ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
της 23ης Νοεμβρίου 2004 [1]

I — Εισαγωγή

1. Το Regeringsrätten, ανώτατο διοικητικό δικαστήριο της Σουηδίας, επελήφθη προσφυγής έχουσας ως αντικείμενο τον τρόπο επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) στα γεύματα που παρέχει στα μέλη του προσωπικού της επιχείρηση του ξενοδοχειακού τομέα έναντι τιμής χαμηλότερης της τιμής κόστους.

2. Προς επίλυση αυτής της διαφοράς είναι αναγκαίο να διευκρινιστεί αν η έκτη οδηγία [2], ειδικότερα τα άρθρα 2, 5, παράγραφος 6, και 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', αυτής, αποκλείει εθνική νομοθετική ρύθμιση κατά την οποία θεωρείται ως ανάληψη, κατά τα ισχύοντα για τις πράξεις που γίνονται άνευ ανταλλάγματος, η προμήθεια αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών στην οποία προβαίνει υποκείμενος στον φόρο έναντι τιμής χαμηλότερης της τιμής αγοράς του εμπορεύματος ή του κόστους της υπηρεσίας.

II — Το νομικό πλαίσιο

Α — *Το κοινοτικό δίκαιο: η έκτη οδηγία*

3. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, καθορίζει το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας ορίζοντας ότι «υπόκεινται σε φόρο προστιθεμένης αξίας 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». Οι δύο αυτές κατηγορίες πράξεων ορίζονται, αντιστοίχως, στο άρθρο 5, παράγραφος 1, και στο άρθρο 6, παράγραφος 1.

4. Βάση επιβολής του φόρου αποτελεί η αντιπαροχή που καταβάλλεται στον προμηθεύοντα ή παρέχοντα την υπηρεσία εκ μέρους του αγοραστή, του λήπτη ή τρίτου προσώπου, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών [άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α'].

5. Εξομοιούται προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας η ανάληψη υπό του υποκειμένου στον φόρο αγαθού της επιχειρήσεώς του, το οποίο

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ισπανική.

2 — 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 28· στο εξής: έκτη οδηγία).

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 (άρθρο 5, παράγραφος 6).

6. Στις περιπτώσεις αυτές βάση επιβολής του φόρου αποτελεί η τιμή αγοράς των αγαθών ή ομοειδών αγαθών ή, ελλείψει τιμής αγοράς, η τιμή κόστους, κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως των εν λόγω πράξεων (άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο β').

7. Κατά το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', εξομοιώνονται προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας οι άνευ ανταλλάγματος παροχές υπηρεσιών εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο για ίδιες ανάγκες ή για ανάγκες του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του, πράξεις για τις οποίες βάση επιβολής του φόρου αποτελεί το ποσό των εξόδων στα οποία υποβλήθηκε ο υποκείμενος στον φόρο προκειμένου να προβεί στην παροχή της υπηρεσίας (άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ').

Β — *Η σουηδική νομοθεσία: ο Lagen om medvärdesskatt*

8. Κατά τον Lagen om mervärdesskatt (νόμο του 1994:200), που αποτελεί τον σουηδικό κώδικα για τον ΦΠΑ, ως ανάληψη αγαθού νοείται, μεταξύ άλλων, η εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο μεταβίβαση αγαθού σε τρίτο, άνευ ανταλλάγματος ή εξ επαχθούς αιτίας ή σε τιμή χαμηλότερη της τιμής αγοράς ή, σε περίπτωση που δεν είναι γνωστή η τιμή αγοράς, χαμηλότερη της τιμής κόστους κατά τον χρόνο της μεταβιβάσεως (κεφάλαιο 2, άρθρο 2, παράγραφος 2, σε συνδυασμό με το κεφάλαιο 7, άρθρο 3, παράγραφος 2, στοιχείο α').

9. Ως ανάληψη υπηρεσιών νοείται, μεταξύ άλλων, η εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο ή κατόπιν εντολής του ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο παροχή υπηρεσίας καλύπτουσας τις ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του ή εξυπηρετούσας σκοπούς ξένους προς τη δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο, εφόσον η υπηρεσία αυτή παρέχεται άνευ ανταλλάγματος ή σε τιμή χαμηλότερη της αξίας της παροχής κατά τον χρόνο διενέργειας της πράξεως (κεφάλαιο 2, άρθρο 5, πρώτο εδάφιο, πρώτη περίοδος, σε συνδυασμό με το κεφάλαιο 7, άρθρο 3, παράγραφος 2, στοιχείο β').

10. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, απαιτείται, για να στοιχειοθετηθεί ανάληψη, η μείωση να μην οφείλεται σε εμπορικούς λόγους. Το κεφάλαιο 7, άρθρο 2, πρώτο εδάφιο, ορίζει ότι βάση επιβολής σε περίπτωση τέτοιας αναλήψεως είναι η τιμή στην οποία έγινε η σχετική πράξη, εκτιμώμενη σύμφωνα με μία από τις προβλεπόμενες μεθόδους.

III — Τα πραγματικά περιστατικά, η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

11. Το ξενοδοχείο Scandic Gåsabäck AB (στο εξής: Scandic), το οποίο δεν παρέχει μόνο υπηρεσίες καταλύματος, αλλά και εστιάσεως, παρέχει γεύματα κατά τη διάρκεια της ημερήσιας εργασίας, στο προσωπικό του (ο αριθμός του οποίου κυμαίνεται μεταξύ 23 και 25 ατόμων) σε τιμή χαμηλότερη της τιμής κόστους[3]. Τα γεύματα παρέχονται στους εργαζομένους οι οποίοι τα μεταφέρουν σε κυλικείο. Μετά το γεύμα μεταφέρουν τα σερβίτσια και τα λοιπά σκεύη και τα τοποθετούν σε ειδικά καλάθια.

12. Προκειμένου να διευκρινιστεί το φορολογικό καθεστώς που διέπει τις εν λόγω πράξεις, η Scandic απηύθυνε δύο ερωτήματα στην Skatterättsnämnden (επιτροπή εκδίδουσα για τους ιδιώτες γνωμοδοτήσεις επί φορολογικών ζητημάτων). Το πρώτο ερώτημα αφορούσε το αν θα έπρεπε οι πράξεις αυτές να θεωρηθούν ως προμήθεια τροφίμων, για την οποία ισχύει συντελεστής 12 %, ή παροχή υπηρεσιών εστιάσεως, για την οποία ισχύει συντελεστής 25 %. Με το δεύτερο ερώτημα ζητούσε να διευκρινιστεί αν βάση επιβολής του φόρου αποτελεί το ποσό που καταβάλλει ο εργαζόμενος ή αν αυτή πρέπει να καθοριστεί κατ' εφαρμογή των κανόνων της σουηδικής νομοθεσίας περί αναλήψεως.

