

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)
της 6ης Οκτωβρίου 2005 *

Στην υπόθεση C-243/03,

με αντικείμενο προσφυγή του άρθρου 226 ΕΚ λόγω παραβάσεως, η οποία ασκήθηκε στις 6 Ιουνίου 2003,

Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον E. Traversa, επικουρούμενο από τον N. Coutrelis, δικηγόρο, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

Γαλλικής Δημοκρατίας, εκπροσωπούμενης από τον G. de Bergues και την C. Jurgensen-Mercier,

καθής,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

υποστηριζόμενης από το

Βασίλειο της Ισπανίας, εκπροσωπούμενο από τη N. Díaz Abad,

παρεμβαίνον,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas, πρόεδρο τμήματος, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (εισηγητή), J. Malenovský και U. Löhms, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Poiares Maduro
γραμματέας: R. Grass

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 10ης Μαρτίου 2005,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με το δικόγραφο της προσφυγής της, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ζητεί από το Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι η Γαλλική Δημοκρατία, θεσπίζοντας ειδικό κανόνα περί περιορισμού της δυνατότητας εκπτώσεως του φόρου

προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που αφορά την αγορά ειδών εξοπλισμού για τον λόγον ότι η αγορά αυτών των ειδών χρηματοδοτήθηκε με επιδοτήσεις, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το κοινοτικό δίκαιο και, ιδίως, από τα άρθρα 17 και 19 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), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ L 102, σ. 18, στο εξής: έκτη οδηγία).

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση

- 2 Το άρθρο 2, δεύτερο εδάφιο, της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3), όπως τροποποιήθηκε με την έκτη οδηγία (στο εξής: πρώτη οδηγία), ορίζει ότι «[σ]ε κάθε συναλλαγή, ο φόρος προστιθεμένης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επεβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων τα οποία συνθέτουν την τιμή».
- 3 Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ορίζει ότι βάση επιβολής του φόρου συνιστά:

«για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών [...], 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 [άμεσα] με την τιμή των πράξεων αυτών».

- 4 Το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας, όπως αναγιγνώσκεται σε συνδυασμό με το άρθρο 28 στ της ίδιας οδηγίας, ορίζει ότι «[κ]ατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος [...] τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εσωτερικό της χώρας φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο».
- 5 Η παράγραφος 5 του ίδιου άρθρου διευκρινίζει:

«Όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο για την ταυτόχρονη πραγματοποίηση τόσο πράξεων αναφερομένων στις παραγράφους 2 και 3, οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, όσο και πράξεων οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, η έκπτωση γίνεται μόνο για το μέρος του φόρου προστιθεμένης αξίας το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις πράξεις της πρώτης κατηγορίας.

Η αναλογία αυτή καθορίζεται για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο σύμφωνα με το άρθρο 19.

[...]»

- 6 Το άρθρο 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, με τίτλο «Υπολογισμός της αναλογίας της εκπτώσεως», ορίζει τα εξής:

«Η αναλογία εκπτώσεως που προβλέπεται από το άρθρο 17, παράγραφος 5, εδάφιο πρώτο, προκύπτει από το κλάσμα που περιλαμβάνει:

- στον αριθμητή, το συνολικό ποσό του ετησίου κύκλου εργασιών, άνευ φόρου προστιθεμένης αξίας, που αναφέρεται στις πράξεις οι οποίες δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 3,

- στον παρονομαστή, το συνολικό ποσό του ετησίου κύκλου εργασιών, άνευ φόρου προστιθεμένης αξίας, που αναφέρεται στις πράξεις που περιλαμβάνονται στον αριθμητή, καθώς και στις πράξεις που δεν δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση. Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να συνυπολογίζουν στον παρονομαστή το ποσό των επιδοτήσεων, πλην των προβλεπόμενων από το άρθρο 11, υπό Α, παράγραφος 1, περίπτωση α'.

[...]»

