

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
SIEGBERT ALBER

της 28ης Σεπτεμβρίου 2000¹

I — Εισαγωγή

1. Στην παρούσα διαδικασία λόγω παραβάσεως, η Επιτροπή προσάπτει στο Βασίλειο της Ισπανίας ότι δεν υπήγαγε τα τέλη χρήσεως αυτοκινητοδρόμων (διόδια) στον κανονικό συντελεστή φόρου προστιθεμένης αξίας, αλλά μόνο σε μειωμένο συντελεστή.

2. Η Ισπανία εξηγεί την ενέργεια αυτή προβάλλοντας ότι η διάθεση προς χρήση της οδικής υποδομής από παραχωρησιούχους αποτελεί παροχή υπηρεσίας που μπορεί να εξομοιωθεί με τη μεταφορά προσώπων και των αποσκευών τους, για την οποία είναι δυνατός ένας μειωμένος φορολογικός συντελεστής. Η μείωση του συντελεστή είναι επίσης αναγκαία και προς αντιστάθμιση των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού που προκαλούνται από το ότι τα κράτη μέλη δεν έχουν υπαγάγει τα διόδια στον φόρο προστιθεμένης αξίας.

II — Οι σχετικές διατάξεις

A — Κοινωνικό δίκαιο

3. Στον τίτλο IX 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 βάση² (στο εξής: έκτη οδηγία), παρατίθενται οι φορολογικοί συντελεστές που είναι εφαρμοστέοι στο πλαίσιο της εναρμονίσεως των φόρων κύκλου εργασιών.

4. Το άρθρο 12³, ρυθμίζει συναφώς στην παράγραφο 3, στοιχείο α, πρώτο εδάφιο, τα ακόλουθα:

«Ο κανονικός συντελεστής φόρου προστιθέμενης αξίας ορίζεται από τα κράτη μέλη σε ποσοστό της φορολογητέας βάσης και είναι ο ίδιος για τις παραδόσεις αγαθών και την παροχή υπηρεσιών. Από την 1η Ιανουαρίου 1997 μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1998, το

2 — ΕΕ εκδ. έτδ. 09/001, σ. 49.

3 — Όπως έχει τροποποιηθεί με την οδηγία 96/95/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 1996 (ΕΕ L 338, σ. 89).

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

ποσοστό αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο του 15 %.»

B — Εθνικό δίκαιο

5. Κατά το τρίτο εδάφιο του άρθρου 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', τα κράτη μέλη μπορούν «επίσης να εφαρμόζουν ένα ή δύο μειωμένους συντελεστές. Οι συντελεστές αυτοί ορίζονται ως ποσοστό της φορολογητέας βάσης, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο του 5 %, και εφαρμόζεται μόνο στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών των κατηγοριών που προβλέπονται στο παράρτημα Η».

6. Το παράρτημα Η⁴ περιέχει τον «Κατάλογο παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών δυναμένων να υπαχθούν στους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ».

7. Στην πέμπτη από τις συνολικά 17 κατηγορίες αναφέρεται η «Μεταφορά επιβατών και των συνοδευόμενων αποσκευών τους»⁵.

4 — Προστέθηκε με την οδηγία 92/77/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (προσέγγιση των συντελεστών ΦΠΑ) (ΕΕ L 316, σ. 1).

5 — Οι άλλες δεκαέξι κατηγορίες αφορούν, π.χ., τα τρόφιμα, την ύδρευση, τα φαρμακευτικά προϊόντα, τον ιατρικό εξοπλισμό, την παράδοση κατοικιών, το δικαίωμα εισόδου σε παραστάσεις, την παράδοση κατοικιών, την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών από αναγνωρισμένους φιλανθρωπικούς οργανισμούς, καθώς και τις υπηρεσίες οδοαθαρσίας και αποκομής απορριμμάτων.

8. Το βασιλικό διάταγμα 14-1997, της 29ης Αυγούστου 1997, καθώς και ο νόμος 9/1998, της 21ης Απριλίου 1998, με τον οποίον τροποποιήθηκε ο νόμος 37/1992, της 28ης Δεκεμβρίου 1992, περί του φόρου προστιθέμενης αξίας, προβλέπουν ότι στα διόδια αυτοκινητοδρόμων εφαρμόζεται μειωμένος φορολογικός συντελεστής 7 % αντί του κανονικού φορολογικού συντελεστή 16 %. Για να επιτευχθεί αυτό, η διάθεση προς χρήση της οδικής υποδομής από παραχωρησιούχους εξομειώθηκε προς την αναφερόμενη στο παράρτημα Η, κατηγορία 5, της έκτης οδηγίας μεταφορά επιβατών και των συνοδευόμενων αποσκευών τους.

