ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 29ης Μαΐου 1997 *

Στην υπόθεση C-63/96,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Bundesfinanzhof προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Finanzamt Bergisch Gladbach

και

Werner Skripalle,

στην οποία παρεμβαίνον είναι το **Bundesministerium der Finanzen,**

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς 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),

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. C. Moitinho de Almeida, πρόεδρο τμήματος, L. Sevón, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet και P. Jann (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Fennelly
γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Ernst Röder, Ministerialrat στο ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομίας,

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την Catherine de Salins, υποδιευθύντρια στη διεύθυνση νομικών υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, και τον Gautier Mignot, γραμματέα εξωτερικών υποθέσεων στην ίδια διεύθυνση,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους Jürgen Grunwald, νομικό σύμβουλο, και Enrico Traversa, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις του Skripalle, εκπροσωπουμένου από τον Kurt Conscience, δικηγόρο Bochum-Querenburg, της Γερμανικής

Κυβερνήσεως, εκπροσωπουμένης από τον Ernst Röder, της Γαλλικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπουμένης από τον Gautier Mignot, της Ολλανδικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπουμένης από τον Marc Fierstra, αναπληρωτή νομικό σύμβουλο στο Υπουργείο Εξωτερικών, και της Επιτροπής, εκπροσωπουμένης από τον Jürgen Grunwald, κατά τη συνεδρίαση της 22ας Ιανουαρίου 1997,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 27ης Φεβρουαρίου 1997,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 13ης Δεκεμβρίου 1995, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 8 Μαρτίου 1996, το Bundesfinanzhof υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, δύο προδικαστικά ερωτήματα ως προς 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 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Finanzamt Bergisch Gladbach (στο εξής: Finanzamt) και του Skripalle, όσον αφορά το ζήτημα του καθορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) οσάκις υφίστανται προσωπικές σχέσεις μεταξύ του προσώπου που προβαίνει στις φορολογητέες παροχές και του αποδέκτη αυτών.

3 Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι ο Skripalle είναι κύριος προσοδοφόρου ακινήτου, το οποίο ανήγειρε ο ίδιος, και πλειόνων διαμερισμάτων. Εκμίσθωσε τα ακίνητα αυτά σε εταιρία περιορισμένης ευθύνης, εταίροι της οποίας ήσαν ο ενήλικος υιός του και η σύζυγός του, έκαστος των οποίων κατείχε το ήμισυ των μεριδίων. Η σύζυγός του ήταν επίσης διαχειρίστρια της εταιρίας αυτής και η μόνη εξουσιοδοτημένη να την εκπροσωπεί.

4 Όσον αφορά τη βάση υπολογισμού του ΦΠΑ επί των μισθωμάτων αυτών, η γερμανική νομοθεσία περί του φόρου κύκλου εργασιών, όπως ίσχυε το 1980 [*BGBl.* (Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της Γερμανίας) I, σ. 1953, στο εξής: UStG], όριζε τα εξής:

Το άρθρο 10, παράγραφος 1, του UStG προβλέπει τον γενικό κανόνα: «Κατά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών (άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, πρώτη πρόταση), ο φορολογητέος κύκλος εργασιών καθορίζεται σε συνάρτηση με την αντιπαροχή. Η αντιπαροχή περιλαμβάνει ο, τιδήποτε ξοδεύει ο αγοραστής των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών για να τύχει της παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, αφαιρουμένου όμως του φόρου κύκλου εργασιών.»

Το άρθρο 10, παράγραφος 4, του UStG προβλέπει εξαιρέσεις από τον κανόνα αυτόν όσον αφορά την ιδία χρήση, ως προς την οποία ο κύκλος εργασιών συνίσταται, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, στα έξοδα για την πραγματοποίηση της πράξεως.