Η εθνική κανονιστική ρύθμιση

- 7 Το άρθρο 212 του γενικού φορολογικού κώδικα (στο εξής: ΓΦΚ) ορίζει:

«I. 1. Ο φόρος προστιθεμένης αξίας ο οποίος επιβάρυνε τα στοιχεία της τιμής φορολογούμενης πράξεως μπορεί να εκπίπτεται από τον φόρο προστιθεμένης αξίας που επιβάλλεται για την πράξη αυτή.

[...]

II. 1. Καθόσον τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια των φορολογούμενων πράξεων και υπό τον όρον ότι οι πράξεις αυτές παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, ο φόρος τον οποίον οι υπόχρεοι δύνανται να εκπέσουν είναι [μεταξύ άλλων]:

- a) ο φόρος που αναγράφεται στα τιμολόγια αγοράς που τους παρέδωσαν οι πωλητές, καθόσον οι πωλητές αυτοί είχαν εκ του νόμου το δικαίωμα να αναγράφουν τον φόρο στα εν λόγω τιμολόγια

[...]»

8 Το άρθρο 212 του παραρτήματος II του ΓΦΚ, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 2 του διατάγματος 94-452, της 3ης Ιουνίου 1994 (*JORF* [Επίσημη Εφημερίδα της Γαλλικής Δημοκρατίας] της 5ης Ιουνίου 1994, σ. 8143), ορίζει:

«1. Οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι, στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων τους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του φόρου προστιθεμένης αξίας, δεν διενεργούν αποκλειστικές πράξεις παρέχουσες δικαίωμα προς έκπτωση μπορούν να εκπίπτουν ποσοστό του φόρου προστιθεμένης αξίας που επιβαρύνει τα αγαθά τα οποία αποτελούν πάγια στοιχεία του ενεργητικού και χρησιμοποιούνται για την άσκηση αυτών των δραστηριοτήτων.

Το ποσοστό αυτό ισούται προς το ποσό του φόρου που δύναται να εκπέσει, ο οποίος προκύπτει κατόπιν ενδεχόμενης εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 207 bis, πολλαπλασιαζόμενο επί κλάσμα που περιλαμβάνει:

- a) στον αριθμητή, το συνολικό ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, άνευ φόρου προστιθεμένης αξίας, το οποίο αφορά πράξεις οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών

- b) στον παρονομαστή, το συνολικό ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, άνευ φόρου προστιθεμένης αξίας, το οποίο αφορά τις πράξεις που περιλαμβάνονται στον αριθμητή, καθώς και τις πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, καθώς και το συνολικό ποσό των επιδοτήσεων, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που δεν συνδέονται άμεσα με την τιμή αυτών των πράξεων.

[...]»

- 9 Το βιβλίο 2 της εγκυκλίου της υπηρεσίας φορολογικής νομοθεσίας, της 8ης Σεπτεμβρίου 1994 (επίσημο δελτίο φορολογικής νομοθεσίας, ειδικός αριθμός 3 CA-94, της 22ας Σεπτεμβρίου 1994, στο εξής: εγκύκλιος της 8ης Σεπτεμβρίου 1994), το οποίο αφορά τους κανόνες περί του δικαιώματος προς έκπτωση, ορίζει τα εξής:

«150. Η έννοια των επιδοτήσεων εξοπλισμού.

Πρόκειται για μη φορολογητέες επιδοτήσεις οι οποίες, κατά τον χρόνο καταβολής τους, χορηγούνται για τη χρηματοδότηση συγκεκριμένου αγαθού επενδύσεως.

[...]

151. Οι κανόνες που εφαρμόζονται επί των επιδοτήσεων εξοπλισμού

Ο φόρος που αφορά τις επιδοτούμενες επενδύσεις μπορεί να εκπέσει υπό τους συνήθεις όρους, οσάκις ο υπόχρεος ενσωματώνει στην τιμή των πράξεών του τα

κονδύλια που διατίθενται για τις αποσβέσεις των αγαθών που χρηματοδοτήθηκαν εν όλω ή εν μέρει με την επιδότηση αυτή.

Εφόσον αποδεικνύεται η μη τήρηση του όρου περί μετακύλισης του κόστους των αποσβέσεων των αγαθών αυτών στην τιμή, ο ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα εν λόγω αγαθά δεν δύναται να εκπέσει για το μέρος του ποσού που καλύπτει η επιδότηση εξοπλισμού.

