



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 26ης Απριλίου 2012*

«ΦΠΑ — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρα 73 και 80, παράγραφος 1 — Πώληση ακινήτων μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών — Αξία της συναλλαγής — Εθνική νομοθεσία που προβλέπει ότι, για τις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων, βάση επιβολής του ΦΠΑ αποτελεί η κανονική αξία της συναλλαγής»

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-621/10 και C-129/11,

με αντικείμενο αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, τις οποίες υπέβαλε το Administrativen sad Varna (Βουλγαρία) με αποφάσεις της 17ης Δεκεμβρίου 2010 και της 1ης Μαρτίου 2011, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 29 Δεκεμβρίου 2010 και στις 14 Μαρτίου 2011 αντιστοίχως, στο πλαίσιο των δικών,

Balkan and Sea Properties ADSITS (C-621/10),

Provadinvest OOD (C-129/11)

κατά

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. N. Cunha Rodrigues (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, U. Lõhmus, A. Rosas, A. Arabadjiev και C. G. Fernlund, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Βουλγαρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Ivanov και την E. Petranova (C-621/10),
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις S. Petrova και L. Lozano Palacios (C-621/10), καθώς και από τη δεύτερη και τον V. Savon (C-129/11),

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 26ης Ιανουαρίου 2012,

* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Οι αιτήσεις προδικαστικής απόφασης αφορούν την ερμηνεία του άρθρου 80, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).
- 2 Οι αιτήσεις αυτές υποβλήθηκαν στο πλαίσιο της εκδικάσεως διαφορών, μεταξύ, αντιστοίχως, της Balkan and Sea Properties ADSITS (στο εξής: Balkan and Sea Properties) και της Provadinvest (στο εξής: Provadinvest), αφενός, και του Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (διευθυντή της διεύθυνσεως «Προσφυγών και εκτελέσεων» του Δήμου της Βάρνας, της κεντρικής διοικήσεως της υπηρεσίας δημοσίων εσόδων, στο εξής: Direktor), αφετέρου, σχετικά με διορθωτική πράξη επιβολής φόρου με την οποία δεν τους χορηγήθηκε δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος επί των εισροών φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Κατά την τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας περί ΦΠΑ, «[π]ροκειμένου να εξασφαλισθεί ότι οι διατάξεις παρουσιάζονται κατά σαφή και ορθολογικό τρόπο, συνεπή προς την αρχή της καλύτερης νομοθεσίας, είναι σκόπιμο να αναδιαρθρωθεί και να αναδιατυπωθεί η 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ L 145, σ. 1)], χωρίς αυτό να συνεπάγεται κατ' αρχήν ουσιώδεις αλλαγές της ισχύουσας νομοθεσίας. [...]».
- 4 Με την εικοστή έκτη αιτιολογική σκέψη της ίδιας οδηγίας διευκρινίζεται ότι, «[π]ροκειμένου να αποτραπεί η απώλεια φορολογικών εσόδων μέσω της προσφυγής στον μηχανισμό των συνδεδεμένων συμβαλλομένων μερών για την άντληση φορολογικού οφέλους, θα πρέπει, σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, τα κράτη μέλη να έχουν τη δυνατότητα να παρεμβαίνουν όσον αφορά τη βάση επιβολής του φόρου των παραδόσεων αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών και των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών σε σχέση με τις εν λόγω κατηγορίες προμηθευτών και παραληπτών κατά την κρίση τους».
- 5 Το άρθρο 12 της εν λόγω οδηγίας ορίζει:

«1. Τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν υποκείμενο στον φόρο οποιονδήποτε πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξη αναγόμενη στις δραστηριότητες που προβλέπονται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, και ιδίως μία από τις ακόλουθες πράξεις:

- α) παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους, η οποία πραγματοποιείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά,
- β) παράδοση γηπέδων προς οικοδόμηση.

2. Για την εφαρμογή της παραγράφου 1, στοιχείο α', ως “κτίριο” νοείται κάθε κατασκευή που συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος.

Τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίσουν τις λεπτομέρειες εφαρμογής του κριτηρίου της παραγράφου 1, στοιχείο α', στις μετατροπές ακινήτων καθώς και την έννοια του συνεχόμενου με αυτά εδάφους.

Τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν άλλα κριτήρια, εκτός από το κριτήριο της πρώτης εγκατάστασης, όπως το κριτήριο του διαρρεύσαντος χρονικού διαστήματος μεταξύ του χρόνου αποπεράτωσης του ακινήτου και του χρόνου της πρώτης παράδοσης ή το κριτήριο του διαρρεύσαντος χρονικού διαστήματος μεταξύ του χρόνου της πρώτης εγκατάστασης και του χρόνου της μεταγενέστερης παράδοσης, εφόσον τα χρονικά αυτά διαστήματα δεν υπερβαίνουν τα πέντε και τα δύο έτη αντίστοιχα.