Βάσει του άρθρου 10, παράγραφος 5, του UStG, η παράγραφος 4 του άρθρου αυτού έχει κατ' αναλογία εφαρμογή «στις παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, στις οποίες προβαίνουν νομικά πρόσωπα και ενώσεις προσώπων υπό την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημεία 1 έως 5, του νόμου περί της φορολογίας νομικών προσώπων, ενώσεις προσώπων χωρίς νομική προσωπικότητα και κοινωνίες, στο πλαίσιο της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας, υπέρ των μετόχων τους, των εταίρων τους, των μελών τους, των κοινωνών τους, ή των οικείων ή συγγενικών προσώπων αυτών, καθώς και στις παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών στις οποίες προβαίνουν επιχειρηματίες που ασκούν τη δραστηριότητά τους ατομικώς προς συγγενικά ή οικεία τους πρόσωπα (...)».

5 Δυνάμει των διατάξεων αυτών, το Finanzamt χρησιμοποίησε ως βάση υπολογισμού του ΦΠΑ στην υπόθεση της κύριας δίκης την πλασματική βάση, την αποκαλούμενη «κατώτατη βάση επιβολής του φόρου», η οποία αντιστοιχεί στα «έξοδα για την πραγματοποίηση της πράξεως». Στην προκειμένη περίπτωση, το ποσό αυτό ήταν υψηλότερο από το συμφωνηθέν μεταξύ του Skripalle και της μισθώτριας εταιρίας μίσθωμα, μολονότι το μίσθωμα αυτό ήταν ανάλογο προς το σύνηθες μίσθωμα της αγοράς για ακίνητα αυτού του τύπου στην οικεία περιοχή.

6 Κατά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, βάση επιβολής του φόρου είναι:

«α) για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των αναφερομένων κατωτέρω στις περιπτώσεις β', γ' και δ', ο, τιδήποτε 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 (...)».

7 Μολονότι το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', επιτρέπει να λαμβάνεται υπόψη το ποσό των εξόδων στα οποία υποβλήθηκε ο υποκείμενος στον φόρο για την εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών, τούτο δεν έχει εφαρμογή στις περιπτώσεις του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, το οποίο αφορά τις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών εκ χαριστικής αιτίας. Συνεπώς, βάσει της έκτης οδηγίας, δεν τίθεται θέμα χρησιμοποιήσεως του πλάσματος των καταβληθέντων εξόδων, οσάκις αποδεικνύεται ότι ο υποκείμενος στον φόρο παρέχει τις υπηρεσίες του στη συνήθη τιμή της αγοράς.

8 Ωστόσο, το 1978 θεσπίστηκε στη Γερμανία το άρθρο 10, παράγραφος 5, του UStG ως διάταξη εισάγουσα παρέκκλιση από το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, υπό την έννοια του άρθρου 27 της οδηγίας αυτής, το οποίο ορίζει τα εξής:

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

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

3. Η Επιτροπή ενημερώνει 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.

(...)»

9 Προφανώς, εν προκειμένω, η διαδικασία αυτή τηρήθηκε προσηκόντως και δεν ζητήθηκε να επιληφθεί της υποθέσεως το Συμβούλιο. Ωστόσο, καμία δημοσίευση σχετική με τη διαδικασία εγκρίσεως, την οποία προβλέπει το άρθρο 27, παράγραφοι 2 έως 4, της έκτης οδηγίας, δεν έγινε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως του ενδιαφερομένου κράτους μέλους μετά τη θέση σε εφαρμογή του μέτρου παρεκκλίσεως.