Παράδειγμα:

Ένα αγαθό επενδύσεως του οποίου η τιμή αγοράς ανέρχεται σε 1 186 000 γαλλικά φράγκα (FRF) (συμπεριλαμβανομένων των φόρων), εκ των οποίων το ποσό των 186 000 FRF αντιστοιχεί στον ΦΠΑ, χρηματοδοτείται εν μέρει (σε ποσοστό 20 %) με επιδότηση εξοπλισμού ύψους 237 200 FRF.

Ο υπόχρεος δεν μετακύλισε στην τιμή των φορολογητέων αυτών πράξεων το ποσό του κόστους της αποσβέσεως του αγαθού που αντιστοιχεί στο τμήμα που καλύπτει η επιδότηση εξοπλισμού. Συνεπώς, ο φόρος που επιβαρύνει το αγαθό (186 000 FRF) μπορεί να εκπέσει μόνον έως το ποσό των $186\ 000\ \text{FRF} \times 80\ \% = 148\ 800\ \text{FRF}$.

Εφόσον είναι αναγκαίο, ο υπόχρεος εφαρμόζει, υπό τους συνήθεις όρους, το ποσοστό εκπτώσεως της επιχειρήσεως στον κατ' αυτόν τον τρόπο υπολογισθέντα φόρο.»

Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

- 10 Κατόπιν καταγγελίας, η Επιτροπή απηύθυνε στη Γαλλική Κυβέρνηση, στις 23 Απριλίου 2001, έγγραφο οχλήσεως με το οποίο προσήψε στη Γαλλική Δημοκρατία παράβαση των άρθρων 17, παράγραφοι 2 και 5, και 19 της έκτης οδηγίας, καθόσον η Γαλλική Δημοκρατία, αφενός, εφάρμοζε αναλογία εκπτώσεως του ΦΠΑ επί όλων των υποκειμένων στον φόρο, συμπεριλαμβανομένων όσων διενεργούν αποκλειστικώς φορολογούμενες πράξεις που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση (στο εξής: σύνολο υποκειμένων στον φόρο) και, αφετέρου, περιόρισε, με το καθεστώς των επιδοτήσεων εξοπλισμού, το δικαίωμα προς έκπτωση, εξαρτώντας το από όρους που δεν προβλέπονται από την οδηγία αυτή.
- 11 Η Επιτροπή, δεδομένου ότι δεν έλαβε καμία απάντηση στην όχληση αυτή εντός της ταχθείσας προθεσμίας, απηύθυνε, στις 20 Δεκεμβρίου 2001, αιτιολογημένη γνώμη με την οποία κάλεσε το εν λόγω κράτος μέλος να λάβει τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να συμμορφωθεί με τη γνώμη αυτή εντός προθεσμίας δύο μηνών από της κοινοποίησής της.
- 12 Σε απάντηση στην όχληση της Επιτροπής, η Γαλλική Κυβέρνηση, με έγγραφο της 7ης Ιανουαρίου 2002, διευκρίνισε, μεταξύ άλλων, ότι η αναλογία εκπτώσεως εφαρμοζόταν αποκλειστικώς επί των υποκειμένων στον φόρο που διενεργούν ταυτοχρόνως πράξεις φορολογούμενες και πράξεις για τις οποίες δεν οφείλεται ΦΠΑ (στο εξής: μικτοί υποκείμενοι στον φόρο) και όχι στο σύνολο των υποκειμένων στον φόρο.
- 13 Στις 26 Ιουνίου 2002, η Επιτροπή εξέδωσε συμπληρωματική αιτιολογημένη γνώμη με την οποία απέσυρε την πρώτη αιτίαση, που αντλείται από την εφαρμογή της αναλογίας εκπτώσεως στο σύνολο των υποκειμένων στον φόρο, και επανέλαβε τη δεύτερη, που αντλείται από τον περιορισμό του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ ο οποίος επιβαρύνει τα αγαθά που χρηματοδοτούνται με επιδοτήσεις.

- 14 Η Επιτροπή δεν έμεινε ικανοποιημένη από την απάντηση της Γαλλικής Κυβερνήσεως στη συμπληρωματική αιτιολογημένη γνώμη και αποφάσισε να ασκήσει την παρούσα προσφυγή.