3 — Κατά τη διάταξη παραπομπής, οι εργαζόμενοι καταβάλλουν, στην πράξη, ποσό ελαφρώς μεγαλύτερο της τιμής κόστους, η τιμή, όμως, αυτή πρόκειται να μειωθεί μελλοντικώς. Επί της δευτέρας αυτής υποθέσεως στηρίζεται η φορολογική γνωμοδότηση που απετέλεσε το έναυσμα της διαφοράς της κύριας δίκης.

13. Με γνωμοδότηση που εξέδωσε στις 10 Ιουνίου 2002, η προαναφερθείσα επιτροπή απάντησε ότι πρόκειται για παροχή υπηρεσίας εστιάσεως, ως προς την οποία η βάση επιβολής του φόρου πρέπει να υπολογισθεί σύμφωνα με το κεφάλαιο 2, άρθρο 5, πρώτο εδάφιο, πρώτη περίοδος, σε συνδυασμό με το κεφάλαιο 7, άρθρο 3, παράγραφος 2, στοιχείο β', του Lagen om mervärdesskatt.

14. Διαφωνούσα με την εκτίμηση αυτή και υποστηρίζουσα ότι τα γεύματα που παρέχει στους εργαζομένους της πρέπει να θεωρηθούν ως προμήθεια αγαθών, ως προς την οποία η βάση επιβολής του φόρου καθορίζεται βάσει της αντιπαροχής που καταβάλλουν οι εργαζόμενοι, η Scandic προσέφυγε στο Regeringsrätten.

15. Το αιτούν δικαστήριο έχει αμφιβολίες ως προς το αν η έννοια της αναλήψεως, όπως αυτή χρησιμοποιείται στα άρθρα 5, παράγραφος 6, και 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, περιλαμβάνει απλώς πράξεις άνευ ανταλλάγματος ή αν, επίσης, περιλαμβάνει, όπως ο σουηδικός νόμος προβλέπει, πράξεις για τις οποίες καταβάλλεται συμβολικό τίμημα ή, τουλάχιστον, τίμημα στενώς συνδεόμενο με την τιμή κόστους. Προς άρση αυτών των αμφιβολιών απηύθυνε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα δύο προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει, στην περίπτωση κατά την οποία το Regeringsrätten, κατά την εκδίκαση της υποθέσεως, κρίνει ότι η παροχή της εταιρίας συνιστά παράδοση αγαθών, να ερμηνευθούν τα άρθρα 2

και 5, παράγραφος 6, της οδηγίας περί ΦΠΑ υπό την έννοια ότι οι διατάξεις τους αποκλείουν νομοθεσία κράτους μέλους η οποία προβλέπει ότι συντρέχει ανάληψη αγαθού όταν ο υποκείμενος στον φόρο μεταβιβάζει αγαθό προς τρίτο πρόσωπο έναντι καταβολής ανταλλάγματος το οποίο υπολείπεται της τιμής αγοράς του αγαθού ή της τιμής αγοράς ομοειδών αγαθών ή, αν δεν υφίσταται τέτοια τιμή, της τιμής κόστους;

2) Πρέπει, στην περίπτωση κατά την οποία το Regeringsrätten, κατά την εκδίκαση της υποθέσεως, κρίνει ότι η παροχή της εταιρίας συνιστά υπηρεσία εστιάσεως, να ερμηνευθούν τα άρθρα 2 και 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ υπό την έννοια ότι οι διατάξεις τους αποκλείουν νομοθεσία κράτους μέλους η οποία προβλέπει ότι συντρέχει ανάληψη υπηρεσίας όταν ο υποκείμενος στον φόρο παρέχει, εντέλλεται την παροχή ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο παρέχει υπηρεσία στον ίδιο ή στο προσωπικό του προς κάλυψη ιδίων αναγκών ή για άλλους σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, η δε υπηρεσία παρέχεται έναντι ανταλλάγματος το οποίο υπολείπεται του κόστους παροχής της υπηρεσίας;»

IV — Η ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία

16. Η Επιτροπή, καθώς και οι Κυβερνήσεις της Σουηδίας, Δανίας και Ελλάδας κατέθεσαν παρατηρήσεις εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 20 του Οργανισμού ΕΚ του Δικαστηρίου προθεσμίας.

17. Παρέστησαν στην επ' ακροατηρίου συζήτηση της 21ης Οκτωβρίου 2004, προκειμένου να αναπτύξουν προφορικώς τις παρατηρήσεις τους, ο εκπρόσωπος της Επιτροπής και οι εκπρόσωποι των Κυβερνήσεων της Σουηδίας, Ελλάδος και Φινλανδίας.

V — Εξέταση των προδικαστικών ερωτημάτων

Α — *Προκαταρκτική παρατήρηση: ο νομικός χαρακτηρισμός της πράξεως*

18. Το Regeringsrätten δεν ζητεί από το Δικαστήριο να διατυπώσει τη δική του άποψη ως προς τη φύση της πράξεως περί της οποίας πρόκειται στη διαφορά της κύριας δίκης, καθόσον έθεσε το ίδιο ερώτημα με δύο διαφορετικές παραλλαγές, αναλόγως με το αν η προμήθεια γευμάτων στους υπαλλήλους της Scandic χαρακτηριστεί ως προμήθεια αγαθών ή ως παροχή υπηρεσιών. Στο πλαίσιο της κατανομής αρμοδιοτήτων επί της οποία στηρίζεται η προδικαστική παραπομπή, στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να προβεί στον νομικό χαρακτηρισμό των πραγματικών περιστατικών. Αν χρειάζεται να εφαρμόσει διατάξεις του κοινοτικού δικαίου θα συμμορφωθεί προς τις ερμηνευτικές υποδείξεις που θα του παράσχει το Δικαστήριο.

