι περιπτώσεις αυτές αντιστοιχούσαν στις καταστάσεις στις οποίες αναφέρονται τα άρθρα 5, παράγραφος 6, και 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

15 Κατόπιν της εκδόσεως της οδηγίας 2006/69, ο νόμος 36/2006 περί μέτρων προλήψεως της φοροδιαφυγής (Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal), της 29ης Νοεμβρίου 2006 (*BOE* αριθ. 286, της 30ής Νοεμβρίου 2006, σ. 42087), τροποποίησε το άρθρο 79, παράγραφος 5, του νόμου 37/1992. Η διατύπωση της διατάξεως αυτής προσαρμόστηκε ώστε να αντικατοπτρίζει τις τροποποιήσεις που είχε επιφέρει η οδηγία 2006/69 στο άρθρο 11, Α, της έκτης οδηγίας, ιδίως τη νέα παράγραφο 6 του άρθρου αυτού.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

16 Στις 31 Δεκεμβρίου 1993, η Campsa πώλησε στη Repsol Combustibles Petrolíferos SA διάφορα πρατήρια υγρών καυσίμων επί ισπανικού εδάφους, έναντι συνολικού τιμήματος 1 732 419 313 ισπανικών πεσετών (ESP). Δεν αμφισβητείται ότι επρόκειτο για πράξη μεταξύ συνδεομένων μεταξύ τους συμβαλλομένων μερών κατά την έννοια του άρθρου 79, παράγραφος 5, του νόμου 37/1992.

17 Στις 7 Ιουλίου 1998, η ισπανική φορολογική αρχή γνωστοποίησε στην Campsa ότι δεν συμφωνούσε με τη δήλωση ΦΠΑ για το έτος 1993, εκτιμώντας ότι στην πώληση αυτή έπρεπε να εφαρμοστεί ο κανόνας καθορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου τον οποίο προβλέπει το άρθρο 79, παράγραφος 5, του νόμου 37/1992, καθόσον η εν λόγω πώληση χαρακτηριζόταν από τον σύνδεσμο μεταξύ των συμβαλλομένων μερών, οι δε συμβαλλόμενοι είχαν συμφωνήσει τιμές προδήλως χαμηλότερες από εκείνες της αγοράς. Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή εκτίμησε την ορθή βάση επιβολής του φόρου σε 4 076 112 060 ESP. Στις 11 Δεκεμβρίου εκδόθηκε πράξη εκκαθαρίσεως του ΦΠΑ για το έτος 1993 στηριζόμενη σε αυτή την κατ' εκτίμηση βάση επιβολής του φόρου.

18 Το Tribunal Económico-Administrativo Central επικύρωσε αυτή την πράξη εκκαθαρίσεως του φόρου με απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2001. Η Campsa άσκησε κατά της αποφάσεως αυτής προσφυγή ενώπιον του τμήματος διοικητικών διαφορών της Audiencia Nacional, που την απέρριψε με απόφαση της 30ής Απριλίου 2004. Η Campsa άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

19 Το Tribunal Supremo κρίνει ότι, προκειμένου να επιλύσει τη διαφορά που του έχει υποβληθεί, οφείλει να καθορίσει κατά πόσον ο γενικός κανόνας καθορισμού τους βάσεως επιβολής του φόρου, τον οποίο προβλέπει το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, έπρεπε υποχρεωτικά να εφαρμόζεται στις πράξεις μεταξύ συνδεομένων μεταξύ τους συμβαλλομένων μερών, δεδομένου ότι η οδηγία αυτή δεν περιέχει ιδιαίτερο κανόνα καθορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου για τις περιπτώσεις αυτές.

20 Το Tribunal Supremo φρονεί ότι η ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης δημιουργεί εύλογες αμφιβολίες. Παρατηρεί ότι η νομολογία του Δικαστηρίου φαίνεται να συνηγορεί υπέρ της εφαρμογής του γενικού αυτού κανόνα και ότι μόνον μετά την επίδικη εκκαθάριση φόρου έλαβε το Βασίλειο της Ισπανίας την άδεια να παρεκκλίνει από τον κανόνα αυτόν. Το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι, πάντως, από την έναρξη της ισχύος της οδηγίας 2006/69, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα, χωρίς να ζητούν εκ των προτέρων άδεια, να θεσπίζουν ιδιαίτερα μέτρα παρεκκλίνοντα από τον κανόνα αυτόν προς καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου, όπως το μέτρο που επιτράπηκε με την απόφαση 2006/387, και ότι η δυνατότητα αυτή δεν καταργήθηκε με την οδηγία 2006/112. Εξάλλου, ο Abogado del Estado (νομικός σύμβουλος του κράτους) υποστηρίζει ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου ότι η εφαρμογή του άρθρου 79, παράγραφος 5, του νόμου 37/1992 δεν αντέβαινε στο δίκαιο της Ένωσης, ακόμα και πριν την έκδοση της αποφάσεως 2006/387, ιδίως διότι η έκτη οδηγία επέτρεπε την προσφυγή στην κανονική αξία της αγοράς στις περιπτώσεις αναλήψεως ή