III — Η πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασία και τα αιτήματα της προσφυγής

9. Με έγγραφο οχλήσεως της 22ας Δεκεμβρίου 1997, η Επιτροπή πληροφόρησε την Ισπανική Κυβέρνηση ότι, κατά την άποψή της, οι διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν επιτρέπουν την εφαρμογή του μειωμένου φορολογικού συντελεστή στην επιβολή των διοδίων αυτοκινητοδρόμων.

10. Η Ισπανική Κυβέρνηση γνωστοποίησε την άποψή της με έγγραφο της 24ης Απριλίου 1998, στο οποίο επισυνάφθηκε γνωμοδότηση του Υπουργού Οικονομίας και Δημοσίων Οικονομικών της 13ης Απριλίου 1998. Στο έγγραφο αυτό διατυπώθηκαν, κατ' ουσίαν, τα ακόλουθα επιχειρή-

ματα υπέρ της εφαρμογής του μειωμένου φορολογικού συντελεστή.

11. Αφενός, μεταξύ των κρατών μελών, μερικά των οποίων δεν επιβάλλουν ΦΠΑ, υφίσταται συνεπεία της διαφορετικής φορολογικής αντιμετώπισης των εκάστοτε διοδίων άνοιξη μεταχείριση των υποκειμένων στον φόρο, δηλαδή των παραχωρησιούχων ως εκμεταλλευομένων την οδική υποδομή. Ως εκ τούτου, η Ισπανία αποφάσισε μείωση του φορολογικού συντελεστή προκειμένου να περιοριστεί η ανισότητα αυτή. Επιπλέον, η ενέργεια αυτή δεν έχει καμία επίπτωση στους ίδιους πόρους της Κοινότητας και, επομένως, δεν αντιβαίνει προς την έκτη οδηγία.

12. Αφετέρου, στην παρούσα υπόθεση έχει εφαρμογή το παράρτημα Η, κατηγορία 5, της έκτης οδηγίας. Βεβαίως, είναι δυνατό η έννοια «μεταφορά επιβατών και των συνοδευομένων αποσκευών τους», υπό στενή ερμηνεία, να μη περιλαμβάνει τη διάθεση προς χρήση μιας οδικής υποδομής αντί καταβολής τέλους. Εν προκειμένω όμως, πρέπει να ληφθεί ως βάσιμη μια λογική και τελολογική ερμηνεία που να μην αναφέρεται μόνο στο γράμμα της διατάξεως. Δεδομένου ότι είναι αναγκαίο να εξευρεθεί μια λύση που παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εφαρμόζουν ένα παρόμοιο φορολογικό συντελεστή, η επίμαχη έννοια πρέπει να ερμηνευθεί ευρέως. Αυτό εξυπηρετεί τον σκοπό της διασφάλισης, στο πλαίσιο της φορολογίσεως, των αρχών της ουδετερότητας και της απαγορεύσεως των διακρίσεων.

13. Η Επιτροπή όμως, δεδομένου ότι εξακολουθεί να θεωρεί ότι υφίσταται παράβαση της έκτης οδηγίας, απηύθυνε με έγγραφο της 10ης Αυγούστου 1998 αιτιολογημένη γνώμη κατά το άρθρο 169 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 226 ΕΚ). Με το έγγραφο αυτό, επισημαίνεται και πάλι στην Ισπανική Κυβέρνηση ότι η εφαρμογή μειωμένου φορολογικού συντελεστή συνιστά παράβαση των υποχρεώσεων που απορρέουν από το άρθρο 12 της έκτης οδηγίας και της ζητήθηκε να λάβει τα κατάλληλα μέτρα εντός έξι μηνών από της κοινοποίησεως προκειμένου να συμμορφωθεί προς τη γνώμη αυτή.

14. Στην απάντηση του αρμοδίου για ζητήματα τεχνικής φύσεως Γενικού Γραμματέα του Υπουργείου Οικονομίας και Δημοσίων Οικονομικών της 28ης Σεπτεμβρίου 1998, επαναλήφθηκαν κατ' ουσίαν τα ήδη προβληθέντα επιχειρήματα.

15. Ενόψει αυτών των ισχυρισμών των ισπανικών αρχών, η Επιτροπή άσκησε την παρούσα προσφυγή — η οποία περιήλθε στην Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 8 Μαρτίου 1999 —, δεδομένου ότι το Βασίλειο της Ισπανίας, κατά την άποψή της, δεν συμμορφώθηκε προς την αιτιολογημένη γνώμη.