3. Για την εφαρμογή της παραγράφου 1, στοιχείο β', ως "γήπεδο προς οικοδόμηση" νοείται η ακάλυπτη ή διαρρυθμισμένη έκταση γης, όπως καθορίζεται από τα κράτη μέλη.»

6 Κατά το άρθρο 73 της οδηγίας περί ΦΠΑ, «[για] τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών».

7 Το άρθρο 80 της εν λόγω οδηγίας ορίζει:

«1. Για την πρόληψη της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής, τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίζουν μέτρα ώστε, όσον αφορά την παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών προς πρόσωπα με τα οποία υφίστανται οικογενειακοί ή άλλοι στενοί προσωπικοί δεσμοί, διαχειριστικοί, ιδιοκτησιακοί, οικονομικοί ή νομικοί δεσμοί, ή δεσμοί που πηγάζουν από την ιδιότητα του μέλους, όπως καθορίζονται από το κράτος μέλος, η βάση επιβολής του φόρου να συνίσταται στην κανονική αξία στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν η αντιπαροχή είναι κατώτερη από την κανονική αξία και ο λήπτης των αγαθών ή των υπηρεσιών δεν έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης δυνάμει των άρθρων 167 έως 171 και των άρθρων 173 έως 177,

β) όταν η αντιπαροχή είναι κατώτερη από την κανονική αξία και ο προμηθευτής των αγαθών ή ο πάροχος των υπηρεσιών δεν έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης βάσει των άρθρων 167 έως 171 και των άρθρων 173 έως 177, και η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών τυγχάνει απαλλαγής σύμφωνα με τα άρθρα 132, 135, 136, 371, 375, 376 και 377, το άρθρο 378, παράγραφος 2, το άρθρο 379 παράγραφος 2, και τα άρθρα 380 έως 390,

γ) όταν η αντιπαροχή είναι κατώτερη από την κανονική αξία και ο προμηθευτής των αγαθών ή ο πάροχος των υπηρεσιών δεν έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης σύμφωνα με τα άρθρα 167 έως 171 και τα άρθρα 173 έως 177.

Για τους σκοπούς του πρώτου εδαφίου, οι νομικοί δεσμοί είναι δυνατόν να περιλαμβάνουν επίσης τη σχέση μεταξύ εργοδότη και εργαζόμενου, ή της οικογένειας του εργαζόμενου ή άλλων στενά συνδεδεμένων με αυτόν προσώπων.

2. Όταν κάνουν χρήση της δυνατότητας που προβλέπεται στην παράγραφο 1, τα κράτη μέλη μπορούν να προσδιορίζουν τις κατηγορίες προμηθευτών, παρεχόντων υπηρεσιών ή αποκτώντων αγαθά ή ληπτών υπηρεσιών στις οποίες εφαρμόζονται τα μέτρα.

3. Τα κράτη μέλη ενημερώνουν την επιτροπή ΦΠΑ για τα εθνικά μέτρα δικαίου που θεσπίζουν κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1, εφόσον δεν πρόκειται για μέτρα που εγκρίθηκαν από το Συμβούλιο πριν από τις 13 Αυγούστου 2006, σύμφωνα με το άρθρο 27, παράγραφοι 1 και 4, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ και παραμένουν σε ισχύ στο πλαίσιο της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.»

8 Κατά το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχεία ι' και ια', της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

«ι) τις παραδόσεις κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους, εκτός αυτών που προβλέπονται στο άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο α',

ια') τις παραδόσεις μη οικοδομημένων γηπέδων, εκτός των γηπέδων που καθορίζονται στο άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο β'».

9 Το άρθρο 273 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.

Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3.»

Το εθνικό δίκαιο

10 Το άρθρο 12, παράγραφος 1, του νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας (Zakon za danak varhu dohopenata stoynost, DV αριθ. 63, της 4ης Αυγούστου 2006, στο εξής: ZDDS) ορίζει:

«Αποτελεί φορολογητέα πράξη κάθε παράδοση αγαθού ή παροχή υπηρεσίας, κατά την έννοια των άρθρων 6 και 9, εφόσον πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο, κατά την έννοια του παρόντος, εντός του εθνικού εδάφους, καθώς και κάθε πράξη που φορολογείται με μηδενικό συντελεστή και πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο, εκτός αν ο παρών νόμος ορίζει διαφορετικά.»

11 Το άρθρο 27, παράγραφος 3, σημείο 1, του ZDDS ορίζει ότι, σε περίπτωση παράδοσης πραγματοποιούμενης μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων, τη βάση επιβολής του φόρου αποτελεί η κανονική αξία.

12 Κατά το άρθρο 45, παράγραφος 1, του ZDDS, «αποτελούν πράξεις απαλλασσόμενες από τον φόρο η μεταβίβαση της κυριότητας ακινήτου ή περιορισμένων εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτου, καθώς και η εκμίσθωση ακινήτου.»