χρησιμοποιήσεως αγαθών και παροχής υπηρεσιών για ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο, κατά την έννοια των άρθρων 5, παράγραφος 6, και 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, συμπεριλαμβανομένων των πράξεων μεταξύ συνδεομένων μεταξύ τους συμβαλλομένων μερών.

21 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Tribunal Supremo αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Επέτρεπε η [έκτη οδηγία] στα κράτη μέλη να προβλέπουν, για πράξεις μεταξύ συνδεομένων μεταξύ τους συμβαλλομένων μερών, όταν η συμφωνηθείσα τιμή ήταν προδήλως χαμηλότερη της κανονικής τιμής στην αγορά, βάση επιβολής του φόρου διαφορετική από την καθοριζόμενη από τον γενικό κανόνα του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, ήτοι την αντιπαροχή, μέσω της επεκτάσεως της εφαρμογής των κανόνων περί ιδιοχρησίας αγαθών και υπηρεσιών (όπως προέβλεπε το άρθρο 79, παράγραφος 5, του νόμου [37/1992], πριν αυτός τροποποιηθεί από τον νόμο 36/2006 […]), χωρίς να ακολουθήσουν την ειδική διαδικασία του άρθρου 27 της εν λόγω οδηγίας ώστε να τους χορηγηθεί άδεια παρεκκλίσεως από τον γενικό κανόνα, άδεια την οποία η Ισπανία δεν είχε λάβει έως την έκδοση της αποφάσεως [2006/387];»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

22 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν η έκτη οδηγία έχει την έννοια ότι δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος να εφαρμόζει, στις πράξεις μεταξύ συνδεομένων μεταξύ τους συμβαλλομένων μερών που συμφώνησαν τιμή προδήλως χαμηλότερη από την κανονική τιμή της αγοράς, κανόνα καθορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου άλλον από τον γενικό κανόνα του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, επεκτείνοντας στις πράξεις αυτές την εφαρμογή των κανόνων καθορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου που αφορούν την ανάληψη ή τη

χρησιμοποίηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών για ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο, κατά την έννοια των άρθρων 5, παράγραφος 6, και 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, ενώ το κράτος μέλος αυτό δεν έχει ακολουθήσει τη διαδικασία την οποία προβλέπει το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας προκειμένου να λάβει άδεια θεσπίσεως τέτοιου παρεκκλίνοντος από τον εν λόγω γενικό κανόνα μέτρου.

23 Η Ισπανική Κυβέρνηση εκτιμά ότι ήταν θεμιτό για ένα κράτος μέλος να θεσπίσει, υπό συνθήκες όπως αυτές που προβλέπονται στο άρθρο 79, παράγραφος 5, του νόμου 37/1992, βάση επιβολής του φόρου διαφορετική από τη γενική βάση επιβολής την οποία προβλέπει το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας. Κατά την εν λόγω κυβέρνηση, η εθνική αυτή διάταξη ανταποκρινόταν στις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της ίσης μεταχειρίσεως και ήταν σύμφωνη με την έκτη οδηγία, εφόσον αποσκοπούσε στην πάταξη της φοροδιαφυγής. Η Ισπανική Κυβέρνηση αναφέρει, εξάλλου, ότι η δυνατότητα των κρατών μελών να θεσπίζουν παρεκκλίνοντα μέτρα αυτού του είδους προβλέφθηκε από την οδηγία 2006/69 και διατηρήθηκε από την οδηγία 2006/112.