Επί της προσφυγής

Επιχειρήματα των διαδίκων

- 15 Η Επιτροπή προσάπτει στη Γαλλική Κυβέρνηση ότι, με τα σημεία 150 και 151 της εγκυκλίου της 8ης Σεπτεμβρίου 1994, εισήγαγε περιορισμό στο δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ ο οποίος δεν προβλέπεται από την έκτη οδηγία και ούτε δύναται να δικαιολογηθεί με βάση το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας.
- 16 Συναφώς, η Επιτροπή επισημαίνει ότι, όσον αφορά τους μικτούς υποκειμένους στον φόρο, δυνάμει της έκτης οδηγίας, η έκπτωση του ΦΠΑ περιορίζεται στις πράξεις που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, είτε με εφαρμογή καθολικής αναλογίας στην επιχείρηση, όπως ορίζει το άρθρο 19, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, είτε, ενδεχομένως, με εφαρμογή κάποιας εκ των μεθόδων του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας (διαφορετικές αναλογίες για διαφόρους κλάδους δραστηριοτήτων της επιχειρήσεως ή άμεση διάθεση ενός αγαθού σε συγκεκριμένη δραστηριότητα), εφόσον το κράτος μέλος το επιθυμεί, ιδίως για την αποφυγή καταχρήσεων. Κατά την Επιτροπή, οσάκις ένα κράτος μέλος εφαρμόζει μια αναλογία εκπτώσεως, καμία διάταξη της έκτης οδηγίας δεν επιτρέπει, προ της εφαρμογής αυτής, τον περιορισμό της φορολογικής βάσεως του ΦΠΑ, επί της οποίας εφαρμόζεται η αναλογία αυτή, με βάση την προέλευση των κονδυλίων που χρησιμοποιήθηκαν για την αγορά του αγαθού ή τον τρόπο υπολογισμού της τιμής των φορολογούμενων πράξεων που διενήργησε ο υποκείμενος στον φόρο.

- 17 Ως προς το σύνολο των υποκειμένων στον φόρο, καμία διάταξη της έκτης οδηγίας δεν επιτρέπει τον περιορισμό της δυνατότητας εκπτώσεως του ΦΠΑ για είδη εξοπλισμού βάσει της προελεύσεως των κονδυλίων που χρησιμοποιήθηκαν για την αγορά των αγαθών αυτών ή του τρόπου υπολογισμού της τιμής των διενεργηθεισών πράξεων.
- 18 Όσον αφορά επιδοτήσεις που λαμβάνει υποκείμενος στον φόρο, καμία διάταξη της έκτης οδηγίας, πλην των άρθρων της 11, Α, παράγραφος Ι, στοιχείο α', και 19, δεν προβλέπει τον συνυπολογισμό επιδοτήσεων κατά την εκκαθάριση του ΦΠΑ που οφείλουν οι υποκείμενοι στον φόρο. Κατά πάγια, όμως, νομολογία περιορισμός του δικαιώματος προς έκπτωση επιτρέπεται μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπει ρητώς η έκτη οδηγία (βλ. αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, 50/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1988, σ. 4797, σκέψεις 16 και 17, και της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, ΒΡ Σουπεργκάτζ, Συλλογή 1995, σ. I-1883).
- 19 Όσον αφορά το άρθρο 2, δεύτερο εδάφιο, της πρώτης οδηγίας, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι περιεχόμενο της διατάξεως αυτής είναι αποκλειστικά το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.
- 20 Η Γαλλική Κυβέρνηση εκτιμά ότι οι σχετικές με τις επιδοτήσεις εξοπλισμού διατάξεις και, ιδίως, ο όρος περί αποσβέσεως του αγαθού συνιστούν εφαρμογή των γενικών όρων του δικαιώματος προς έκπτωση του άρθρου 2, δεύτερο εδάφιο, της πρώτης οδηγίας, τους οποίους οι διατάξεις του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας απλώς προσαρμόζουν.
- 21 Κατά τη Γαλλική Κυβέρνηση, από τις συνδυασμένες διατάξεις των δύο αυτών άρθρων προκύπτει, πράγματι, ότι το δικαίωμα προς έκπτωση ασκείται όταν ένα αγαθό χρησιμοποιείται για τη διενέργεια δραστηριοτήτων που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση και όταν η τιμή των υποκειμένων στον ΦΠΑ πράξεων που διενεργήθηκαν ως εκροές ενσωματώνει το κόστος αυτού του αγαθού, είτε αυτό χρηματοδοτείται με επιδότηση εξοπλισμού είτε από οποιαδήποτε άλλη πηγή του υποκειμένου στον φόρο.