19. Όπως υπογραμμίζει η Επιτροπή στις γραπτές παρατηρήσεις της, οι έννοιες της «προμήθειας αγαθών» και «παροχής υπηρε-

σιών», όπως αυτές χρησιμοποιούνται στο πλαίσιο της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται κατά τρόπο ενιαίο και, επομένως, απαιτείται σχετικώς η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως του Δικαστηρίου. Καίτοι το σουηδικό δικαστήριο δεν το ζήτησε, εντούτοις επιβάλλεται να υπομνησθούν οι κατευθυντήριες γραμμές της νομολογίας του Δικαστηρίου επί του ζητήματος αυτού.

20. Στην απόφαση Faaborg-Gelting Linien [4], το Δικαστήριο υπογράμμισε σχετικώς ότι, προκειμένου να κριθεί αν οι επίμαχες πράξεις συνιστούν παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, πρέπει να ληφθεί υπόψη το πλαίσιο εντός του οποίου εντάσσεται η συγκεκριμένη πράξη προκειμένου να συναχθούν τα χαρακτηριστικά της στοιχεία (σκέψη 12) [5]. Κατ' εφαρμογήν αυτού του κανόνα, το Δικαστήριο έκρινε ότι η εκμετάλλευση εστιατορίου εντός των οχηματαγωγών που πραγματοποιούν τακτικά δρομολόγια μεταξύ των λιμένων του Faaborg (στη Δανία) και του Gelting (στη Γερμανία) συνιστούν παροχή υπηρεσίας (σκέψη 15), καθόσον υπερισχύουν τα στοιχεία μιας τέτοιας συμβάσεως, ενώ η προμήθεια τροφίμων συνιστούσε μικρό μόνο τμήμα της όλης πράξεως (σκέψεις 13 και 14) [6].

21. Συνεπώς, δεν είναι δυνατός ο τεμαχισμός της φορολογητέας πράξεως προκειμένου να επιβληθεί χωριστά ΦΠΑ επί των διαφόρων στοιχείων της. Εφαρμόζοντας την αρχή του «ενιαίου της πράξεως» [7], το Δικαστήριο στηρίζεται στο σύνολο των στοιχείων μιας πράξεως την οποία χαρακτηρίζει λαμβάνοντας υπόψη το προεξάρχον στοιχείο της. Το Regeringsrätten οφείλει να εφαρμόσει το ίδιο κριτήριο και να εξετάσει σφαιρικώς την υπέρ των εργαζομένων της δραστηριότητα της Scandic επικεντρώνοντας την προσοχή του στο προεξάρχον στοιχείο της, προκειμένου να χαρακτηρίσει την πράξη αυτή ως προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών.

Β — *Η επιβολή ΦΠΑ*

22. Η ουσία της υποθέσεως είναι αν η έκτη οδηγία επιτρέπει εθνική νομοθετική ρύθμιση η οποία χαρακτηρίζει ως ανάληψη τα πραγματικά περιστατικά που αποτελούν το αντικείμενο της κύριας δίκης επειδή οι εργαζόμενοι της Scandic καταβάλλουν ορισμένο ποσό στην επιχείρηση ως αντάλλαγμα για τα γεύματα που τους παρέχει, έστω και αν το ποσό αυτό υπολείπεται της τιμής κόστους.

23. Το γράμμα και το πνεύμα της έκτης οδηγίας, επομένως δε η βούληση του νομοθέτη, προσανατολίζονται προς κατεύθυνση διαφορετική της ανωτέρω.

4 — Απόφαση της 2ας Μαΐου 1996, C-231/94, Faaborg-Gelting Linien (Συλλογή 1996, σ. I-2395).

5 — Το Δικαστήριο χρησιμοποίησε το ίδιο κριτήριο, κατά το οποίο πρέπει να ληφθούν υπόψη όλες οι λεπτομέρειες μιας πράξεως, προκειμένου να χαρακτηριστούν ορισμένες δραστηριότητες ως «παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών», στις σκέψεις 16 έως 19 της αποφάσεως που εξέδωσε στις 17 Νοεμβρίου 1993, C-68/92, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1993, σ. I-5881).

6 — Το Δικαστήριο επισήμανε ότι η προμήθεια ετοίμων γευμάτων και ποτών προς άμεση κατανάλωση συνιστούσε το αποτέλεσμα σειράς υπηρεσιών από το μαγείρεμα των φαγητών μέχρι την προσφορά τους εντός ειδικού σκεύους, ενώ παράλληλα ετίθετο στη διάθεση του πελάτη μία υποδομή περιλαμβάνουσα τόσο την αίθουσα εστιάσεως με τους συμπληρωματικούς της χώρους (ψιατιοφυλάκιο κ.λπ.) όσο και τα έπιπλα και τα σκεύη. Πάντως, έκρινε ότι οι πράξεις αγοράς μαγειρευμένων κρεάτων «για το σπίτι» οι οποίες δεν συνοδεύονταν από τις απαραίτητες υπηρεσίες για την κατανάλωση επί τόπου εντός του καταλλήλου περιβάλλοντος, δεν έχουν αυτόν τον χαρακτήρα (σκέψεις 13 και 14 της αποφάσεως Faaborg-Gelting Linien).

7 — Η έκφραση αυτή (Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung) αποτελεί παράφραση του Haunold, P.: «Der Steuergegenstand», *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Βιέννη 2001, σ. 111.

1) Γιατί η ανάληψη υπόκειται στον φόρο;

24. Η ανάληψη εξομοιώνεται προς προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, κατ' εφαρμογήν της αρχής της ουδετερότητας, η οποία αποτελεί το θεμελιώδες στοιχείο του κοινού συστήματος ΦΠΑ [8] και η οποία αποσκοπεί στην απάλειψη κάθε επιρροής του φόρου επί της παραγωγικής διαδικασίας [9], μέσω της ίσης μεταχειρίσεως όλων των εμπορικών δραστηριοτήτων χωρίς μεταβολή της τιμής τους [10]. Ο μηχανισμός είναι απλός: το ΦΠΑ πλήττει τις πράξεις καταναλώσεως ως έμμεση εκδήλωση της οικονομικής ισχύος των προσώπων· το αποτέλεσμα αυτό επιτυγχάνεται διά της επιβολής του φόρου επί των πράξεων των επιχειρηματιών ή των επαγγελματιών οι οποίοι, διά της τεχνικής της μετακυλίσεως, μεταβιβάζουν την επιβάρυνση στον τελικό καταναλωτή, ώστε ο φόρος καθίσταται «ουδέτερος» για τους υποκειμένους σ' αυτόν, καθόσον επιβαρύνει αποκλειστικώς τον τελικό καταναλωτή που παραλαμβάνει το προϊόν ή δέχεται την υπηρεσία [11].