16. Η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο:

1) να αναγνωρίσει ότι το Βασίλειο της Ισπανίας, εφαρμόζοντας μειωμένο

φορολογικό συντελεστή στην παροχή υπηρεσιών που συνίστανται στη διάθεση μιας οδικής υποδομής στους χρήστες, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 12 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977·

- 2) να καταδικάσει το Βασίλειο της Ισπανίας στα δικαστικά έξοδα.

17. Το Βασίλειο της Ισπανίας ζητεί από το Δικαστήριο:

- 1) να απορρίψει την προσφυγή της Επιτροπής·
- 2) να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

IV – Ισχυρισμοί των διαδίκων

18. Η Επιτροπή προβάλλει ότι ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ έχει εφαρμογή μόνο στην παροχή των υπηρεσιών που αναφέρονται στο παράρτημα Η της έκτης οδηγίας. Δεν μπορεί να δεχθεί την εκ μέρους της Ισπανίας ευρεία ερμηνεία της οδηγίας και την, όπως

προβάλλεται, αναγκαία για την αποτροπή της δυσμενούς διακρίσεως εξομοίωση της διαθέσεως προς χρήση της υποδομής από παραχωρησιούχους με τη μεταφορά επιβατών και αποσκευών. Η Επιτροπή αμφισβητεί επίσης ότι υφίσταται, όπως ισχυρίζεται η Ισπανία, στρέβλωση του ανταγωνισμού συνεπεία της διαφοροετικής φορολογικής αντιμετώπισεως των τελών χρήσεως οδών εντός των επιμέρους κρατών μελών. Συνολικώς, εννέα από τα δεκαπέντε κράτη μέλη επιβάλλουν τέλη χρήσεως οδών. Μόνον τέσσερα κράτη μέλη (εκτός από την Ισπανία, Γαλλία, Ιταλία και την Πορτογαλία) έχουν από απόψεως εκτάσεως μια παρόμοια υποκείμενη σε διόδια οδική υποδομή. Στα άλλα κράτη μέλη επιβάλλονται διόδια μόνο για μεμονωμένα τμήματα αποστάσεων ή για ορισμένες γέφυρες και σήραγγες. Πέντε από αυτές τις χώρες — μεταξύ των οποίων η Γαλλία — δεν έχουν υπαγάγει τα διόδια στον ΦΠΑ, πράγμα για το οποίο ασκήθηκαν κατ' αυτών προσφυγές λόγω παραβάσεως⁶. Η προβαλλόμενη στρέβλωση του ανταγωνισμού δεν είναι τόσο σημαντική όπως προβάλλει η Ισπανία προς δικαιολόγησή του γεγονότος αυτού.

19. Επιπλέον, ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να επικαλεσθεί προς δικαιολόγησή της παραβάσεως την πληθμελή συμπεριφορά άλλων κρατών μελών.

20. Πρέπει να σημειωθεί επίσης ότι η χρέωση του ΦΠΑ επιτρέπει στους χρήστες της υπο-

6 – Βλ., συναφώς, τις αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, C-276/97, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2000, σ. I-6251), C-358/97, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (Συλλογή 2000, σ. I-6301), C-359/97, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Συλλογή 2000, σ. I-6355), C-408/97, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (Συλλογή 2000, σ. I-6417), και C-260/98, Επιτροπή κατά Ελληνικής Δημοκρατίας (Συλλογή 2000, σ. I-6537).

δομής να κάνουν χρήση ενδεχόμενης εκπτώσεως του φόρου και ότι το σύστημα αυτό διασφαλίζει επομένως την ουδετερότητα του φόρου.

21. Η Επιτροπή προβάλλει περαιτέρω ότι δεν έχει εν προκειμένω εφαρμογή το παράρτημα Η, κατηγορία 5. Κατά τη «μεταφορά επιβατών και των συνοδευόμενων αποσκευών τους», ο υποκείμενος στον φόρο αναλαμβάνει την υποχρέωση να μεταφέρει επιβάτες και εμπορεύματα από έναν τόπο στον άλλον. Εν προκειμένω, εντούτοις, παραχωρησιούχοι θέτουν στη διάθεση των χρηστών μια οδική υποδομή, δηλαδή αυτοκινητόδρομο, ταχείας κυκλοφορίας. Ακόμη και με ευρεία ερμηνεία της εννοίας αυτής, οι δύο περιπτώσεις δεν είναι συγκρίσιμες μεταξύ τους.