10 Ο Skripalle διαφωνεί με τον υπολογισμό του φόρου βάσει των «εξόδων για την πραγματοποίηση της πράξεως» και, ως εκ τούτου, υπέβαλε στις 8 Αυγούστου 1984 διοικητική ένσταση κατά της αποφάσεως του Finanzamt περί καταλογισμού του φόρου. Δεδομένου ότι η ένσταση αυτή δεν ευδοκίμησε, άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht Köln, το οποίο δέχθηκε το αίτημά του και αποφάνθηκε ότι το άρθρο 10, παράγραφος 5, σημείο 1, του UStG δεν έχει εφαρμογή, καθόσον η μισθώτρια εταιρία δεν είναι συγγενικό ή οικείο πρόσωπο του προσφεύγοντος της κύριας δίκης, υπό την έννοια του άρθρου 10, παράγραφος 5, σημείο 1, του UStG. Εξάλλου, κατά το Finanzgericht, η διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνεύεται στενώς και να μην εφαρμόζεται οσάκις έχει συμφωνηθεί η συνήθης αντιπαροχή για τις πραγματοποιηθείσες παροχές.

11 Στις 3 Απριλίου 1986, το Finanzamt υπέβαλε αίτηση «Revision» (αναιρέσεως) ενώπιον του Bundesfinanzhof.

12 Το Bundesfinanzhof, αντιθέτως προς το Finanzgericht, φρονεί ότι η μισθώτρια εταιρία αποτελεί συγγενικό ή οικείο πρόσωπο του Skripalle, υπό την έννοια του άρθρου 10, παράγραφος 5, του UStG, λόγω των στενών προσωπικών σχέσεων μεταξύ των εταίρων της και του Skripalle. Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο εκφράζει αμφιβολίες ως προς το αν έχει εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης η κατώτατη βάση επιβολής του φόρου, δεδομένου ότι φρονεί ότι τούτο είναι δυσανάλογο και ότι δεν καλύπτεται από το σύστημα παρεκκλίσεως του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας, το οποίο επιτρέπει παρεκκλίσεις μόνο για την «απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου ή την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής». Το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ότι η προϋπόθεση αυτή δεν πληρούται οσάκις, όπως εν προκειμένω, η συμφωνηθείσα αντιπαροχή, μολονότι είναι κατώτερη της κατώτατης βάσεως επιβολής του φόρου, είναι ανάλογη προς τα συνήθη καταβαλλόμενα μισθώματα και, ως εκ τούτου, δεν υφίσταται φοροδιαφυγή. Το Bundesfinanzhof εκθέτει ότι οι περιπτώσεις αυτές δεν είναι πολύ συχνές και οι οικονομικές επιπτώσεις τους δεν είναι τόσο σημαντικές ώστε να επιφέρουν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Επισημαίνει ότι οι περιπτώσεις αυτές, ωστόσο, δεν είναι εξαιρετικώς σπάνιες.

13 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Καλύπτεται από το άρθρο 27 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ η χορηγηθείσα από το Συμβούλιο εξουσιοδότηση λήψεως ειδικού μέτρου για την αποτροπή της φοροαποφυγής, παρεκκλίνοντος από τις διατάξεις της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, κατά το οποίο, σε περίπτωση παροχής εξ επαχθούς αιτίας μεταξύ συγγενών, ως κατώτατη βάση επιβολής του φόρου λαμβάνονται τα έξοδα κατά την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, ακόμα και όταν η συμφωνηθείσα αντιπαροχή, μολονότι είναι σύμφωνη προς τα κρατούντα στην αγορά, είναι κατώτερη από την κατώτατη βάση επιβολής του φόρου, ώστε να μη συντρέχει περίπτωση φοροαποφυγής;

2) Μπορεί ένα κράτος μέλος να αντιτάξει στον υποκείμενο στον φόρο φορολογικές διατάξεις συνιστώσες ειδικό μέτρο κατά την έννοια του άρθρου 27 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, όταν ούτε η απόφαση του Συμβουλίου περί εξουσιοδοτήσεως δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ούτε η διαδικασία παροχής της εξουσιοδοτήσεως κατά το άρθρο 27, παράγραφοι 2 έως 4, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ — μετά τη θέση σε εφαρμογή — δημοσιεύθηκε επισήμως εντός του κράτους μέλους;»