25. Αντίστοιχη της αρχής της ουδετερότητας είναι η απαγόρευση οποιασδήποτε διαφορετικής μεταχειρίσεως ομοίων καταστάσεων. Στην παρούσα περίπτωση οι τελικοί αποδέκτες καθώς και εκείνοι οι οποίοι, χωρίς να είναι τελικοί αποδέκτες βρίσκονται σε κατάσταση ουσιαστικώς όμοια, πρέπει, από απόψεως ΦΠΑ, να υπόκεινται στο ίδιο φορολογικό καθεστώς. Για τον λόγο αυτό, στην περίπτωση που οι επιχειρηματίες ή οι επαγγελματίες συμπεριφέρονται ως τελικοί αποδέκτες ή τελικοί χρήστες, πρέπει να θεωρούνται ως τέτοιοι, εξομοιουμένων των νομικών τους πράξεων, ώστε «να αποτραπεί το ενδεχόμενο η ιδιωτική κατανάλωση ενός υποκειμένου στον φόρο να διαφεύγει» του φόρου [12].

26. Υπ' αυτή την έννοια, το Δικαστήριο υπογράμμισε στην απόφαση De Jong, την οποία παρέθεσα στην υποσημείωση 12, ότι το άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας διασφαλίζει τη φορολογική ισότητα μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο ο οποίος αναλαμβάνει αγαθό από την επιχείρησή του και του συνήθους καταναλωτή ο οποίος αγοράζει ένα αγαθό του αυτού είδους (σκέψη 15) [13]. Στις αποφάσεις Enkler [14] και Fillibeck [15], το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', επιδιώκει τον ίδιο σκοπό και εξομοίωσε τη χρησιμοποίηση αγαθού για τέτοιους σκοπούς με παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας.

8 — Βλ. τις αποφάσεις της 27ης Ιουνίου 1989, 50/88, Kühne (Συλλογή 1989, σ. 1925, σκέψη 12), και της 25ης Μαΐου 1993, C-193/91, Mohsche (Συλλογή 1993, σ. I-2615, σκέψη 9), στις οποίες το Δικαστήριο υπογράμμισε ότι η αρχή αυτή είναι «αναπόσπαστη» με το σύστημα του ΦΠΑ.

9 — Lohse, C.: «Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht», *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Βιέννη 2001, σ. 49.

10 — Αυτή η συνέπεια, την οποία υπογράμμισαν οι Mochón Lopez, L. και Jabalera Rodríguez, A., στην εισαγωγή του συλλογικού συγγράμματος *El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, έκδοση Comares, Γρανάδα 2001, σ. 14, αποτελεί τον λόγο καθιερώσεως της αρχής της ουδετερότητας.

11 — Παρόμοια είναι όσα εξέθεσα στα σημεία 33 και 38, αντιστοίχως, των προτάσεων που ανέπτυξα στις 13 Ιανουαρίου 2004 και στις 25 Μαρτίου 2004 στις υποθέσεις C-68/03, Lipjes (απόφαση της 27ης Μαΐου 2004, Συλλογή 2004, σ. I-5879) καί C-382/02, Cimber Air (απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2004, Συλλογή 2004, σ. I-8379).

12 — Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Jacobs, της 27ης Φεβρουαρίου 1992, C-20/91, De Jong (απόφαση της 6ης Μαΐου 1992, Συλλογή 1992, σ. I-2847, σκέψη 10).

13 — Στις αποφάσεις της 27ης Απριλίου 1999, C-48/97, Kuwait Petroleum (Συλλογή 1999, σ. I-2323), και της 8ης Μαρτίου 2001, C-415/98, Bakcsi (Συλλογή 2001, σ. I-1831), το Δικαστήριο επέμεινε επί της απόψεως αυτής (βλ. σκέψεις 21 και 42, αντιστοίχως).

14 — Απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-230/94, Enkler (Συλλογή 1996, σ. I-4517, σκέψη 33).

15 — Απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 1997,C-258/95, Fillibeck (Συλλογή 1997, σ. I-5577, σκέψη 25).

27. Εκείνο που επιδιώκεται να αποτραπεί είναι το ενδεχόμενο να εκπέσει ο υποκείμενος στον φόρο τον ΦΠΑ που κατέβαλε κατά την αγορά ενός αγαθού προοριζομένου για την επιχείρησή του και να διαφύγει την καταβολή του φόρου στην περίπτωση που καταναλώσει το αγαθό αυτό ο ίδιος (άρθρα 5, παράγραφος 6, και 6, παράγραφος 2, στοιχείο α΄) αποκομίζοντας αδικαιολόγητα πλεονεκτήματα σε σχέση με τον συνήθη αγοραστή, ο οποίος επιβαρύνεται με τον φόρο όταν αγοράζει ή χρησιμοποιεί το αγαθό [16].

28. Η αρχή της ουδετερότητας και το ταυτόσημο του καθεστώτος που συνεπάγεται επιβάλλουν την ίδια λύση στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών άνευ ανταλλάγματος εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο προς κάλυψη ιδίων αναγκών ή αναγκών του προσωπικού του, στην οποία αναφέρεται το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο β΄. Εφόσον εκείνο που επιδιώκεται είναι οι επιχειρηματίες που βρίσκονται σε ομοειδείς καταστάσεις να βαρύνονται με τον ίδιο φόρο, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος χρησιμοποιεί τις δικές του υπηρεσίες προς κάλυψη ιδίων αναγκών βρίσκεται, από απόψεως ΦΠΑ, στην ίδια κατάσταση με τους ιδιώτες αποδέκτες οι οποίοι, οφείλουν να καταβάλουν τίμημα γι' αυτές: τόσο ο πρώτος όσο και οι δεύτεροι συνιστούν τον τελευταίο κρίκο της αλυσίδας.

29. Υποκείμενος στον φόρο μπορεί να αναλάβει (άρθρο 5, παράγραφος 6) ή να χρησιμοποιήσει (άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α΄) αγαθό της επιχειρήσεώς του για σκοπούς ξένους προς τη δραστηριότητά του. Εφόσον εξέπεσε τον ΦΠΑ κατά τον χρόνο αγοράς του αγαθού, στην περίπτωση που, στη συνέχεια, συμπεριφερθεί ως τελικός καταναλωτής χωρίς να καταβάλει τον φόρο, αποκομίζει αδικαιολογήτως πλεονέκτημα σε σχέση με τους συνήθεις αγοραστές ή χρήστες οι οποίοι οφείλουν να καταβάλουν τον φόρο [17]. Σε περίπτωση που χρησιμοποιεί άνευ ανταλλάγματος υπηρεσία της επιχειρήσεώς του προς κάλυψη ιδίων αναγκών (άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο β΄), χωρίς να καταβάλει φόρο, επωφελείται προνομιακής ατέλειας, αντίθετης προς την αρχή της ουδετερότητας.