24 Αντιθέτως, η Campsa και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή είναι της γνώμης ότι η έκτη οδηγία, πριν από την τροποποίησή της από την οδηγία 2006/69, δεν επέτρεπε στα κράτη μέλη να θεσπίζουν, υπό περιστάσεις όπως αυτές τις οποίες προβλέπει το άρθρο 79, παράγραφος 5, του νόμου 37/1992, κανόνα καθορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου διαφορετικό από τον προβλεπόμενο από το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας χωρίς να έχουν λάβει την άδεια που προβλέπεται στο άρθρο 27 της ίδιας οδηγίας για τη θέσπιση τέτοιου παρεκκλίνοντος μέτρου.

25 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί, αφενός, ότι η δυνατότητα χαρακτηρισμού μιας πράξεως ως «πράξεως εξ επαχθούς αιτίας» κατά την έννοια του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας προϋποθέτει απλώς την ύπαρξη άμεσου συνδέσμου μεταξύ της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών και της πράγματι εισπραχθείσας από τον υποκείμενο στον φόρο αντιπαροχής. Συνεπώς, το γεγονός ότι μια οικονομική πράξη πραγματοποιήθηκε σε τιμή υψηλότερη ή χαμηλότερη της τιμής κόστους και, ως εκ τούτου, σε τιμή υψηλότερη ή χαμηλότερη της κανονικής τιμής της αγοράς είναι άνευ

σημασίας όσον αφορά τον χαρακτηρισμό αυτόν (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 20ής Ιανουαρίου 2005, C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, Συλλογή 2005, σ. I-743, σκέψη 22). Το αυτό ισχύει και όσον αφορά τον σύνδεσμο που υφίσταται ενδεχομένως μεταξύ των συμβαλλομένων στην πράξη αυτή μερών.

26 Αφετέρου, σύμφωνα με τους ίδιους τους όρους των άρθρων 5, παράγραφοι 6 και 7, και 6, παράγραφοι 2 και 3, της έκτης οδηγίας, που εξομοιώνουν ορισμένες πράξεις για τις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο δεν έλαβε καμία πραγματική αντιπαροχή με πράξεις εξ επαχθούς αιτίας, οι κανόνες καθορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου τους οποίους προβλέπει το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β΄ έως δ΄, της έκτης οδηγίας δεν μπορούν να εφαρμοστούν παρά μόνο σε πράξεις οι οποίες γίνονται άνευ ανταλλάγματος (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, προμνησθείσα απόφαση Hotel Scandic Gåsabäck, σκέψη 24).

27 Επομένως, εφόσον συμφωνήθηκε και πράγματι καταβλήθηκε αντιπαροχή στον υποκείμενο στον φόρο ως άμεσο αντάλλαγμα για το αγαθό που παραδόθηκε ή την υπηρεσία που παρασχέθηκε, η πράξη αυτή πρέπει να χαρακτηρίζεται ως πράξη εξ επαχθούς αιτίας, έστω και αν πραγματοποιήθηκε μεταξύ συμβαλλομένων μερών που συνδέονται μεταξύ τους και αν η τιμή που συμφωνήθηκε και πράγματι καταβλήθηκε είναι προδήλως χαμηλότερη από την κανονική τιμή της αγοράς. Η βάση επιβολής του φόρου για μια τέτοια πράξη πρέπει, κατά συνέπεια, να καθορίζεται σύμφωνα με τον γενικό κανόνα που θεσπίζει το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας.

28 Όμως, κατά πάγια νομολογία, κατά τον γενικό αυτόν κανόνα, η βάση επιβολής του φόρου για την παράδοση αγαθού ή για την παροχή υπηρεσίας, που γίνονται εξ επαχθούς αιτίας, είναι η αντιπαροχή που πράγματι έλαβε προς τούτο ο υποκείμενος στον φόρο. Η αντιπαροχή αυτή συνιστά, συνεπώς, την υποκειμενική αξία, δηλαδή εκείνη που πράγματι εισπράχθηκε, και όχι αξία εκτιμούμενη βάσει αντικειμενικών κριτηρίων. Επιπροσθέτως, αυτή η αντιπαροχή πρέπει να μπορεί να αποτιμηθεί σε χρήμα (βλ. προμνησθείσα απόφαση Hotel Scandic Gåsabäck, σκέψη 21 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

29 Συναφώς, είναι μεν αληθές ότι, όπως υπενθύμισε η Ισπανική Κυβέρνηση, η αρχή της ίσης μεταχειρίσεως, ειδικότερη έκφραση της οποίας στο παράγωγο δίκαιο της Ένωσης και, ειδικότερα, στον τομέα της φορολογίας αποτελεί η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, επιβάλλει να μην αντιμετωπίζονται κατά διαφορετικό τρόπο συγκρίσιμες καταστάσεις, εκτός αν η διαφοροποίηση δικαιολογείται αντικειμενικώς (αποφάσεις της 10ης Απριλίου 2008, C-309/06, Marks & Spencer, Συλλογή 2006, σ. I-2283, σκέψεις 49 και 51, καθώς και της 29ης Οκτωβρίου 2009, C-174/08, NCC Construction Danmark, Συλλογή 2009, σ. I-10567, σκέψη 44).