22. Ο πραγματικός λόγος της εφαρμογής μειωμένου φορολογικού συντελεστή συνίσταται στην απαίτηση των παραχωρησιούχων για τη μείωση των διοδίων ή για την αποφυγή αυξήσεώς τους.

23. Η Ισπανική Κυβέρνηση επικαλείται προς δικαιολόγηση των ενεργειών της, αφενός, στρεβλώσεις του ανταγωνισμού συνεπεία της διαφορετικής φορολογικής αντιμετώπισης των τελών χρήσεως αυτοκινητοδρόμου στα κράτη μέλη και, αφετέρου, το παράρτημα Η, κατηγορία 5, της έκτης οδηγίας.

24. Ακόμη και αν η οικεία υπηρεσία — η διάθεση προς χρήση μιας οδικής υποδομής — στα επί μέρους κράτη μέλη έχει διαφορετικό περιεχόμενο, αυτό δεν δικαιολογεί περαιτέρω στρεβλώσεις του ανταγωνισμού που αποβαίνουν σε βάρος των επιχειρηματιών.

25. Μπορεί ήδη να διαπιστωθεί άνιση μεταχείριση σε βάρος των Ισπανών που εκμεταλλεύονται τους αυτοκινητοδρόμους σε περίπτωση εφαρμογής του κανονικού συντελεστή του ΦΠΑ από το ότι ένας μεγάλος αριθμός χρηστών δεν θα είναι σε θέση να προβάλει δικαίωμα εκπτώσεως. Ως εκ τούτου, φορολογείται η παρεχόμενη υπηρεσία, πράγμα που θα έχει επιπτώσεις στη ζήτηση, οπότε η διαφορετική φορολογική μεταχείριση έχει ως συνέπεια την ανατροπή της ισορροπίας, διότι οι εκμεταλλεζόμενοι αυτοκινητοδρόμους στις άλλες χώρες θα μπορούν να αυξήσουν τις δραστηριότητές τους.

26. Η Ισπανική Κυβέρνηση επικαλείται επιπλέον την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Η Επιτροπή κίνησε το 1989 διάφορες διαδικασίες λόγω παραβάσεως κατ' άλλων κρατών μελών, τα οποία δεν εφάρμοζαν στις υπηρεσίες αυτές τον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ. Οι διαδικασίες αυτές ανεστάλησαν, εντούτοις, μέχρι τα τέλη του 1997. Η Ισπανία δεν μπορούσε επομένως να προβλέψει κατά την έκδοση του βασιλικού διατάγματος του Αυγούστου του 1997 ότι η Επιτροπή θα στρεφόταν παρά ταύτα και πάλι κατά των κρατών μελών. Συνεπεία της αναστολής των διαφόρων διαδικασιών λόγω παραβάσεως προέκυψε υπέρ της Ισπανίας μια κατάσταση που δημιουργεί τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη.

27. Η Ισπανία επιδίωκε με τις ενέργειές της, δηλαδή τη φορολόγηση με μειωμένο φορολογικό συντελεστή, τρεις στόχους. Πρώτον, με τον τρόπο αυτόν θα μπορούσαν να περιοριστούν οι συνέπειες της στρεβλώσεως του ανταγωνισμού και η άνιση μεταχείριση των χρηστών. Δεύτερον, επρόκειτο για προσωρινό μέτρο που θα ίσχυε μέχρις ότου βρισκόταν οριστική λύση επί κοινοτικού επιπέδου. Αυτό ανακοινώθηκε επίσης στην Επιτροπή. Τρίτον, προκρίθηκε ένας τρόπος ενεργείας που δεν θα προξενούσε καμία ζημία στην Κοινότητα. Εφαρμόστηκε μειωμένος φορολογικός συντελεστής προκειμένου να αποφευχθούν επιπτώσεις στο σύστημα των ιδίων πόρων των Κοινοτήτων.

28. Όσον αφορά τη δυνατότητα εφαρμογής του παραρτήματος Η, κατηγορία 5, της έκτης οδηγίας, η Ισπανική Κυβέρνηση προβάλλει ότι δεν ερμήνευσε υπερβολικά ευρέως τη διάταξη αυτή, αλλά μόνον υπό το φως της Συνθήκης. Η Συνθήκη επιβάλλει την αρχή της προστασίας του ελεύθερου ανταγωνισμού. Ενόψει της καταστάσεως που υφίστατο πριν από την επιβολή του μειωμένου φορολογικού συντελεστή, όχι μόνον επιτρεπόταν στην Ισπανία να περιορίσει τις επιπτώσεις που δημιουργούν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού, αλλά ήταν μάλιστα υποχρεωμένη προς τούτο.