- 22 Συγκεκριμένα, κατά τη Γαλλική Κυβέρνηση, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι μόνο το ποσό του ΦΠΑ που επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων τα οποία συνθέτουν την τιμή της φορολογούμενης πράξεως μπορεί να εκπέσει και ότι, προκειμένου να παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, οι δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να έχουν ευθεία και άμεση σχέση με πράξη που υπόκειται στον ΦΠΑ ή με παρεμφερή πράξη (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 5ης Μαΐου 1982, 15/81, Schul, Συλλογή 1982, σ. 1409, σκέψη 10, και της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, C-16/00, Cibo Participations, Συλλογή 2001, σ. I-6663, σκέψεις 31 έως 33).
- 23 Η Γαλλική Κυβέρνηση επισημαίνει επίσης ότι η χρήση της δυνατότητας που παρέχει το άρθρο 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας να εγγραφούν οι επιδοτήσεις εξοπλισμού στον παρονομαστή του κλάσματος της αναλογίας εκπτώσεως θα οδηγούσε σε περιορισμό της ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση για το σύνολο των δαπανών στις οποίες υποβλήθηκε ο υποκείμενος στον φόρο, ενώ η χορήγηση αυτών των επιδοτήσεων έχει, κατ' ανάγκην, περιστασιακό χαρακτήρα.
- 24 Εξάλλου, η χρήση της εν λόγω δυνατότητας, η οποία αφορά αποκλειστικώς τους μικτούς υποκείμενους στον φόρο, θα μπορούσε να επιφέρει σημαντικές στρεβλώσεις στον ανταγωνισμό μεταξύ των μικτών και των πλήρως υποκειμένων στον φόρο.
- 25 Η Γαλλική Κυβέρνηση προσθέτει ότι ο όρος περί μετακυλίσεως του κόστους των δαπανών στις οποίες υποβλήθηκε ο υποκείμενος στον φόρο στην τιμή των πράξεων που υπόκεινται στον ΦΠΑ αποσοβεί τον κίνδυνο να προβούν δικαιούχοι μη φορολογητέων επιδοτήσεων σε καταχρήσεις του μηχανισμού μειώσεως του φόρου αυτού προς ίδιον όφελος. Συναφώς, η εν λόγω κυβέρνηση επισημαίνει, μεταξύ άλλων, ότι, ως προς τα αγαθά επενδύσεως που χρηματοδοτούνται με επιδότηση εξοπλισμού, ο μηχανισμός αυτός μπορεί να εφαρμοσθεί κατά τρόπο ώστε ο ΦΠΑ που δύναται να εκπέσει επί των εισροών να είναι υψηλότερος από τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εκροών.
- 26 Η Ισπανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι ο άμεσος περιορισμός του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ που καταβάλλεται κατά την επιδοτούμενη αγορά αγαθών

επενδύσεως συνιστά συγκεκριμένη εφαρμογή των αρχών επί των οποίων στηρίζεται ο συνυπολογισμός στον παρονομαστή του κλάσματος της αναλογίας εκπτώσεως, κατά το άρθρο 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, επιδοτήσεων που δεν αποτελούν τμήμα της βάσεως επιβολής του φόρου κατά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας. Ο περιορισμός αυτός είναι, επομένως, σύμφωνος με το κοινοτικό δίκαιο και δικαιολογείται βάσει των κανόνων της έκτης οδηγίας.