30 Ωστόσο, στο μέτρο που οι πράξεις, όπως οι επίδικες στην κύρια δίκη, στις οποίες συμφωνείται τιμή προδήλως χαμηλότερη από την κανονική τιμή της αγοράς, παραμένουν πράξεις εξ επαχθούς αιτίας, στο πλαίσιο των οποίων εισπράχθηκε πράγματι αντιπαροχή δυνάμενη να χρησιμεύσει ως βάση επιβολής του φόρου, η αρχή της ίσης μεταχειρίσεως δεν είναι, από μόνη της, ικανή να υπαγορεύσει την εφαρμογή, στις πράξεις αυτές, των κανόνων καθορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου οι οποίοι προβλέπονται για τις πράξεις άνευ ανταλλάγματος και αποσκοπούν στην εκτίμηση, εν απουσία οποιασδήποτε πραγματικής αντιπαροχής, μιας τέτοιας βάσεως επιβολής του φόρου σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια, καθόσον αυτά τα δύο είδη πράξεων δεν είναι συγκρίσιμα.

31 Εξάλλου, πρέπει επίσης να υπομνησθεί συναφώς ότι ο νομοθέτης της Ένωσης προέβλεψε ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη μπορούν, εφόσον παρίσταται ανάγκη, να λάβουν άδεια να παρεκκλίνουν από τους κανόνες της οδηγίας αυτής και ιδίως από τον κανόνα του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας (βλ., μεταξύ άλλων, προμνησθείσα απόφαση Hotel Scandic Gåsabäck, σκέψη 26).

32 Πάντως, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι νέα ειδικά μέτρα, παρεκκλίνοντα από την έκτη οδηγία, είναι σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης μόνον υπό τον όρο, αφενός, ότι παραμένουν εντός του πλαισίου των σκοπών του άρθρου 27, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας και, αφετέρου, ότι έχουν κοινοποιηθεί στην Επιτροπή και έχουν επιτραπεί σιωπηρώς ή ρητώς από το Συμβούλιο, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις των παραγράφων 1 έως 4 του ίδιου άρθρου (αποφάσεις της 13ης Φεβρουαρίου 1985, 5/84, Direct Cosmetics, Συλλογή 1985, σ. 617, σκέψη 24, και της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Soupergaz, Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 22). Εξάλλου, ένα κράτος

μέλος δεν μπορεί να αντιτάξει σε υποκείμενο στον φόρο διάταξη παρεκκλίνουσα από το σύστημα της έκτης οδηγίας και θεσπισθείσα κατά παράβαση του καθήκοντος κοινοποιήσεως που επιβάλλεται από το άρθρο 27, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας, άλλως παραβιάζει τη Συνθήκη ΕΚ (νυν Συνθήκη ΣΛΕΕ) (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, προμνησθείσα απόφαση Direct Cosmetics, σκέψη 37, και απόφαση της 15ης Ιουνίου 2006, C-494/04, Heintz van Landewijck, Συλλογή 2006, σ. I-5381, σκέψη 48).

33 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι διατάξεις όπως το άρθρο 79, παράγραφος 5, του νόμου 37/1992 συνιστούν νέα παρεκκλίνοντα μέτρα κατά την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Πράγματι, έστω και αν, όπως υποστήριξε η Ισπανική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, αυτό το άρθρο 79, παράγραφος 5, αντιστοιχεί σε διάταξη που θεσπίστηκε στο ισπανικό δίκαιο με τον νόμο 30/1985 περί του φόρου προστιθεμένης αξίας (Ley 30/1985 del Impuesto sobre el Valor Añadido), της 2ας Αυγούστου 1985 (*BOE* αριθ. 190, της 9ης Αυγούστου 1985, σ. 25214), με τον οποίο το Βασίλειο της Ισπανίας, ενόψει της προσχωρήσεώς του στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες, μετέφερε στο εσωτερικό δίκαιο ιδίως την έκτη οδηγία, η θέσπιση της διατάξεως αυτής δεν παύει να είναι μεταγενέστερη της 1ης Ιανουαρίου 1977.