13 Στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 5 του εν λόγω άρθρου 45 διευκρινίζεται ότι «η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού δεν έχει εφαρμογή στη μεταβίβαση της κυριότητας ή άλλων εμπράγματων δικαιωμάτων επί εγκαταστάσεων, μηχανημάτων, παραρτημάτων ή κτισμάτων που έχουν συνδεθεί σταθερά με το έδαφος ή έχουν ανεγερθεί κάτω από την επιφάνεια του εδάφους ούτε στην εκμίσθωση τους».

14 Το άρθρο 67, παράγραφος 1, του ZDDS ορίζει ότι το «ύψος του φόρου καθορίζεται διά του πολλαπλασιασμού της βάσης επιβολής του φόρου με τον φορολογικό συντελεστή».

15 Κατά το άρθρο 70, παράγραφος 5, του ZDDS, «φόρος που έχει παρανόμως τιμολογηθεί δεν παρέχει δικαίωμα σε πίστωση φόρου».

- 16 Στην παράγραφο 1, σημείο 3, των συμπληρωματικών διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής και Κοινωνικοασφαλιστικής Δικονομίας (Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks, DV αριθ. 105, της 29ης Δεκεμβρίου 2005) διευκρινίζεται ότι ως «συνδεδεμένα πρόσωπα» νοούνται:
- α) οι σύζυγοι, οι συγγενείς σε ευθεία γραμμή, οι συγγενείς εκ πλαγίου μέχρι τον τρίτο βαθμό, καθώς και οι εξ αγχιστείας συγγενείς —μέχρι τον δεύτερο βαθμό και για τους σκοπούς του άρθρου 123, παράγραφος 1, σημείο 2— εφόσον οι τελευταίοι αυτοί αποτελούν μέρος του ίδιου νοικοκυριού,
 - β) ο εργοδότης με τον εργαζόμενο,
 - γ) οι εταίροι,
 - δ) τα πρόσωπα από τα οποία το ένα μετέχει στη διαχείριση του άλλου ή θυγατρικής του εταιρίας,
 - ε) τα πρόσωπα, στα όργανα διοίκησης, διαχείρισης ή εποπτείας των οποίων μετέχει το ίδιο νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ακόμη και στην περίπτωση που το φυσικό πρόσωπο αντιπροσωπεύει ένα άλλο πρόσωπο,
 - στ) μια εταιρία και ένα πρόσωπο που έχει στην κατοχή του ποσοστό μεγαλύτερο από το 5 % των μεριδίων ή μετοχών της εταιρίας που παρέχουν δικαίωμα ψήφου,
 - ζ) τα πρόσωπα από τα οποία το ένα ασκεί έλεγχο επί του άλλου,
 - η) τα πρόσωπα των οποίων η δραστηριότητα ελέγχεται από τρίτο πρόσωπο ή από θυγατρική εταιρία του,
 - θ) τα πρόσωπα που ελέγχουν από κοινού ένα τρίτο πρόσωπο ή θυγατρική εταιρία του,
 - ι) τα πρόσωπα από τα οποία το ένα είναι εμπορικός αντιπρόσωπος του άλλου,
 - ια) τα πρόσωπα από τα οποία το ένα έχει προβεί σε δωρεά προς το άλλο,
 - ιβ) τα πρόσωπα που μετέχουν άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, στη διαχείριση, στην εποπτεία ή στο κεφάλαιο άλλου προσώπου ή άλλων προσώπων, οπότε ενδέχεται να συνομολογούν όρους που αποκλίνουν από τους συνήθεις όρους.»
- 17 Κατά την παράγραφο 1, σημείο 4, των εν λόγω συμπληρωματικών διατάξεων υπάρχει «έλεγχος», όταν ο ελέγχων:
- α) διαθέτει, άμεσα ή έμμεσα ή κατόπιν συμφωνίας με άλλο πρόσωπο, την πλειοψηφία στη γενική συνέλευση άλλου προσώπου, ή
 - β) έχει άμεσα ή έμμεσα τη δυνατότητα να διορίζει περισσότερα από τα μισά μέλη των οργάνων διοίκησης, διαχείρισης ή εποπτείας άλλου προσώπου, ή
 - γ) έχει τη δυνατότητα, βάσει του καταστατικού ή σύμβασης, να διευθύνει τη δραστηριότητα ενός άλλου προσώπου, και μάλιστα ακόμη και μέσω ή μαζί με θυγατρική εταιρία, ή
 - δ) ως κάτοχος εταιρικών μεριδίων ή εταίρος μιας εταιρίας έχει αυτοτελώς, βάσει συναλλαγής με άλλους εταίρους ή κατόχους εταιρικών μεριδίων, την πλειοψηφία στη γενική συνέλευση της εταιρίας, ή
 - ε) μπορεί, με άλλο τρόπο, να επηρεάζει αποφασιστικά τη λήψη των αποφάσεων για τις δραστηριότητες της εταιρίας.»