V — Η γνώμη μου επί της υποθέσεως

29. Όσον αφορά τη διάθεση προς χρήση μιας οδικής υποδομής από παραχωρησιούχους, πρόκειται για παροχή υπηρεσίας εξ επα-

χθούς αιτίας που υπόκειται στον ΦΠΑ κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας⁷. Η απαίτηση της άμεσης σχέσεως μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης αντιπαροχής, δηλαδή των διοδίων, πληρούται⁸.

30. Υφίσταται επίσης οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, ιδίως διότι εν προκειμένω, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η έννοια αυτή πρέπει να θεωρείται ευρέως ανεξάρτητα από τον σκοπό ή τα αποτελέσματα της δραστηριότητας⁹. Αρκεί να έχει πραγματικά σχέση κατά οποιοδήποτε τρόπο με την οικονομική ζωή¹⁰, πράγμα που επιβάλλει να λαμβάνεται υπόψη η οικονομική πραγματικότητα¹¹. Εν προκειμένω, η διάθεση προς χρήση της οδικής υποδομής αντί πληρωμής διοδίων πραγματοποιείται βάσει ενός συστήματος παραχωρήσεων.

31. Δεδομένου ότι οι παραχωρησιούχοι ασκούν αυτοτελώς την οικονομική αυτή

7 — Κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητα του αυτήν, υπόκεινται στον φόρο προστιθέμενης αξίας.

8 — Βλ., συναφώς, την απόφαση της 8ης Μαρτίου 1988, 102/86, Apple and Pear Development Council (Συλλογή 1988, σ. 1443, σκέψη 11).

9 — Αποφάσεις της 26ης Μαρτίου 1987, 235/85, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (Συλλογή 1987, σ. 1471, σκέψη 8)· της 15ης Ιουνίου 1989, 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (Συλλογή 1989, σ. 1737, σκέψη 10), και της 4ης Δεκεμβρίου 1990, C-186/89, Van Nieuwenhuijzen (Συλλογή 1990, σ. I-4363, σκέψη 17).

10 — Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Lenz της 12ης Φεβρουαρίου 1987 στην υπόθεση 235/85 (προπαρατεθείσας στην υποσημείωση 9), σημείο 22.

11 — Απόφαση της 20ης Φεβρουαρίου 1997, C-260/95, DFDS (Συλλογή 1997, σ. I-1005, σκέψη 23).

δραστηριότητα, είναι υποκείμενοι στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Ασκούν τη δραστηριότητα αυτή ιδίω ονόματι και όχι επ' ονόματι ή για λογαριασμό του Δημοσίου. Επομένως, απομένει επίσης να διαπιστωθεί αν η δραστηριότητα της διαθέσεως προς χρήση μιας οδικής υποδομής αποτελεί δραστηριότητα στο πλαίσιο της ασκήσεως δημόσιας εξουσίας για την οποία το Δημόσιο, ως ασκούν αυτήν, δεν θα είναι υποκείμενο στον φόρο σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας.

32. Από το σύνολο των προεκτεθέντων προκύπτει ότι η εν λόγω δραστηριότητα αποτελεί παροχή υπηρεσίας που υπόκειται στον ΦΠΑ. Προϋπόθεση για την εφαρμογή μειωμένου φορολογικού συντελεστή θα πρέπει να αποτελεί η ύπαρξη παροχής υπηρεσίας κατά την έννοια του παραρτήματος Η.

33. Όμως δεν μπορεί να γίνει δεκτή η εξομοίωση της υπηρεσίας, που συνίσταται στη γενική διάθεση προς χρήση μιας οδικής υποδομής, με την αναφερόμενη στο παράρτημα Η, κατηγορία 5, της έκτης οδηγίας «μεταφορά επιβατών και των συνοδευόμενων αποσκευών τους».

34. Στις σχετικές διατάξεις δεν ανευρίσκεται κοινοτικός ορισμός αυτής της έννοιας. Επομένως, για να καθοριστούν συγκεκριμένα η σημασία της πρέπει να εξεταστεί το πλαίσιο

στο οποίο εντάσσεται, πράγμα που συνεπάγεται ότι πρέπει να ληφθεί υπόψη η οικονομία της έκτης οδηγίας.