- 27 Η Ισπανική Κυβέρνηση υποστηρίζει, ομοίως, ότι τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας ανεξαρτήτως του άρθρου 17, παράγραφος 5, και ότι, συνεπώς, μπορούν να εφαρμόζουν τη διάταξη αυτή όχι μόνον επί των μικτών υποκειμένων στον φόρο, αλλά επί του συνόλου των υποκειμένων στον φόρο.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

- 28 Πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα προς έκπτωση που προβλέπεται από τα άρθρα 17 επ. της έκτης οδηγίας αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιοριστεί. Το δικαίωμα αυτό ασκείται απευθείας για το σύνολο των φόρων που επιβάρυναν τις πράξεις που διενεργήθηκαν ως εισροές. Κάθε περιορισμός του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ έχει αντίκτυπο στο επίπεδο της φορολογικής επιβάρυνσεως και πρέπει να εφαρμόζεται ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη μέλη. Κατά συνέπεια, παρεκκλίσεις επιτρέπονται μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπει ρητώς η έκτη οδηγία (βλ., μεταξύ άλλων, προμνησθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψεις 15 έως 17· προμνησθείσα απόφαση ΒΡ Σουπεργκάτζ, σκέψη 18, και απόφαση της 8ης Ιανουαρίου 2002, C-409/99, Metropol και Stadler, Συλλογή 2002, σ. I-81, σκέψη 42).
- 29 Συναφώς, το άρθρο 17, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας ορίζει ότι το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται όταν ο φόρος που δύναται να εκπέσει καθίσταται

απαιτητός, ενώ, κατά την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, ο υποκείμενος στον φόρο δύναται, καθό μέτρο τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογουμένων πράξεών του, να εκπίπτει από τον ΦΠΑ για τον οποίον είναι υπόχρεος τον φόρο που οφείλεται ή καταβλήθηκε για αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο.

- 30 Όσον αφορά τους μικτούς υποκείμενους στον φόρο, από το άρθρο 17, παράγραφος 5, πρώτο και δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι το δικαίωμα προς έκπτωση υπολογίζεται βάσει αναλογίας η οποία καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 19 της ίδιας οδηγίας. Το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, επιτρέπει, ωστόσο, στα κράτη μέλη να προβλέπουν κάποια εκ των λοιπών μεθόδων καθορισμού του δικαιώματος προς έκπτωση που απαριθμούνται στο εδάφιο αυτό, ήτοι, μεταξύ άλλων, την καθιέρωση χωριστής αναλογίας για κάθε τομέα δραστηριότητας ή την έκπτωση ανάλογα με τη διάθεση του συνόλου ή μέρους των αγαθών και των υπηρεσιών σε συγκεκριμένη δραστηριότητα.
- 31 Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ορίζει ότι οι επιδοτήσεις που συνδέονται άμεσα με την τιμή αγαθού ή υπηρεσίας φορολογούνται όπως αυτή. Όσον αφορά επιδοτήσεις πλην αυτών που συνδέονται άμεσα με την τιμή, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων της προκειμένης περιπτώσεως, το άρθρο 19, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας ορίζει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να συμπεριλάβουν το ποσό των επιδοτήσεων αυτών στον παρονομαστή του κλάσματος της αναλογίας που εφαρμόζεται όταν ο υποκείμενος στον φόρο διενεργεί ταυτοχρόνως πράξεις που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση και πράξεις που απαλλάσσονται του φόρου.
- 32 Όπως ορθώς υπενθύμισε η Επιτροπή, η έκτη οδηγία δεν περιλαμβάνει διατάξεις άλλες, πλην των δύο αυτών διατάξεων, οι οποίες να επιτρέπουν να λαμβάνονται καθ' οιονδήποτε τρόπο υπόψη επιδοτήσεις κατά τον υπολογισμό του ΦΠΑ.
- 33 Επιβάλλεται, ωστόσο, η διαπίστωση ότι οι επίμαχες εθνικές διατάξεις εξαρτούν το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, οσάκις η αγορά του οικείου αγαθού επιδοτείται, από τον όρο ότι το κόστος της αποσβέσεως του αγαθού αυτού μετακυλιεται στην

τιμή των πράξεων του υποκειμένου στον φόρο, όρος ο οποίος δεν προβλέπεται από την έκτη οδηγία και ο οποίος συνιστά, κατά συνέπεια, μη επιτρεπόμενο από την οδηγία αυτή περιορισμό του δικαιώματος προς έκπτωση.