14 Κατ' αρχάς, η Ολλανδική Κυβέρνηση εξέφρασε, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, αμφιβολίες ως προς το αν το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να ελέγξει τη νομιμότητα εθνικού μέτρου παρεκκλίσεως θεσπισθέντος βάσει του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας, καθόσον το Συμβούλιο επέτρεψε τη θέσπιση του μέτρου αυτού. Η νομιμότητα αποφάσεως επιτρέπουσας παρέκκλιση μπορεί να τεθεί υπό αμφισβήτηση μόνο στην περίπτωση που προσβάλλεται ρητώς το κύρος της αποφάσεως αυτής. Το αιτούν δικαστήριο όμως δεν υπέβαλε στο Δικαστήριο ερώτημα σχετικό με την εκτίμηση του κύρους της εν λόγω αποφάσεως.

15 Συναφώς, επισημαίνεται ότι, όπως ορθώς υπογράμμισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 26 των προτάσεών του, εν προκειμένω ζητείται από το Δικαστήριο να διατυπώσει τα κριτήρια για να εκτιμηθεί αν η παρέκκλιση την οποία επικαλείται η Γερμανική Κυβέρνηση, για να υποστηρίξει ότι είναι νόμιμη η εφαρμογή ειδικών μέτρων στην υπόθεση της κύριας δίκης, είναι επιτρεπτή βάσει του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας.

16 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να δώσει απάντηση στα ερωτήματα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο.

Επί του πρώτου ερωτήματος

17 Ο Skripalle και η Επιτροπή φρονούν ότι το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύεται στενώς. Μολονότι η διάταξη αυτή επιτρέπει εξαιρέσεις με σκοπό, κυρίως, την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, ωστόσο, τα μέτρα που θεσπίζονται κατ' εφαρμογή της παρεκκλίσεως αυτής δεν πρέπει να παρεκκλίνουν από την αρχή της τηρήσεως της βάσης επιβολής του φόρου του άρθρου 11 της έκτης οδηγίας, παρά μόνον εντός των αυστηρώς αναγκαίων για την επίτευξη του στόχου αυτού ορίων.

18 Κατά τον Skripalle και την Επιτροπή, τούτο δεν συμβαίνει στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεδομένου ότι το συμφωνηθέν μίσθωμα, μολονότι κατώτερο των εξόδων για την πραγματοποίηση της πράξεως, ήταν ανάλογο προς τα συνήθη μισθώματα της αγοράς. Στην περίπτωση αυτή αποκλείεται αυτομάτως η φοροδιαφυγή ή η φοροαπόφυγή και, ως εκ τούτου, το επίμαχο μέτρο δεν είναι αναγκαίο για την επίτευξη του στόχου, ο οποίος συνίσταται στην αποτροπή μιας τέτοιας φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.

19 Εξάλλου, κατά τον Skripalle, η γερμανική κανονιστική ρύθμιση καταλήγει στο παράλογο αποτέλεσμα να αποτελεί η οικογενειακή σχέση ένα επιπλέον

κριτήριο για την επιβολή του φόρου, διότι υφίσταται υποψία φοροδιαφυγής ακόμη και οσάκις προδήλως δεν υπάρχει κατάχρηση. Το αποτέλεσμα αυτό καθίσταται ακόμη πιο παράλογο λόγω του ότι ο ΦΠΑ, καθόσον υπολογίζεται επί πλασματικής βάσεως, δεν μπορεί να μετακυλιστεί στον τελικό χρήστη, δηλαδή τον μισθωτή. Έτσι, παραβιάζεται η βασική αρχή του ΦΠΑ.