35. Από το πνεύμα και τον σκοπό της οδηγίας και από το γράμμα του άρθρου 2 ειδικότερα συνάγεται ότι η βασική αρχή της οδηγίας πρέπει να θεωρηθεί ότι συνίσταται στο ότι όλες οι παραδόσεις αντικειμένων και όλες οι παροχές υπηρεσιών, όταν πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο, υπόκεινται πλήρως στον ΦΠΑ, εφόσον δεν απαλλάσσονται ρητώς ή εφόσον δεν είναι δυνατός μειωμένος φορολογικός συντελεστής. Οι διατάξεις περί μείωσης και απαλλαγής πρέπει επομένως να ερμηνεύονται στενά, διότι αποτελούν εξαίρεση από τη βασική αρχή της οδηγίας.

36. Επομένως, αυτό σημαίνει ότι, εν προκειμένω, στην έννοια «μεταφορά επιβατών και των συνοδευόμενων αποσκευών τους» πρέπει να προσδοθεί η συνήθης σημασία της. Συγκεκριμένα, δεν μπορεί πράγματι οποιαδήποτε σύμβαση, που παρουσιάζει στοιχεία μιας μεταφοράς με την ευρύτερη έννοια του όρου, να υπάγεται αυτομάτως στην έννοια αυτή. Αυτό θα είχε συνέπεια ευρεία ερμηνεία της προοδευτικής μείωσης του φόρου, πράγμα που ακριβώς δεν είναι επιθυμητό. Επομένως, προϋπόθεση αποτελεί στην κατά τη σύμβαση συμφωνία μεταξύ των παραχωρησιούχων ως εκμεταλλευομένων την υποδομή και των χρηστών να υπερτερούν συμβατικής φύσεως στοιχεία αφορώντα τη μεταφορά.

37. Όμως, η διάθεση προς χρήση μιας οδικής υποδομής αντί καταβολής διοδίων δεν πληροί την προϋπόθεση αυτή. Βεβαίως, η δια-

νύομενη απόσταση για ορισμένη διάρκεια (διάρκεια διαδρομής) διατίθεται στον χρήστη αντί αντιπαροχής. Πάντως, δεν υπερτερούν εν προκειμένω στοιχεία συμβατικής φύσεως που αφορούν τη μεταφορά, διότι τον χρήστη τον ενδιαφέρει να διανύσει κατά το δυνατόν γρήγορα και ασφαλώς ορισμένη απόσταση. Αυτό όμως ακριβώς που οφείλουν να παρέχουν συμβατικώς οι παραχωρησιούχοι δεν συνιστά «μεταφορά». Η μεταφορά εξακολουθεί να αποτελεί υπόθεση των εκάστοτε χρηστών, οι οποίοι χρησιμοποιούν τους αυτοκινητοδρόμους για τους οποίους προβλέπεται η καταβολή τελών απλώς και μόνον προς τον σκοπό της μετακινήσεώς τους και για την ταχεία και άνετη άφιξη στον προορισμό τους.

38. Η αναγκαιότητα στενής ερμηνείας προκύπτει επίσης από μια σύγκριση των υπόλοιπων δεκαέξι κατηγοριών που αναφέρονται στο παράρτημα Η (βλ., ανωτέρω, υποσημείωση 5), οι οποίες αφορούν κατ' εξοχήν παραδόσεις ή παροχές υπηρεσιών κοινωνικού ή πολιτιστικού χαρακτήρα ή παροχές της γενικής κοινωνικής πρόνοιας.

39. Εξομοίωση της διαθέσεως προς χρήση της οδικής υποδομής για ταχεία και ασφαλή μετακίνηση και για τη γενική διακίνηση με τη μεταφορά επιβατών και αποσκευών θα διέυρνε τις περιπτώσεις εφαρμογής του παραρτήματος Η και, επομένως, θα συνιστούσε μη σύμφωνη προς το πνεύμα και τον σκοπόν της οδηγίας παρέκκλιση από τον βασικό κανόνα της πλήρους φορολόγησεως.

40. Επομένως, δεν θα χρειαζόταν πράγματι να εξετάσω τα λοιπά επιχειρήματα που προέβαλε η Ισπανία για τη φορολογική προοδευτική μείωση και τη δικαιολόγησή της. Εξάλλου, ούτε ευσταθούν.

41. Η Ισπανική Κυβέρνηση δικαιολογεί την εφαρμογή του μειωμένου φορολογικού συντελεστή με, όπως προβάλλει, υφιστάμενες στρεβλώσεις του ανταγωνισμού, λόγω της διαφορετικής φορολογικής αντιμετώπισεως των διοδίων από τα κράτη μέλη.