30. Προς καλύτερη κατανόηση της ερμηνείας που προτείνω, επιθυμώ να παραθέσω ορισμένα παραδείγματα [18].

31. Υποκείμενος στον φόρο, η επιχείρηση του οποίου ασχολείται με τη μίσθωση/πώληση αυτοκινήτων, χρησιμοποιεί προς κάλυψη ιδίων αναγκών ένα από τα αυτοκίνητα αυτά ή το προσφέρει ως δώρο σε φίλο του. Η μεταβίβαση αυτή υπόκειται σε ΦΠΑ (1 000 ευρώ), καθόσον σε διαφορετική περίπτωση η τελική κατανάλωση επί της οποίας επιβάλλεται ο φόρος θα διέφευγε του φόρου αυτού. Αντιθέτως, αν ο υποκείμενος στον φόρο δεν είχε εκπέσει τον ΦΠΑ κατά την αγορά του αυτοκινήτου, ο φόρος που θα ήταν υποχρεωμένος να καταβάλει για την ανάληψη αυτού του αγαθού θα προσετίθετο

16 — Βλ. προαναφερθείσες αποφάσεις De Jong (σκέψη 15), Enkler (σκέψη 33) και Bakcsi (σκέψη 42).

17 — Η άποψη αυτή υπονοείται, a sensu contrario, στην απόφαση Kühne, προαναφερθείσα, στην οποία το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι αποκλείει την επιβολή φόρου επί της αποσβέσεως αγαθού ανήκοντος σε επιχείρηση, στο πλαίσιο της χρησιμοποιήσεώς του προς κάλυψη ιδίων αναγκών, στην περίπτωση κατά την οποία το αγαθό δεν συνοδεύτηκε με δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας καθόσον αγοράστηκε από πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο (σκέψη 11). Καθ' όμοιον τρόπο αποφάνθηκε το Δικαστήριο στην επίσης προαναφερθείσα απόφαση Bakcsi, (σκέψη 44).

18 — Χρησιμοποιώ ως βάση, καίτοι προβαίνω σε τροποποιήσεις, τις υποθέσεις που διατύπωσε ο López Molino, A.M.: «Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetos al IVA», *El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, εκδόσεις Comares, Γρανάδα 2001, σ. 49 επ.

σε εκείνον που έχει ήδη καταβάλει κατά την αγορά του αυτοκινήτου (συνολικώς, επομένως, η επιβάρυνση θα ανήρχετο σε 2 000 ευρώ), πράγμα που θα είχε ως συνέπεια διπλή φορολόγηση ασυμβίβαστη προς την αρχή της ουδετερότητας: αν, αντιθέτως, είχε προβεί σε έκπτωση, η εφαρμογή της ίδιας αρχής επιβάλλει να καταβάλει τώρα τον φόρο προκειμένου η φορολογητέα πράξη στην οποία προβαίνει να μην διαφύγει του φόρου. Για τον λόγο αυτό τα άρθρα 5, παράγραφος 6, και 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας εξαρτούν τη φορολόγηση της αναλήψεως από την προϋπόθεση εκπτώσεως του φόρου εισροών.

32. Αντιθέτως, αρχιτέκτονας καταρτίζει σχέδιο κατασκευής οικίας. Στην περίπτωση αυτή, η «αλυσίδα παραγωγής» αρχίζει και περατώνεται με την παροχή των υπηρεσιών και δεν περιλαμβάνει προκαταρκτικά στάδια στα οποία έχει καταβληθεί ΦΠΑ, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να εξαρτηθεί η φορολόγηση αυτής της πράξεως από την έκπτωση ουδέποτε καταβληθέντων φόρων εισροών. Εντούτοις, ο εφαρμοστέος κανόνας (άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο β') εξακολουθεί να επιδιώκει τον ίδιο σκοπό, που είναι «η αποτροπή του ενδεχομένου να επωφεληθεί ο υποκείμενος στον φόρο, ατελώς, εμπορικής φύσεως παροχών της επιχειρήσεώς του για τις οποίες ένας ιδιώτης θα είχε καταβάλει φόρο προστιθέμενης αξίας» [19].

2) Η βάση επιβολής του φόρου σε περίπτωση αναλήψεως

33. Κατά κανόνα, βάση επιβολής του φόρου αποτελεί η αντιπαροχή που καταβάλλεται στον παρέχοντα το αγαθό ή την υπηρεσία (άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας). Αντιθέτως, σε περίπτωση αναλήψεως, βάση επιβολής του φόρου αποτελεί η τιμή αγοράς των αγαθών ή ομοειδών αγαθών, ή η τιμή κόστους, δηλαδή οι δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο υποκείμενος στον φόρο προκειμένου να προβεί στην παροχή της υπηρεσίας (άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ').

34. Συνεπώς, δεν υπάρχει ενδιάμεση λύση. Η κατάσταση είναι διαφορετική σε περίπτωση αναλήψεως, καθόσον ο αποδέκτης του αγαθού ή της υπηρεσίας δεν προβαίνει σε καμία πληρωμή, οι δε διατάξεις που παρέθεσα αποκλείουν οποιαδήποτε πράξη άνευ ανταλλάγματος.

35. Η άποψη αυτή είναι σύμφωνη με τη νομολογία του Δικαστηρίου περί αντιπαροχής, η οποία κατά κανόνα απαιτεί την ύπαρξη, μεταξύ του πωλητή (ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες) και του αγοραστή (ή του αποδέκτη), μιας έννομης σχέσεως προβλέπουσας αμοιβαίες υποχρεώσεις, καθόσον η αμοιβή του πρώτου συνιστά την αντιπαροχή για το πλεονέκτημα που παρέχεται στον δεύτερο [20]. Συνεπώς, πρόκειται για υποκειμενική παράμετρο η οποία, αντί μιας αξίας εκτιμώμενης βάσει αντικειμενικών κριτηρίων, χρησιμοποιεί την τιμή που πράγματι

19 — Όπως υπογραμμίζει ο γενικός εισαγγελέας Jacobs στις προτάσεις του επί της προαναφερθείσας υποθέσεως Mohsche (σημείο 22).