34 Όμως, στην περίπτωση προσχωρήσεως, η αναφορά σε ημερομηνία προβλεπόμενη από το δίκαιο της Ένωσης, εν απουσία αντίθετης διατάξεως στην πράξη προσχωρήσεως ή σε άλλη πράξη της Ένωσης, ισχύει και για το κράτος που προσχωρεί, έστω και αν η ημερομηνία αυτή είναι προγενέστερη της ημερομηνίας προσχωρήσεως (απόφαση της 21ης Ιουνίου 2007, C-366/05, Optimus - Telecomunicações, Συλλογή 2007, σ. I-4985, σκέψη 32). Προκειμένου για το Βασίλειο της Ισπανίας, αυτή η ημερομηνία της 1ης Ιανουαρίου 1977 δεν αποτέλεσε αντικείμενο προσαρμογής ούτε στην Πράξη για τους όρους προσχωρήσεως του Βασιλείου της Ισπανίας και της Πορτογαλικής Δημοκρατίας και για τις προσαρμογές των Συνθηκών (ΕΕ 1985, L 302, σ. 23) ούτε σε άλλη πράξη. Συνεπώς, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι μια διάταξη όπως το άρθρο 79, παράγραφος 5, του νόμου 37/1992 είναι δυνατόν να εμπίπτει στο άρθρο 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας.

35 Επομένως, το άρθρο 79, παράγραφος 5, του νόμου 37/1992 έπρεπε να θεσπιστεί από το Βασίλειο της Ισπανίας σύμφωνα με τη διαδικασία του άρθρου 27, παράγραφοι 1

έως 4 της έκτης οδηγίας και, ως εκ τούτου, έπρεπε να κοινοποιηθεί και να εγκριθεί σύμφωνα με την οδηγία αυτή. Όμως, δεν αμφισβητείται ότι, κατά την ημερομηνία των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, η εθνική αυτή διάταξη δεν είχε αποτελέσει αντικείμενο τέτοιας κοινοποιήσεως και εγκρίσεως και δεν αποδεικνύεται ότι αυτό δεν συνέβαινε και με την αντίστοιχη διάταξη που περιλαμβανόταν στον νόμο 30/1985. Κατά συνέπεια, το γεγονός ότι, κατά την εν λόγω ημερομηνία, ένα τέτοιο παρεκκλίνον μέτρο δεν κοινοποιήθηκε ούτε εγκρίθηκε σύμφωνα με τη διαδικασία του άρθρου 27, παράγραφοι 1 έως 4, της έκτης οδηγίας αρκεί προς διαπίστωση του ότι το μέτρο αυτό δεν μπορεί να εφαρμοστεί από κράτος μέλος ούτε να αντιταχθεί σε υποκείμενο στον φόρο.

36 Ασφαλώς, όπως ανέφερε η Ισπανική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το Δικαστήριο έχει κρίνει, στη σκέψη 50 της προμνησθείσας αποφάσεως Heintz van Landewijck, ότι η εκπρόθεσμη κοινοποίηση του παρεκκλίνοντος μέτρου δεν μπορεί να έχει τις ίδιες συνέπειες, από πλευράς αντιτάξιμου, με την έλλειψη κοινοποιήσεως. Ωστόσο, η κρίση αυτή, πρώτον, αφορούσε κατάσταση στην οποία το επίμαχο παρεκκλίνον μέτρο, αφενός, ενέπιπτε στην παράγραφο 5 του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας, κατάσταση την οποία το Δικαστήριο διέκρινε από την περίπτωση μέτρου εμπίπτοντος στην παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου, και, αφετέρου, είχε κοινοποιηθεί κατά παράβαση μεν της προθεσμίας κοινοποιήσεως που ορίζει το άρθρο 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, αλλά πριν από τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς που ήχθη ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, και, δεύτερον, αποκρινόταν στο ερώτημα κατά πόσον ένα τέτοιο παρεκκλίνον μέτρο έπρεπε να παραμείνει ανεφάρμοστο ακόμα και μετά την εκπρόθεσμη αυτή κοινοποίηση (βλ. προμνησθείσα απόφαση Heintz van Landewijck, σκέψεις 47 έως 51).