42. Κατ' αρχάς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι μεταξύ των Ισπανών που εκμεταλλεύονται αυτοκινητοδρόμους και αυτών που εκμεταλλεύονται αυτοκινητοδρόμους σε άλλα κράτη μέλη, στα οποία κακώς τα διόδια δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ, δεν υφίσταται ανταγωνισμός. Λόγω της γεωγραφικής θέσεως, κανένας Ισπανός οδηγός δεν θα έπαιρνε έναν ενδεχομένως φθηνότερο γαλλικό αυτοκινητόδρομο. Το ότι η απόψευς κερδών κατάσταση των Ισπανών παραχωρησιούχων είναι ενδεχομένως χειρότερη αποτελεί ένα άλλο ζήτημα.

43. Στρέβλωση του ανταγωνισμού θα υφίστατο εν προκειμένω μόνον αν, π.χ., μη υποκείμενοι στον φόρο κρατικοί οργανισμοί βρίσκονταν σε ανταγωνισμό για την ίδια υπηρεσία με υποκείμενο στον φόρο ιδιώτη

και, ως εκ τούτου, θα μπορούσαν να προσφέρουν τις υπηρεσίες τους φθηνότερα λόγω της φορολογικής απαλλαγής. Εντούτοις, επί του σημείου αυτού, η Ισπανική Κυβέρνηση δεν ανέφερε κανένα γεγονός από το οποίο θα μπορούσε να συναχθεί μια τέτοια σχέση ανταγωνισμού.

44. Ούτε τα υπόλοιπα επιχειρήματα που προέβαλε το Βασίλειο της Ισπανίας για τις στρεβλώσεις του ανταγωνισμού ευσταθούν. Αφενός, το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας — όπως προκύπτει από πολλές διατάξεις — περιορίζεται σε εσωτερικές καταστάσεις. Δεν διαπιστώνεται πάντως, εν προκειμένω, παράβαση της υποχρέωσης περί μεταχειρίσεως όμοιας προς ημεδαπούς. Αφετέρου, οι μνημονευθείσες περιπτώσεις στρεβλώσεως — αφενός, αδυναμία της εκπύσεως και, αφετέρου, ευνοϊκή μεταχείριση από απόψεως εξόδων — δεν οφείλονται στην έλλειψη φορολογήσεως εντός άλλων χωρών και στην υποχρέωση καταβολής φόρου εντός της Ισπανίας, αλλά στην εσφαλμένη εφαρμογή του δικαίου από άλλα κράτη μέλη. Κατόπιν διευκρινίσεως του ζητήματος από τη νομολογία, τα κράτη μέλη στα οποία υφίσταται η υποκείμενη σε τέλη οδική υποδομή θα επιβάλλουν ασφαλώς κατά τον ίδιο τρόπο ΦΠΑ.

45. Ακόμη κι αν αναντιρρήτως υφίστανται διαφορές μεταξύ των κρατών μελών κατά την εφαρμογή του ΦΠΑ στα τέλη χρήσεως αυτοκινητοδρόμων, δεδομένου ότι σε μερικά κράτη μέλη εφαρμόζεται ο κανονισμός συντελεστής, ενώ σε άλλα αντιθέτως δεν επι-

βάλλεται ΦΠΑ, δεν εναπόκειται στα κράτη μέλη να επιφέρουν εν προκειμένω εξάλειψη των διαφορών με μονομερή μέτρα.

46. Με την έκτη οδηγία σκοπείται η εναρμόνιση των νομοθετικών διατάξεων των κρατών μελών που αφορούν τους φόρους κύκλου εργασιών. Κατ' αυτόν τον τρόπο — όπως αναφέρεται στην ένατη αιτιολογική σκέψη — η εφαρμογή του κοινοτικού συντελεστή στις φορολογητέες πράξεις θα επιφέρει συγκρίσιμα αποτελέσματα σε όλα τα κράτη μέλη. Επομένως, από το εναρμονισμένο σύστημα ΦΠΑ προκύπτει συνολικώς ότι στα κράτη μέλη απομένει πεδίο ενεργείας μόνον όπου αυτό προβλέπεται ρητώς από τις σχετικές κοινοτικές διατάξεις.