20 — Βλ. αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 1994, C-16/93, Tolsma (Συλλογή 1994, σ. I-743, σκέψη 14), και της 14ης Ιουλίου 1998, C-172/96, First National Bank of Chicago (Συλλογή 1998, σ. I-4387, σκέψη 26).

καταβάλλεται στην κάθε συγκεκριμένη περίπτωση [21]. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο δεν έχει σημασία αν μια οικονομικής φύσεως πράξη γίνεται έναντι τιμήματος υψηλότερου ή χαμηλότερου της τιμής κόστους, προκειμένου περί του χαρακτηρισμού της πράξεως αυτής ως πράξεως εξ επαχθούς αιτίας.

36. Πέραν αυτών, όπως επισημαίνει η Επιτροπή, πρέπει να τονιστεί ότι από κανένα στοιχείο της έκτης οδηγίας ή της νομολογίας δεν προκύπτει ότι απαιτείται η βάση επιβολής του φόρου να καθορίζεται σύμφωνα με τη συνήθη εκτίμηση της αξίας της πράξεως στην αγορά, ανεξαρτήτως της πράγματι καταβληθείσας τιμής. Το αυτό προκύπτει από το άρθρο 11, κατά το οποίο στο στοιχείο αυτό του καθορισμού της φορολογικής οφειλής δεν περιλαμβάνονται οι μειώσεις του τιμήματος, οι εκπτώσεις και οι επιστροφές (μέρος Α, παράγραφος 3), μειουμένης αναλόγως της βάσεως επιβολής του φόρου σε περίπτωση ακυρώσεως, καταγγελίας, λύσεως, ολικής ή μερικής μη καταβολής ή μειώσεως της τιμής επερχομένης μετά την τέλεση της πράξεως (μέρος Γ, παράγραφος 1). Η βάση επιβολής του φόρου καθορίζεται πάντοτε αναλόγως της παροχής [22], κανόνας ο οποίος στηρίζεται επίσης στην αρχή της ουδετερότητας και στη φύση του φόρου αυτού ως έμμεσου φόρου, που πλήττει την κατανάλωση, πράγμα που απαιτεί το ποσό του φόρου να καθορίζεται βάσει της πράγματι «προστεθείσας» αξίας στο τελικό στάδιο της οικονομικής διαδικασίας [23].

37. Στο πλαίσιο των άρθρων 5, παράγραφος 6, και 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας εντάσσονται μόνον πράξεις άνευ ανταλλάγματος· οι λοιπές, ακόμα και όταν πραγματοποιούνται σε τιμή υπολειπόμενη της τιμής κόστους, πρέπει να θεωρούνται ως πράξεις εξ επαχθούς αιτίας εμπίπτουσες στο άρθρο 2, παράγραφος 1. Κατά συνέπεια, οι διατάξεις αυτές αποκλείουν εθνική νομοθετική ρύθμιση χαρακτηρίζουσα τις αναλήψεις ως «επί ζημία πωλήσεις».

38. Η Σουηδική Κυβέρνηση αποκρούει την άποψη αυτή και ισχυρίζεται ότι δεν υφίστα-

21 — Αποφάσεις Fillibeck, προαναφερθείσα, σκέψη 13· της 24ης Οκτωβρίου 1996, C-317/94, Elida Gibbs (Συλλογή 1996, σ. I-5339, σκέψη 27), και της 29ης Μαρτίου 2001, C-404/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2001, σ. I-2667, σκέψη 38).

22 — Πρόκειται για παγιωμένη νομολογία. Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 29ης Μαΐου 2001, C-86/99, Freemans (Συλλογή 2001, σ. I-4167, σκέψη 27), καθώς και την παρατιθέμενη εκεί νομολογία.

23 — Ιδού ένα άλλο παράδειγμα (βασίζομαι αυτή τη φορά στο παράδειγμα που οι Mochón López, L., και Jabalera Rodríguez, Α., παραθέτουν στο προαναφερθέν έργο τους σ. 13): επιχειρηματίας Β πωλεί στην εμπορική του αξία (150 ευρώ) αγαθό το οποίο είχε αγοράσει από άλλο επιχειρηματία Α έναντι 100 ευρώ. Κατά την αγορά του εν λόγω αγαθού κατέβαλε ΦΠΑ 16 ευρώ (με συντελεστή 16 %) και εισέπραξε φόρο 24 ευρώ κατά την μεταπώληση, ποσό το οποίο μετακύλισε στον καταναλωτή. Το ποσό του φόρου που οφείλει να καταβάλει είναι ίσο με τον φόρο που εισέπραξε μείον τον φόρο που είχε καταβάλει (δηλαδή 24 - 16 = 8 ευρώ), ενώ ο τελικός καταναλωτής οφείλει να καταβάλει το πλήρες ποσό (δηλαδή 24 ευρώ). Επισημαίνεται ότι, από απόψεως επιχειρηματία Β, ο φόρος παραμένει ουδέτερος. Πράγματι, αρχικώς η καταβολή του φόρου είχε ως συνέπεια γι' αυτόν μία δαπάνη (16 ευρώ), η οποία στη συνέχεια μεταβλήθηκε σε εισόδημα (24 ευρώ), ενώ το πλεόνασμα (των 8 ευρώ) εξουδετερώθηκε διά της καταβολής του στο Δημόσιο Ταμείο. Στο πλαίσιο αυτού του μηχανισμού, ο φόρος ουδόλως επηρεάζει την τιμή των αγαθών ή των υπηρεσιών επί των οποίων επιβάλλεται, καθόσον δεν συνεπάγεται ούτε κόστος ούτε όφελος για την επιχείρηση. Αντιθέτως, αν, για οποιονδήποτε λόγο, ο επιχειρηματίας Β πωλήσει προς 90 ευρώ το αγαθό που αγόρασε 10 ευρώ ακριβότερα, και για το οποίο είχε καταβάλει ΦΠΑ 16 ευρώ, ο ΦΠΑ δεν μπορεί να υπολογιστεί βάσει της αγοραίας αξίας του αγαθού (δηλαδή της αξίας των 150 ευρώ, μη λαμβάνοντας υπόψη την τιμή στην οποία πράγματι έγινε η εμπορική πράξη (δηλαδή την τιμή των 90 ευρώ), διότι στην περίπτωση αυτή ο φόρος θα ανήρχετο σε 24 ευρώ αντί των 14,4, προκαλώντας ζημία στον επιχειρηματία και υπονομεύοντας την ουδετερότητα που διέπει το σύστημα του εμμέσου αυτού φόρου.