- 34 Συναφώς, αφενός, επιβάλλεται η απόρριψη της επιχειρηματολογίας της Γαλλικής Κυβερνήσεως η οποία αντλείται από το άρθρο 2, δεύτερο εδάφιο, της πρώτης οδηγίας. Πράγματι, η διάταξη αυτή, με την οποία διατυπώνεται απλώς η αρχή του δικαιώματος προς έκπτωση το οποίο αποτελεί αντικείμενο διατάξεων της έκτης οδηγίας, δεν δύναται να αποτελέσει βάση για μη προβλεπόμενο από τις εν λόγω διατάξεις περιορισμό του δικαιώματος προς έκπτωση (βλ. προμνησθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 23).
- 35 Αφετέρου, πρέπει να διευκρινισθεί ότι, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας με το σημείο 23 των προτάσεών του, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να εφαρμόζουν την έκτη οδηγία, ακόμη και αν θεωρούν ότι το κείμενό της επιδέχεται βελτιώσεις. Συγκεκριμένα, από την απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2001, C-338/98, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, Συλλογή 2001, σ. I-8265, σκέψεις 55 και 56, προκύπτει ότι, ακόμη και αν η προτεινόμενη από κάποια κράτη μέλη ερμηνεία θα συνέβαλλε στην επίτευξη ορισμένων εκ των επιδιωκόμενων από την έκτη οδηγία σκοπών, όπως η ουδετερότητα του φόρου, τα κράτη μέλη δεν δύναται να παρακάμψουν τις διατάξεις που προβλέπει ρητώς η εν λόγω οδηγία.
- 36 Ως προς τα επιχειρήματα του Βασιλείου της Ισπανίας, τα οποία αντλούνται από το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, αφενός, η διάταξη αυτή εφαρμόζεται αποκλειστικά επί των μικτών υποκειμένων στον φόρο και ότι, αφετέρου, εφαρμόζεται μόνο επί των καταστάσεων τις οποίες προβλέπει (βλ. απόφαση ειδοθείσα υπό σημερινή ημερομηνία, C-204/03, Επιτροπή κατά Ισπανίας, Συλλογή 2005, σ. I-8389, σκέψεις 24 και 25).
- 37 Επιβάλλεται, ως εκ τούτου, η διαπίστωση ότι η Γαλλική Δημοκρατία, θεσπίζοντας ειδικό κανόνα περί περιορισμού της δυνατότητας εκπτώσεως του ΦΠΑ που αφορά την αγορά ειδών εξοπλισμού για τον λόγον ότι η αγορά αυτών των ειδών χρηματοδοτήθηκε με επιδοτήσεις, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το κοινοτικό δίκαιο και, ιδίως, από τα άρθρα 17 και 19 της έκτης οδηγίας.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 38 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Επειδή η Επιτροπή ζήτησε την καταδίκη της Γαλλικής Δημοκρατίας στα δικαστικά έξοδα και η Γαλλική Δημοκρατία ηττήθηκε, πρέπει αυτή να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα. Κατ' εφαρμογήν της παραγράφου 4, πρώτο εδάφιο, του ίδιου άρθρου, το Βασίλειο της Ισπανίας, το οποίο παρενέβη στην παρούσα διαφορά, φέρει τα δικαστικά έξοδά του.

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

- 1) Η Γαλλική Δημοκρατία, θεσπίζοντας ειδικό κανόνα περί περιορισμού της δυνατότητας εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας που αφορά την αγορά ειδών εξοπλισμού για τον λόγον ότι η αγορά αυτών των ειδών χρηματοδοτήθηκε με επιδοτήσεις, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το κοινοτικό δίκαιο και, ιδίως, από τα άρθρα 17 και 19 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: ομοίομορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995.
- 2) Καταδικάζει τη Γαλλική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα.
- 3) Το Βασίλειο της Ισπανίας φέρει τα δικαστικά έξοδά του.

(υπογραφές)