Οι διαφορές της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

Η υπόθεση C-621/10

- 18 Η Balkan and Sea Properties είναι κεφαλαιουχική εταιρία που πραγματοποιεί επενδύσεις κεφαλαίων τα οποία συγκεντρώνει, εκδίδοντας αξιόγραφα επί ακινήτων.
- 19 Με συμβολαιογραφικές πράξεις, η Balkan and Sea Properties αγόρασε τον Μάρτιο του 2009 από την εταιρία Ravda tur EOOD διάφορα ακίνητα στην πόλη Ravda αντί συνολικού τιμήματος 21 318 852 βουλγαρικών λέβα (BGN). Η εταιρία αυτή ανήκει στη Holding Varna AD, στην οποία ανήκει το 27,98 % του κεφαλαίου της Balkan and Sea Properties.
- 20 Ο ΦΠΑ αφαιρέθηκε κατά την κατάρτιση της οριστικής συμβάσεως και κατά την κατάρτιση των τελικών τιμολογίων.
- 21 Επειδή, κατά την εθνική νομοθεσία, σε περίπτωση πώλησεως μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων, βάση επιβολής του φόρου θεωρείται η κανονική αξία των αγαθών, ζητήθηκε η διενέργεια δύο πραγματογνωμοσυνών, η μία από τη Balkan and Sea Properties και η άλλη από τις υπηρεσίες της φορολογικής αρχής. Η εν λόγω αρχή διαπίστωσε ότι η κανονική αξία των αγαθών εκτιμήθηκε σε 21 216 300 BGN, ήταν δηλαδή χαμηλότερη από την πραγματική αξία που είχε συμφωνηθεί μεταξύ των συμβαλλομένων.
- 22 Η φορολογική αρχή έκρινε ότι ο ΦΠΑ που έχει υπολογιστεί επί τιμής ανώτερης από την κανονική αξία των αγαθών αποτελεί φόρο που έχει παρανόμως τιμολογηθεί και, συνεπώς, για την επίμαχη φορολογική περίοδο του Ιουλίου του 2009, η Balkan and Sea Properties δεν είχε δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος επί των εισροών ΦΠΑ στη διαφορά μεταξύ κανονικής αξίας και της πραγματικής πώλησεως των επίμαχων αγαθών.
- 23 Η διορθωτική πράξη επιβολής φόρου προσβλήθηκε με διοικητική προσφυγή ενώπιον του Direktor. Ο Direktor επιβεβαίωσε την απόφαση περί μη εκπτώσεως του ΦΠΑ.
- 24 Η Balkan and Sea Properties προσέφυγε στο Administrativen sad Varna (πρωτοβάθμιο διοικητικό δικαστήριο της Βάρνα).
- 25 Η εν λόγω εταιρία υποστηρίζει, μεταξύ άλλων, ότι οι διατάξεις του ZDDS δεν είναι συμβατές με το άρθρο 80, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ και ζητεί την απευθείας εφαρμογή της διατάξεως αυτής του δικαίου της Ένωσης.
- 26 Υπό τις συνθήκες αυτές το Administrativen sad Varna αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:
 - «1) Έχει το άρθρο 80, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας [περί ΦΠΑ] την έννοια ότι, σε περίπτωση παραδόσεων μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων, εφόσον η αντιπαροχή είναι υψηλότερη από την κανονική αξία, η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην κανονική αξία της συναλλαγής μόνο στην περίπτωση κατά την οποία ο παραδίδων τα αγαθά δεν έχει δικαίωμα πλήρους έκπτωσης του φόρου εισροών που αναλογεί στην αγορά ή στην παραγωγή ή κατασκευή των παραδοθέντων αγαθών;
 - 2) Έχει το άρθρο 80, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας [περί ΦΠΑ] την έννοια ότι, όταν ο παραδίδων το αγαθό έχει ασκήσει το δικαίωμα πλήρους έκπτωσης του φόρου εισροών για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που αποτέλεσαν αντικείμενο μεταγενέστερων παραδόσεων μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων καθορίζοντας την αξία τους σε επίπεδο υψηλότερο από την κανονική

αξία και όταν αυτό το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών δεν έχει διορθωθεί σύμφωνα με τα άρθρα 173 έως 177 της οδηγίας, το κράτος μέλος δεν μπορεί να θεσπίσει μέτρα με τα οποία να προβλέπει ότι βάση επιβολής του φόρου είναι αποκλειστικά και μόνο η κανονική αξία;

- 3) Απαριθμεί το άρθρο 80, παράγραφος 1, της οδηγίας [περί ΦΠΑ] περιοριστικά τις περιπτώσεις στις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίζουν μέτρα με τα οποία να προβλέπουν ότι βάση επιβολής του φόρου είναι, στην περίπτωση παραδόσεων, η κανονική αξία;
- 4) Επιτρέπεται να εφαρμόζεται μια εθνική νομική ρύθμιση, όπως η προβλεπόμενη στο άρθρο 27, παράγραφος 3, σημείο 1, του ZDDS, αν συντρέχουν περιστάσεις διαφορετικές από αυτές που απαριθμούνται στο άρθρο 80, παράγραφος 1, στοιχεία α', β' και γ', της οδηγίας [περί ΦΠΑ];
- 5) Έχει η διάταξη του άρθρου 80, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας [περί ΦΠΑ] απευθείας εφαρμογή, όταν συντρέχει περίπτωση όπως η προκειμένη, και μπορεί το εθνικό δικαστήριο να εφαρμόσει τη διάταξη αυτή απευθείας;»