20 Αντιθέτως, η Γερμανική Κυβέρνηση φρονεί ότι η επίμαχη ρύθμιση καλύπτεται από το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας, καθόσον είναι αναγκαία και γενικώς ικανή να αποτρέπει τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή. Περιπτώσεις όπως αυτή της κύριας δίκης, στις οποίες η αντιπαροχή είναι η συνήθης στην αγορά αλλά κατώτερη των γενομένων εξόδων, είναι πολύ σπάνιες. Παρά ταύτα, οι νομικοί κανόνες πρέπει, ως εκ της φύσεώς τους, να είναι αφηρημένοι και δεν μπορούν να περιορίζονται εξ αρχής σε συγκεκριμένες περιπτώσεις φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. Κατά συνέπεια, ο επίμαχος κανόνας δεν είναι δυσανάλογος μολονότι, σε μια συγκεκριμένη περίπτωση, δεν έχει το ενδεδειγμένο αποτέλεσμα.

21 Εξάλλου, το άρθρο 10, παράγραφος 5, του UStG δεν σκοπεί μόνο στην αποτροπή της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, αλλά έχει επίσης ως στόχο την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου, δεδομένου ότι η εκτίμηση των πραγματικών εξόδων έχει επιπλέον το πλεονέκτημα ότι τα έξοδα αυτά, αντιθέτως προς τη συνήθη τιμή της αγοράς, μπορούν να προσδιοριστούν αντικειμενικώς και με ευκολία.

22 Επισημαίνεται ότι δεν αμφισβητείται ότι το άρθρο 10, παράγραφοι 4 και 5, του UStG παρεκκλίνει από το σύστημα της βάσεως επιβολής του φόρου που προβλέπει το άρθρο 11 της έκτης οδηγίας.

23 Κατά το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, μέτρα παρεκκλίσεως επιτρέπονται «με σκοπό την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου ή την

αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής». Από τη δικογραφία της κύριας δίκης προκύπτει ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ζήτησε και έλαβε την άδεια να θεσπίσει μέτρο παρεκκλίσεως για τον δεύτερο από τους δύο αυτούς σκοπούς.

24 Όπως όμως έχει ήδη κρίνει το Δικαστήριο, εθνικά μέτρα παρεκκλίσεως, ικανά να αποτρέπουν τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, πρέπει να ερμηνεύονται στενά και δεν μπορούν να παρεκκλίνουν από την τήρηση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ που προβλέπει το άρθρο 11 της έκτης οδηγίας, παρά μόνον εντός των ορίων που είναι αυστηρώς αναγκαία για την επίτευξη του στόχου αυτού (απόφαση της 10ης Απριλίου 1984, 324/82, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλογή 1984, σ. 1861, σκέψη 29). Συνεπώς, πρέπει να εξεταστεί αν πληρούνται εν προκειμένω οι προϋποθέσεις αυτές.

25 Συναφώς, δεν αμφισβητείται ότι, μεταξύ των μελών της ιδίας οικογένειας ή μεταξύ οικείων προσώπων, μπορεί να υφίσταται κάποιος κίνδυνος φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, ο οποίος να δικαιολογεί μέτρα όπως αυτά που επιτρέπει το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας.

26 Ωστόσο, τέτοιος κίνδυνος δεν υφίσταται οσάκις από αντικειμενικά στοιχεία προκύπτει ότι ο φορολογούμενος ενήργησε συννόμως. Επομένως, η γερμανική κανονιστική ρύθμιση, λαμβάνοντας ως βάση επιβολής του φόρου τα γενόμενα έξοδα, οσάκις πρόκειται περί περιπτώσεων σχέσεων μεταξύ οικείων ή συγγενικών προσώπων, περιλαμβανομένων των περιπτώσεων στις οποίες είναι προφανές ότι το συμφωνηθέν εισόδημα, το οποίο είναι ανάλογο προς τα συνήθη μισθώματα της αγοράς, είναι κατώτερο προς τα έξοδα αυτά, δεν περιορίζεται στη θέσπιση παρεκκλίσεων αυστηρώς αναγκαίων για την αποφυγή του κινδύνου φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. Συνεπώς, δεν καλύπτεται από το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας.

27 Η διαπίστωση αυτή δεν αποδυναμώνεται από το ότι οι νομικοί κανόνες πρέπει να είναι αφηρημένοι, πράγμα το οποίο συνεπάγεται κατ' ανάγκη ότι το αποτέλεσμα δεν θα είναι το ενδεδειγμένο σε μια συγκεκριμένη περίπτωση.