ται καμία διαφορά μεταξύ πράξεως η οποία γίνεται έναντι συμβολικού τιμήματος και πράξεως άνευ ανταλλάγματος. Ένας τέτοιος ισχυρισμός είναι μάλλον σοφιστικός και αλυσιτελής εν προκειμένω, καθόσον το αιτούν δικαστήριο επισήμανε ότι οι εργαζόμενοι της Scandic καταβάλλουν για τα γεύματα που τους προσφέρονται ποσό το οποίο υπερβαίνει το κόστος των γευμάτων αυτών για την επιχείρηση, έστω και αν μελλοντικώς «θα μπορούσε να είναι μικρότερο αυτού του κόστους», σε κανένα όμως σημείο της αποφάσεως παραπομπής δεν γίνεται λόγος για «συμβολικό τίμημα».

39. Ο φόβος της φοροδιαφυγής που εκφράζει με την άποψή της, όπως και με την άποψη που διατύπωσαν οι Κυβερνήσεις της Ελλάδος και της Φινλανδίας, είναι αδικαιολόγητος. Δεν λαμβάνει υπόψη ότι ο κοινοτικός νομοθέτης έχει αντιμετωπίσει το ενδεχόμενο αυτό και έχει παράσχει στα κράτη μέλη, με το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας, τη δυνατότητα να αποστούν των διατάξεών της σε ορισμένες περιπτώσεις. Δεν λαμβάνει, επίσης, υπόψη ότι το θεμιτό συμφέρον αποτροπής της φοροδιαφυγής δεν μπορεί να αναχθεί σε απόλυτο λόγο προσδίδοντα αξία γενικού κανόνα σε κάτι που πρέπει να παραμείνει εξαίρεση (υπολογισμός της βάσεως επιβολής του φόρου βάσει της αγοραίας αξίας για τις άνευ ανταλλάγματος πράξεις) και διευρύνοντας το περιεχόμενο μιας φορολογικής διατάξεως, καθόσον, όπως θα εξηγήσω κατωτέρω, η αναλογία ουδόλως συμβιβάζεται με τη βασική αρχή που διέπει αυτόν τον τομέα της εννόμου τάξεως.

40. Εν πάση περιπτώσει, θεωρώ την άποψη της Σουηδικής Κυβερνήσεως απαράδεκτη, ακόμα και αν θεωρηθεί ότι σκοπός της είναι η διασφάλιση της ουδετερότητας του φόρου. Όπως επισήμανε στις παρατηρήσεις της, αν μια επιχείρηση επιδοτεί τα γεύματα που προσφέρει στο προσωπικό της χρησιμοποιώντας τις υπηρεσίες μιας άλλης εταιρίας εστιάσεως, μεταβιβάζει στην εταιρία αυτή το ποσό της ενισχύσεως και το συμπληρώνει με την τιμή που καταβάλλουν οι εργαζόμενοί της. Η εισφορά αυτή συνδέεται άμεσα με την τιμή και πρέπει, σύμφωνα με το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, να περιληφθεί στη βάση επιβολής του φόρου. Κατά την άποψή της, ο εργοδότης που διασφαλίζει ο ίδιος την εστίαση των εργαζομένων του, χρησιμοποιώντας τις δικές του υπηρεσίες πρέπει να αντιμετωπιστεί με τον ίδιο τρόπο, κάτι που δεν μπορεί να διασφαλιστεί αν επιβληθεί φόρος μόνον επί του ποσού που καταβάλλουν οι εργαζόμενοι.

41. Η Σουηδική Κυβέρνηση αντιλαμβάνεται την έννοια της «επιδοτήσεως» κατά τρόπο μη ορθό, καθόσον η έκτη οδηγία τον χρησιμοποιεί υπό νομοτεχνική έννοια, ως μέσο που μπορούν να χρησιμοποιήσουν οι δημόσιες αρχές για την προώθηση ενός συγκεκριμένου τομέα, παρέχουσες στους ιδιώτες οικονομικού χαρακτήρα πλεονεκτήματα. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο το Δικαστήριο απαιτεί χορήγηση της επιδοτήσεως από δημόσια αρχή, προϋπόθεση που συνεπάγεται την εμπλοκή τριών μερών, δηλαδή της αρχής της χορηγούσας την επιδότηση, του φορέα που επωφελείται αυτής και του τελικού καταναλωτή [24]. Δηλαδή, το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας περιλαμ-

24 — Απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2001, C-184/00, Office des Produits Wallons (Συλλογή 2001, σ. I-9115, σκέψη 10). Η ίδια άποψη διατυπώνεται στις αποφάσεις της 15ης Ιουλίου 2004, C-381/01, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 2004, σ. I-6845, σκέψη 32), και C-144/02, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 2004, σ. I-6985, σκέψη 31).

βάνει αποκλειστικώς τις επιδοτήσεις οι οποίες συνιστούν πλήρη ή μερική αντιπαροχή για την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών και οι οποίες καταβάλλονται εκ μέρους τρίτου στον πωλητή ή στον παρέχοντα τις υπηρεσίες [25].

42. Στην πράξη, η Σουηδική Κυβέρνηση δεν λαμβάνει υπόψη το ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχής της νομιμότητας που διέπει το φορολογικό δίκαιο, η οποία, όπως και η αρχή της ελευθερίας που διέπει το ποινικό δίκαιο, παρέχει αποκλειστικώς στη νομοθετική εξουσία, εκφραστή της κυριαρχίας, το δικαίωμα περιορισμού των περιουσιακών στοιχείων των πολιτών [26]. Αναγκαίο συμπλήρωμα αυτής της αρχής είναι η απαγόρευση της κατ' αναλογίαν ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων προς ζημία του υποκειμένου στον φόρο, σκοπός της οποίας είναι να μην έχουν τη δυνατότητα όσοι τις εφαρμόζουν γενικώς, και οι δικαστές ειδικότερα να βαίνουν πέραν της εκφραζόμενης διά του νόμου βουλήσεως επιβάλλοντας φόρο επί πράξεων που δεν αναφέρονται στον νόμο. Προτείνοντας τη διεύρυνση του περιεχομένου της έννοιας της επιδοτήσεως, όπως αυτή χρησιμοποιείται στο άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, η Σουηδική Κυβέρνηση χρησιμοποιεί αυτήν την ερμηνευτική μέθοδο, μολονότι η μέθοδος αυτή αντικειμενικής διευρύνσεως του περιεχομένου των φορολογικών κανόνων ρητώς απαγορεύεται στις έννομες τάξεις ορισμένων κρατών μελών [27].