Η υπόθεση C-129/11

- 27 Η Provadinvest είναι εταιρία περιορισμένης ευθύνης, με κύρια δραστηριότητα την εκμίσθωση αγροτεμαχίων και χαλύβδινων σκελετών για θερμοκήπια που καλύπτονται με φύλλα πολυαιθυλενίου.
- 28 Τον Ιούνιο του 2009 η εταιρία αυτή πώλησε, με συμβολαιογραφικές πράξεις, δύο γήπεδα για την εκμετάλλευση θερμοκηπίων σε έναν από τους εταίρους της και ένα γήπεδο στον διαχειριστή της. Τα γήπεδα αυτά πωλήθηκαν με τις εκεί υπάρχουσες κατασκευές από πολυαιθυλένιο και με όλες τις βελτιώσεις και τις μόνιμες καλλιέργειες, προς 25 000 BGN έκαστο.
- 29 Η Provadinvest εξέδωσε για τις πωλήσεις αυτές τιμολόγια χωρίς ΦΠΑ.
- 30 Η φορολογική αρχή εκτίμησε ότι οι πωλήσεις των ακινήτων περιελάμβαναν, αφενός, παράδοση γηπέδων απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ και, αφετέρου, φορολογητέα παράδοση των εγκαταστάσεων, των βελτιώσεων και των μόνιμων καλλιεργειών.
- 31 Βάσει της εθνικής νομοθεσίας, στον βαθμό που οι επίμαχες πωλήσεις ήταν πωλήσεις μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων, η βάση επιβολής του ΦΠΑ ήταν η κανονική αξία, όπως αυτή καθορίστηκε από πραγματογνώμονα. Ο πραγματογνώμονας εκτίμησε ότι η συνολική αξία μόνον των ευρισκόμενων επί των τριών γηπέδων κατασκευών από πολυαιθυλένιο ανέρχεται σε 392 700 BGN, δηλαδή ήταν υψηλότερη από την πράγματι καταβληθείσα αντιπαροχή.
- 32 Η φορολογική αρχή εξέδωσε διορθωτική πράξη επιβολής φόρου για τη φορολογική περίοδο του Ιουνίου του 2009. Κατά της πράξεως αυτής ασκήθηκε διοικητική προσφυγή ενώπιον του Direktor, ο οποίος επιβεβαίωσε το ποσό του ΦΠΑ που καταλογίστηκε στην Provadinvest.
- 33 Η Provadinvest άσκησε προσφυγή ενώπιον του Administrativen sad Varna.
- 34 Το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι η πώληση των επίμαχων αγροτεμαχίων αποτελεί απαλλασσόμενη παράδοση αγαθού, δυνάμει του άρθρου 45, παράγραφος 1, του ZDDS, και ότι η πώληση των υφιστάμενων στα αγροτεμάχια αυτά εγκαταστάσεων αποτελεί φορολογητέα παράδοση, καθώς τα συγκεκριμένα αγαθά εμπίπτουν στις εξαιρέσεις της παραγράφου 5, σημείο 2, του ίδιου άρθρου.