28 Συγκεκριμένα, αφενός, όπως επισήμανε το αιτούν δικαστήριο και όπως επιβεβαίωσαν οι διάδικοι κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, οι περιπτώσεις στις οποίες η πλασματική βάση επιβολής του φόρου είναι υψηλότερη από το σύνηθες στην αγορά εισόδημα, μολονότι είναι σπάνιες, δεν είναι εξαιρετικές, ιδίως στον τομέα των μισθωμάτων. Πράγματι, τα μισθώματα, για πολιτικούς λόγους, συχνά καθορίζονται σε ύψος το οποίο σκοπεί στη διευκόλυνση της προσβάσεως σε κατοικία, ενώ τα έξοδα στον τομέα της οικοδομήσεως ακινήτων είναι εξαιρετικά υψηλά.

29 Αφετέρου, τίποτα δεν αποκλείει ορισμένη διάταξη, η οποία είναι γενική ή αφηρημένη, να εξαιρεί τις περιπτώσεις στις οποίες το ύψος του συμφωνηθέντος μισθώματος είναι κατώτερο του ποσού που απαιτείται κανονικά για την απόσβεση των εξόδων οικοδομήσεως του ακινήτου, αλλά είναι ανάλογο προς τα συνήθη μισθώματα της αγοράς.

30 Όσον αφορά το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβερνήσεως ότι το επίμαχο μέτρο είναι νόμιμο διότι σκοπεί επίσης στην απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου, πράγμα το οποίο αντιστοιχεί στον πρώτο σκοπό που προβλέπει το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, υπενθυμίζεται ότι η έγκριση του μέτρου παρεκκλίσεως ζητήθηκε για την επίτευξη του δεύτερου σκοπού, δηλαδή για την αποτροπή των περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. Συνεπώς, η έγκριση δεν μπορεί να επεκταθεί πέραν του σκοπού αυτού.

31 Κατά συνέπεια, πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η χορηγηθείσα από το Συμβούλιο εξουσιοδότηση λήψεως ειδικού μέτρου παρεκκλίνοντος από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας, κατά το οποίο, προκειμένου να αποτραπούν ορισμένες περιπτώσεις φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας μεταξύ οικείων ή συγγενικών προσώπων ως κατώτατη βάση επιβολής του φόρου πρέπει να λαμβάνονται τα έξοδα κατά την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, δεν καλύπτεται από το άρθρο 27 της οδηγίας αυτής, οσάκις η συμφωνηθείσα αντιπαροχή είναι σύμφωνη προς τα κρατούντα στην αγορά, αλλά κατώτερη από την κατώτατη βάση επιβολής του φόρου.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

32 Ενόψει της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

33 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γερμανική, η Γαλλική και η Ολλανδική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. 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.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε το Bundesfinanzhof με διάταξη της 13ης Δεκεμβρίου 1995, αποφαίνεται:

Η χορηγηθείσα από το Συμβούλιο εξουσιοδότηση λήψεως ειδικού μέτρου παρεκκλίνοντος από τις διατάξεις 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, κατά το οποίο, προκειμένου να αποτραπούν ορισμένες περιπτώσεις φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας μεταξύ οικείων ή συγγενικών προσώπων ως κατώτατη βάση επιβολής του φόρου πρέπει να λαμβάνονται τα έξοδα κατά την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, δεν καλύπτεται από το άρθρο 27 της οδηγίας αυτής, οσάκις η συμφωνηθείσα αντιπαροχή είναι σύμφωνη προς τα κρατούντα στην αγορά, αλλά κατώτερη από την κατώτατη βάση επιβολής του φόρου.

Moitinho de Almeida Sevón Edward

Puissochet Jann

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 29 Μαΐου 1997.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

J. C. Moitinho de Almeida