47. Εφόσον όμως υφίσταται για όλα τα κράτη μέλη η υποχρέωση εφαρμογής του κανονικού συντελεστή του ΦΠΑ σε μια υπηρεσία όπως η διάθεση προς χρήση μιας οδικής υποδομής από παραχωρησιούχους, οπότε απαγορεύεται σ' ένα κράτος μέλος, στο πλαίσιο της έκτης οδηγίας, να ακολουθεί το αντίθετο προς το δίκαιο παράδειγμα άλλων προκειμένου να εγκαταλείψει διαφορές που υφίστανται κατά τη φορολόγηση. Τα άλλα ακριβώς κράτη μέλη είναι υποχρεωμένα να εφαρμόζουν τον σύμφωνο προς την έκτη οδηγία φορολογικό συντελεστή.

48. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να επικαλεστεί επωφελώς το ότι και άλλα κράτη μέλη δεν έχουν εκπληρώσει τις υποχρεώσεις τους¹².

ισπανικές διατάξεις αποτελούσαν απλώς προσωρινό μέτρο, που δεν είχαν εξάλλου καμία (αρνητική) επίδραση στο σύστημα των ιδίων πόρων των Κοινοτήτων.

49. Συναφώς, η Ισπανική Κυβέρνηση δεν μπορεί να επικαλεστεί προς δικαιολόγηση της συμπεριφοράς της ούτε την παραβίαση της φορολογικής ουδετερότητας, πολλών μάλλον καθόσον δεν υφίσταται, ούτε δε και την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Αφενός, η Επιτροπή εφάρμοσε χωρίς καθυστερήσεις επί λιγότερο από δεκαπέντε μήνες τη διαδικασία λόγω παραβάσεως κατά της Ισπανίας (βλ. ανωτέρω τα σημεία 9 έως 15) και, αφετέρου, από τις πλημμελείς ενέργειες άλλων κρατών μελών δεν μπορεί να δημιουργηθεί κατάσταση που θεμελιώνει εμπιστοσύνη του ενδιαφερομένου και δικαιολογεί τις δικές του παραλείψεις. Το ομολογούμενως ακατανόητα μακρό, επί πολλά έτη, ενδιάμεσο χρονικό διάστημα μεταξύ, αφενός, της κινήσεως της διαδικασίας λόγω παραβάσεως και, αφετέρου, της ασκήσεως της προσφυγής στις πέντε άλλες αναφερθείσες υποθέσεις (βλ. ανωτέρω το σημείο 26 και την υποσημείωση 6 στο σημείο 17) θα μπορούσε το πολύ να έχει επιπτώσεις, αν απαιτούνταν αναδρομικώς πληρωμές, πράγμα που δεν συμβαίνει πάντως εν προκειμένω.

51. Επομένως, οι ισχυρισμοί της Ισπανικής Κυβερνήσεως όσον αφορά την εξάλειψη των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού πρέπει να απορριφθούν στο σύνολό τους.

52. Τελικά, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το Βασίλειο της Ισπανίας, εφαρμόζοντας στην παροχή υπηρεσιών που συνίστανται στη διάθεση προς χρήση μιας οδικής υποδομής μειωμένο φορολογικό συντελεστή, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την έκτη οδηγία.

VI — Δικαστικά έξοδα

50. Στερείται επίσης σημασίας — εφόσον στην προκειμένη παροχή υπηρεσιών έπρεπε να είχε εφαρμοσθεί ο κανονικός συντελεστής του ΦΠΑ — ο περαιτέρω ισχυρισμός της Ισπανικής Κυβερνήσεως ότι οι σχετικές

53. Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα. Δεδομένου ότι η Επιτροπή ζήτησε να καταδικαστεί το Βασίλειο της Ισπανίας στα δικαστικά έξοδα και δεδομένου ότι το Βασίλειο της Ισπανίας ηττήθηκε, πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

12 — Αποφάσεις της 26ης Φεβρουαρίου 1976, 52/75, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή τόμος 1976, σ. 121) της 25ης Σεπτεμβρίου 1979, 232/78, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1979, σ. 323), της 14ης Φεβρουαρίου 1984, 325/82, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 1984, σ. 777), και της 9ης Ιουλίου 1991, C-146/89, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Συλλογή 1991, σ. I-3533).

VII – Πρόταση

54. Βάσει των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να εκδώσει απόφαση με το ακόλουθο διατακτικό:

- «1) Το Βασίλειο της Ισπανίας, εφαρμόζοντας μειωμένο φορολογικό συντελεστή στην παροχή υπηρεσιών που συνίστανται στη διάθεση προς τους χρήστες μιας οδικής υποδομής από παραχωρησιούχους, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 12 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 προ-στιθεμένης αξίας: ομοίου με τη φορολογική βάση.

- 2) Καταδικάζει το Βασίλειο της Ισπανίας στα δικαστικά έξοδα.»