35 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Administrativen sad Varna αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Έχει το άρθρο 80, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', της οδηγίας [περί ΦΠΑ] την έννοια ότι, σε περίπτωση παραδόσεων μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων, εφόσον η αντιπαροχή είναι χαμηλότερη από την κανονική αξία, η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην κανονική αξία της συναλλαγής μόνο στην περίπτωση κατά την οποία ο παραδίδων τα αγαθά ή ο αποδέκτης τους δεν έχει δικαίωμα πλήρους έκπτωσης του φόρου εισροών που αναλογεί στην αγορά ή στην παραγωγή ή κατασκευή των παραδοθέντων αγαθών;
- 2) Έχει το άρθρο 80, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', της οδηγίας [περί ΦΠΑ] την έννοια ότι, όταν ο παραδίδων το αγαθό έχει ασκήσει το δικαίωμα πλήρους έκπτωσης του φόρου εισροών για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που αποτέλεσαν αντικείμενο μεταγενέστερων παραδόσεων μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων καθορίζοντας την αξία τους σε επίπεδο χαμηλότερο από την κανονική αξία και όταν αυτό το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών δεν έχει διορθωθεί σύμφωνα με τα άρθρα 173 έως 177 της οδηγίας και η παράδοση του αγαθού δεν εμπίπτει σε καμία από τις απαλλαγές που προβλέπονται στα άρθρα 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, 378, παράγραφος 2, 379, παράγραφος 2, και 380 έως 390 της [εν λόγω] οδηγίας, το κράτος μέλος δεν μπορεί να θεσπίσει μέτρα με τα οποία να προβλέπει ότι βάση επιβολής του φόρου είναι αποκλειστικά και μόνο η κανονική αξία;
- 3) Έχει το άρθρο 80, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', της οδηγίας [περί ΦΠΑ] την έννοια ότι, όταν ο αποδέκτης του αγαθού ή της υπηρεσίας έχει ασκήσει το δικαίωμα πλήρους έκπτωσης του φόρου εισροών για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που αποτέλεσαν αντικείμενο μεταγενέστερων παραδόσεων μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων καθορίζοντας την αξία τους σε επίπεδο χαμηλότερο από την κανονική αξία και όταν αυτό το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών δεν έχει διορθωθεί σύμφωνα με τα άρθρα 173 έως 177 της οδηγίας, το κράτος μέλος δεν μπορεί να θεσπίσει μέτρα με τα οποία να προβλέπει ότι βάση επιβολής του φόρου είναι αποκλειστικά και μόνο η κανονική αξία;
- 4) Απαριθμεί το άρθρο 80, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', της οδηγίας [περί ΦΠΑ] περιοριστικά τις περιπτώσεις στις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίζουν μέτρα με τα οποία να προβλέπουν ότι βάση επιβολής του φόρου είναι, στην περίπτωση παραδόσεων, η κανονική αξία;
- 5) Επιτρέπεται να εφαρμόζεται μια εθνική νομική ρύθμιση, όπως η προβλεπόμενη στο άρθρο 27, παράγραφος 3, σημείο 1, του ZDDS, αν συντρέχουν περιστάσεις διαφορετικές από αυτές που απαριθμούνται στο άρθρο 80, παράγραφος 1, στοιχεία α', β' και γ', της οδηγίας [περί ΦΠΑ];
- 6) Έχει η διάταξη του άρθρου 80, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', της οδηγίας [περί ΦΠΑ] απευθείας εφαρμογή, όταν συντρέχει περίπτωση όπως η προκείμενη, και μπορούν τα εθνικά δικαστήρια να εφαρμόζουν τη διάταξη αυτή απευθείας;»

36 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 13ης Ιουλίου 2011, αποφασίστηκε η ένωση των υποθέσεων C-621/10 και C-129/11 προς διευκόλυνση της προφορικής διαδικασίας και έκδοση κοινής αποφάσεως.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Εισαγωγικές παρατηρήσεις

- 37 Στην υπόθεση C-129/11 το αιτούν δικαστήριο θεωρεί απαραίτητο, προκειμένου να αποφανθεί επί της νομιμότητας της διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου που αποτελεί το αντικείμενο της κύριας δίκης, να προσδιοριστεί, εκτός του ποσού του οφειλόμενου φόρου, αν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την επιβολή ΦΠΑ στις πωλήσεις αγροτεμαχίων και των εγκαταστάσεων που έχουν ανεγερθεί επ' αυτών.
- 38 Προς τούτο, πρέπει καταρχάς να κριθεί αν οι παραδόσεις κατασκευών, όπως είναι τα θερμοκήπια από πολυαιθυλένιο, και των επίμαχων εν προκειμένω αγροτεμαχίων επί των οποίων έχουν ανεγερθεί οι κατασκευές αυτές απαλλάσσονται από τον φόρο βάσει του άρθρου 135 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Η απάντηση στο ερώτημα αυτό εξαρτάται από το αν οι κατασκευές αυτές μπορούν να χαρακτηριστούν ως «κτίρια» κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της ίδιας οδηγίας.
- 39 Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, αν οι παραδόσεις των εν λόγω αγαθών θεωρηθούν προγενέστερες της πρώτης εγκαταστάσεως σε αυτά, πρόκειται για φορολογητέα πράξη, ενώ, σε αντίθετη περίπτωση, η πράξη απαλλάσσεται σύμφωνα με το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ι', της οδηγίας αυτής, με την επιφύλαξη του δικαιώματος υπαγωγής στον φόρο.
- 40 Αν οι εν λόγω κατασκευές και το έδαφος επί του οποίου έχουν ανεγερθεί δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως «κτίρια», κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, πρέπει να γίνει διάκριση ανάλογα με το αν πρόκειται για χωριστές παραδόσεις γηπέδων και άλλων στοιχείων ή για ενιαία πράξη με κύριο στοιχείο την παράδοση γηπέδων (βλ., συναφώς, απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2009, C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed, Συλλογή 2009, σ. I-11079, σκέψεις 35 έως 38). Πρέπει, εξάλλου, να εξεταστεί αν τα επίμαχα γήπεδα εμπίπτουν στην έννοια των «γηπέδων προς οικοδόμηση», κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 3, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Σε μια τέτοια περίπτωση οι παραδόσεις φορολογούνται. Σε αντίθετη περίπτωση οι παραδόσεις απαλλάσσονται σύμφωνα με το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ια', της εν λόγω οδηγίας, με την επιφύλαξη του δικαιώματος υπαγωγής στον φόρο.
- 41 Οι εκτιμήσεις αυτές, ως προς τα πραγματικά περιστατικά, εμπίπτουν στην αρμοδιότητα του αιτούντος δικαστηρίου στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 267 ΣΛΕΕ (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 16ης Μαρτίου 1978, 104/77, Oehlschläger, Συλλογή τόμος 1978, σ. 277, σκέψη 4, της 2ας Ιουνίου 1994, C-30/93, AC-ATEL Electronics Vertriebs, Συλλογή 1994, σ. I-2305, σκέψεις 16 και 17, καθώς και της 22ας Ιουνίου 2000, C-318/98, Fornasar κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-4785, σκέψεις 31 και 32).