25 — Βλ. το διατακτικό της προαναφερθείσας αποφάσεως Office des Produits Wallons.

26 — Η αρχή της νομιμότητας διαπλάστηκε κατά τον μεσαίωνα στους τομείς του «ποινικού» και «φορολογικού» δικαίου προς περιορισμό των προνομίων του ηγεμόνα. Στην Ισπανία, οι τοπικές αυτοδιοικήσεις είχαν το δικαίωμα να εξαρτούν την επιβολή εισφοράς προς το βασιλικό ταμείο ή τον κολασμό ορισμένων πράξεων από την έγκριση αντιπροσωπευτικών συνελεύσεων, καλουμένων «cortes». Η ωρίμανση μιας «συναινετικής διαδικασίας» μεταξύ της μοναρχίας και της «κοινωνίας των πολιτών», επί της οποίας στηρίχθηκε η πολιτική οργάνωση του κράτους και ο περιορισμός της επεκτάσεως της βασιλικής εξουσίας αποτελεί τη σταθερή παράμετρο που διαμόρφωσε τα ισπανικά βασίλεια κατά τον μεσαίωνα, παρά τις σημαντικές διαφορές και παρεκκλίσεις. Στην Αραγονία και τη Ναβάρα, τα Cortes απέκτησαν την εξουσία του νομοθετικού ελέγχου και του ελέγχου του προϋπολογισμού μεταξύ του τέλους του 13ου αιώνα και των μέσων του 14ου αιώνα (βλ. Ladero Quesada. M.Α., «España: reinos y señoríos medievales», *España. Reflexiones sobre el ser de España*, Real Academia de la Historia, δεύτερη έκδοση, Μαδρίτη 1998, σ. 95 έως 129). Στην Καστίλη, ο θεσμός αυτός ο οποίος έφθασε στην κορύφωσή του κατά τον 14ο και 15ο αιώνα, ήταν μικρότερης εκτάσεως και, μολονότι διαδραμάτισε σημαντικό ρόλο στην πολιτική ζωή, απήλαυε πολύ λιγότερων αρμοδιοτήτων (Valdeón, J., «Los reinos cristianos a fines de la Edad Media», στο *Historia de España*, editorial Historia 16, Μαδρίτη 1986, σ. 391 έως 455, συγκεκριμένα σ. 414 έως 423).

27 — Αναφέρω ως παράδειγμα μόνο το άρθρο 14 του Ley General Tributaria española (νόμιο 58/2003, Boletín Oficial del Estado της 18ης Δεκεμβρίου 2003), το οποίο δεν επιτρέπει τη χρησιμοποίηση της αναλογικής μεθόδου προς επέκταση των ορίων της φορολογητέας πράξεως πέραν εκείνων που ρητώς προβλέπονται. Στη Γερμανία, το Bundesfinanzhof (ανώτατο φορολογικό δικαστήριο) επανειλημμένως υπογράμμισε ότι το κριτήριο αυτό ερμηνείας και εφαρμογής δεν μπορεί να εφαρμοστεί προς ζημία του υποκειμένου στον φόρο (Bundesteuerblatt II 1972, 455, 457· Bundesteuerblatt II 1976, 246, 248· Bundesteuerblatt II 1977, 283, 287· Bundesteuerblatt II 1978, 346· Bundesteuerblatt II 1979, 347· Bundesteuerblatt II 1982, 618). Ομοφώνως η βελγική επιστήμη καταδικάζει την κατ' αναλογία ερμηνεία των φορολογικών κανόνων επικαλούμενη απόφαση του cour de cassation της 13ης Απριλίου 1978 (βελγικό Δημόσιο, Υπουργός Οικονομικών κατά Bodson Fr., Α. και Μ., *Pasicrisie belge* 1978, 910). Την άποψη αυτή υποστηρίζει, μεταξύ άλλων, ο Tiberghien Α. κ.λπ. στο: *Manuel de droit fiscal: 2000*, εκδόσεις Larcier, 21η έκδοση, Βρυξέλλες 2000, σ. 68 και 69, καθώς και οι Dassesse, Μ., και Minne, P.: *Droit fiscal, principes généraux et impôts sur les revenus*, εκδόσεις Bruylant, 5η έκδοση, Βρυξέλλες 2001, σ. 58 και 59. Η κατάσταση στη Γαλλία είναι λιγότερο σαφής και η επιστήμη διχασμένη (βλ. Marchesson P.: *L'interpretation des textes fiscaux*, εκδόσεις Economica, Παρίσι 1980, σ. 197 έως 234· Philip, L.: *Dictionnaire encyclopédique des finances publiques*,εκδόσεις Economica, Παρίσι 1991, τόμος ΙΙ, σ. 971 και 972· Trotabas, L. και Cotteret, J.M., *Droit Fiscal*, εκδόσεις Dalloz, 8η έκδοση, Παρίσι 1996, σ. 272 και 273· Donet, F.: *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, εκδόσεις L.G.D.J., Παρίσι 1997, σ. 157 έως 164, και Bouvier. M.: *Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt*, εκδόσεις L.G.D.J., 5η έκδοση, Παρίσι 2003, σ. 42 έως 47)· πάντως, το cour de cassation αποφάνθηκε, επί μιας υποθέσεως, ότι η κατ' αναλογία ερμηνεία δεν επιτρέπεται στον τομέα του φορολογικού δικαίου (απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 1975, Bull. III αριθ. 309, 234).

VI — Πρόταση

43. Έχοντας υπόψη τις ανωτέρω παρατηρήσεις προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει την ακόλουθη απάντηση στο Regeringsrätten:

«Τα άρθρα 2, 5, παράγραφος 6, και 6, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχουν την έννοια ότι αποκλείουν εθνική νομοθετική ρύθμιση κατά την οποία θεωρούνται ως αναλήψεις πράξεις εξ επαχθούς αιτίας, στο πλαίσιο των οποίων καταβάλλεται αντίτιμο, έστω και αν αυτό υπολείπεται της τιμής αγοράς των παραδιδομένων αγαθών, της τιμής ομοειδών αγαθών, του κόστους των εν λόγω αγαθών ή του κόστους της παρεχομένης υπηρεσίας.»