37 Οι περιστάσεις αυτές δεν είναι συγκρίσιμες με τις επίδικες στη διαφορά της κύριας δίκης. Ως εκ τούτου, από την εν λόγω απόφαση δεν μπορεί να συναχθεί ότι, εφόσον ένα εθνικό μέτρο που εμπίπτει στο άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας αποτέλεσε αντικείμενο κοινοποιήσεως στην Επιτροπή και εγκρίσεως εκ μέρους του Συμβουλίου σε χρόνο μεταγενέστερο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, η εθνική αυτή διάταξη μπορεί να εφαρμοστεί σε πραγματικά περιστατικά προγενέστερα της κοινοποιήσεώς της.

38 Πρέπει, επίσης, να υπομνησθεί ότι ο κίνδυνος φοροδιαφυγής, στην αποτροπή του οποίου αποσκοπεί, κατά την Ισπανική Κυβέρνηση, το άρθρο 79, παράγραφος 5, του νόμου 37/1992, μπορούσε απλώς να οδηγήσει στην υποβολή αιτήσεως, βάσει του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας, για τη θέσπιση παρεκκλινόντων μέτρων από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος με σκοπό την αποτροπή περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, προμνησθείσα απόφαση Hotel Scandic Gåsabäck, σκέψη 26), αιτήσεως η οποία υποβλήθηκε μεν, αλλά σε χρόνο μεταγενέστερο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης.

39 Τέλος, το γεγονός, που επισημαίνουν ιδίως το αιτούν δικαστήριο και η Ισπανική Κυβέρνηση, ότι, από την έναρξη της ισχύος της οδηγίας 2006/69, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα, χωρίς να υποχρεούνται να ζητήσουν εκ των προτέρων άδεια, και προς τον σκοπό της προλήψεως περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, να λαμβάνουν μέτρα ώστε η βάση επιβολής του φόρου να αποτελείται από την κανονική αξία της πράξεως υπό ορισμένες περιστάσεις, όταν υφίσταται σύνδεσμος μεταξύ των συμβαλλομένων στην πράξη μερών, δεν ασκεί επιρροή στο γεγονός ότι, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, η έκτη οδηγία δεν τους παρείχε τέτοια δυνατότητα εκτός του πλαισίου της διαδικασίας του άρθρου 27, παράγραφοι 1 έως 4, της οδηγίας αυτής.

40 Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι η έκτη οδηγία έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να εφαρμόζει, σε πράξεις όπως η επίδικες στη διαφορά της κύριας δίκης, μεταξύ συμβαλλομένων μερών που συνδέονται μεταξύ τους και οι οποίοι συμφώνησαν τιμή προδήλως χαμηλότερη από την κανονική τιμή της αγοράς, κανόνα καθορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου διαφορετικό από τον γενικό κανόνα του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας αυτής, επεκτείνοντας στις πράξεις αυτές την εφαρμογή των κανόνων καθορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου οι οποίοι ισχύουν για την ανάληψη ή τη χρησιμοποίηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών για ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο, κατά την έννοια των άρθρων 5, παράγραφος 6, και 6, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας, όταν το κράτος μέλος αυτό δεν έχει ακολουθήσει τη διαδικασία του άρθρου 27 της ίδιας οδηγίας προκειμένου να λάβει άδεια προς θέσπιση ενός τέτοιου μέτρου παρεκκλίνοντος από τον εν λόγω γενικό κανόνα.

Επί των δικαστικών εξόδων

41 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (όγδοο τμήμα) αποφαίνεται:

Η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να εφαρμόζει, σε πράξεις όπως η επίδικες στη διαφορά της κύριας δίκης, μεταξύ συμβαλλομένων μερών που συνδέονται μεταξύ τους και οι οποίοι συμφώνησαν τιμή προδήλως χαμηλότερη από την κανονική τιμή της αγοράς, κανόνα καθορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου διαφορετικό από τον γενικό κανόνα του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας αυτής, επεκτείνοντας στις πράξεις αυτές την εφαρμογή των κανόνων καθορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου οι οποίοι ισχύουν για την ανάληψη ή τη χρησιμοποίηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών για ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο, κατά την έννοια των άρθρων 5, παράγραφος 6, και 6, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας, όταν το κράτος μέλος αυτό δεν έχει ακολουθήσει τη διαδικασία του άρθρου 27 της ίδιας οδηγίας προκειμένου να λάβει άδεια προς θέσπιση ενός τέτοιου μέτρου παρεκκλίνοντος από τον εν λόγω γενικό κανόνα.

(υπογραφές)