Επί των πρώτων τεσσάρων ερωτημάτων στην υπόθεση C-621/10 και επί των πρώτων πέντε ερωτημάτων στην υπόθεση C-129/11

- 42 Με τα ερωτήματα αυτά, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν η απαρίθμηση των προϋποθέσεων του άρθρου 80, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι εξαντλητική ή αν μπορεί να γίνει δεκτό ότι η βάση επιβολής του φόρου είναι η κανονική αξία της συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και σε άλλες περιπτώσεις, εκτός αυτών που προβλέπει ρητώς η διάταξη αυτή, ιδίως όταν ο υποκείμενος στον φόρο έχει πλήρες δικαιώμα εκπτώσεως του φόρου.
- 43 Σύμφωνα με τον γενικό κανόνα του άρθρου 73 της οδηγίας περί ΦΠΑ, η βάση επιβολής του φόρου για την παράδοση αγαθού ή για την παροχή υπηρεσίας, που γίνονται εξ επαχθούς αιτίας, είναι η αντιπαροχή που πράγματι έλαβε προς τούτο ο υποκείμενος στον φόρο. Η αντιπαροχή αυτή συνιστά, συνεπώς, την υποκειμενική αξία, δηλαδή εκείνη που πράγματι εισπράχθηκε, και όχι αξία εκτιμώμενη βάσει αντικειμενικών κριτηρίων (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 5ης Φεβρουαρίου 1981, 154/80,

Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Συλλογή 1981, σ. 445, σκέψη 13, της 20ής Ιανουαρίου 2005, C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, Συλλογή 2005, σ. I-743, σκέψη 21, και της 9ης Ιουνίου 2011, C-285/10, Campsa Estaciones de Servicio, Συλλογή 2011, σ. I-5059, σκέψη 28).

- 44 Το άρθρο 73 της εν λόγω οδηγίας εκφράζει μια θεμελιώδη αρχή, συνακόλουθη αρχή της οποίας είναι ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράττει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο αυτού που έλαβε ο φορολογούμενος (βλ., συναφώς, απόφαση της 3ης Ιουλίου 1997, C-330/95, Goldsmiths, Συλλογή 1997, σ. I-3801, σκέψη 15).
- 45 Το άρθρο 80, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ επιτρέπει να λαμβάνεται σε ορισμένες περιπτώσεις ως βάση επιβολής του φόρου η κανονική αξία της πράξεως, εισάγοντας εξαίρεση από τον γενικό κανόνα του άρθρου 73, η οποία, λόγω της φύσεώς της, πρέπει να ερμηνεύεται περιοριστικά (βλ. αποφάσεις της 21ης Ιουνίου 2007, C-453/05, Ludwig, Συλλογή 2007, σ. I-5083, σκέψη 21, και της 3ης Μαρτίου 2011, C-41/09, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, Συλλογή 2011, σ. I-831, σκέψη 58 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 46 Υπενθυμίζεται ότι, κατά την εικοστή έκτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας περί ΦΠΑ, σκοπός του άρθρου 80, παράγραφος 1, αυτής είναι η αποτροπή της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής.
- 47 Όπως, όμως, επισημαίνει η γενική εισαγγελέας στο σημείο 30 των προτάσεών της, όταν για την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών συμφωνείται μεταξύ των συμβαλλομένων, οι οποίοι έχουν πλήρες δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, τεχνητά χαμηλή ή τεχνητά υψηλή τιμή, δεν υπάρχει, στη φάση αυτή, φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή. Απώλεια φορολογικών εσόδων μπορεί να προκληθεί από μια τεχνητά χαμηλή ή τεχνητά υψηλή τιμή μόνο στο στάδιο του τελικού καταναλωτή ή ενός προσώπου με δικαίωμα αναλογικής (pro rata) έκπτωσης.
- 48 Επομένως, μόνον όταν ο συναλλασσόμενος δεν έχει πλήρες δικαίωμα εκπτώσεως υπάρχει κίνδυνος φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, για την αποτροπή του οποίου μπορούν τα κράτη μέλη να ενεργήσουν, σύμφωνα με το άρθρο 80, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής.
- 49 Η διαπίστωση αυτή δεν προδικάζει, όμως, τη δυνατότητα των κρατών μελών να επιβάλλουν και άλλες υποχρεώσεις, προκειμένου να καταπολεμήσουν τη φοροδιαφυγή, υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 50 Η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται από το γράμμα του άρθρου 11, Α, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως έχει τροποποιηθεί από την οδηγία 2006/69/ΕΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουλίου 2006 (ΕΕ L 221, σ. 9), του οποίου οι διατάξεις επαναλαμβάνονται κατ' ουσίαν στο άρθρο 80, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ (βλ. τρίτη αιτιολογική σκέψη αυτής) και κατά το οποίο η παρέκκλιση αυτή «εφαρμόζεται μόνο στις ακόλουθες περιπτώσεις».
- 51 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι η απαρίθμηση των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 80, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι εξαντλητική και, συνεπώς, δεν επιτρέπεται, βάσει της διατάξεως αυτής, να ορίζει η εθνική νομοθεσία ως βάση επιβολής του φόρου την κανονική αξία της συναλλαγής και σε άλλες περιπτώσεις πέραν αυτών που απαριθμούνται στην εν λόγω διάταξη, ιδίως όταν ο παρέχων την υπηρεσία, ο πωλητής ή ο αγοραστής έχουν πλήρες δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ.
- 52 Κατά συνέπεια, στα τέσσερα πρώτα ερωτήματα στην υπόθεση C-621/10 και στα πέντε πρώτα ερωτήματα στην υπόθεση C-129/11 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η απαρίθμηση των προϋποθέσεων του άρθρου 80, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι εξαντλητική και, ως εκ τούτου, δεν επιτρέπεται, βάσει της διατάξεως αυτής, να ορίζει η εθνική νομοθεσία ως βάση επιβολής του φόρου την κανονική αξία της συναλλαγής και σε άλλες περιπτώσεις πέραν αυτών που απαριθμούνται στην εν λόγω διάταξη, ιδίως όταν, πράγμα που απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει, ο υποκείμενος στον φόρο έχει πλήρες δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ.

Επί του πέμπτου ερωτήματος στην υπόθεση C-621/10 και επί του έκτου ερωτήματος στην υπόθεση C-129/11

- 53 Με τα ερωτήματά του αυτά το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 80, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει απευθείας εφαρμογή και αν το εθνικό δικαστήριο μπορεί, ως εκ τούτου, να το εφαρμόσει απευθείας στις υποθέσεις της κύριας δίκης.
- 54 Απόκειται στο αιτούν δικαστήριο, στο μέτρο που κατά το εθνικό δίκαιο έχει περιθώριο εκτιμήσεως, να ερμηνεύσει και να εφαρμόσει μια διάταξη του εσωτερικού δικαίου σύμφωνα με τις επιταγές του δικαίου της Ένωσης και, εφόσον δεν είναι δυνατή μια τέτοια σύμφωνη ερμηνεία, να μην εφαρμόσει οποιαδήποτε αντίθετη διάταξη του εσωτερικού δικαίου (βλ. αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 2007, C-357/06, *Frigerio Luigi & C.*, Συλλογή 2007, σ. I-12311, σκέψη 28, καθώς και της 10ης Ιουνίου 2010, C-395/08 και C-396/08, *Bruno κ.λπ.*, Συλλογή 2010, σ. I-5119, σκέψη 74).
- 55 Όπως διαπιστώθηκε με τις σκέψεις 42 έως 51 της παρούσας απόφασεως, το άρθρο 80, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ επιτρέπει παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα του άρθρου 73 της οδηγίας αυτής μόνο στις εκεί απαριθμούμενες περιπτώσεις.
- 56 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, σε όλες τις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι διατάξεις οδηγίας είναι, από άποψη περιεχομένου, απαλλαγμένες αιρέσεων και αρκούντως ακριβείς, οι ιδιώτες μπορούν να τις επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων έναντι του κράτους, είτε όταν το κράτος αυτό έχει παραλείψει να μεταφέρει εμπροθέσμως την οδηγία στο εσωτερικό δίκαιο είτε όταν έχει προβεί σε πλημμελή μεταφορά της (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 17ης Ιουλίου 2008, C-226/07, *Flughafen Köln/Bonn*, Συλλογή 2008, σ. I-5999, σκέψη 23, και της 3ης Μαρτίου 2011, C-203/10, *Auto Nikolovi*, Συλλογή 2011, σ. I-1083, σκέψη 61).
- 57 Επίσης κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, το γεγονός ότι μια διάταξη οδηγίας παρέχει στα κράτη μέλη δυνατότητα επιλογής δεν αποκλείει αναγκαστικά το να μπορεί να καθοριστεί με επαρκή ακρίβεια, βάσει και μόνον των διατάξεων της οδηγίας, το περιεχόμενο των δικαιωμάτων που απονέμονται στους ιδιώτες (προπαρατεθείσα απόφαση *Flughafen Köln/Bonn*, σκέψη 30, και απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2009, C-138/07, *Cobelfret*, Συλλογή 2009, σ. I-731, σκέψη 61).
- 58 Το άρθρο 80, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει, κατά τρόπο αδιαμφισβήτητο και εξαντλητικό, τις προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν ώστε η νομοθεσία ενός κράτους μέλους να προβλέπει δυνατότητα διορθώσεως της βάσης επιβολής του φόρου σε περίπτωση συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων.
- 59 Τούτου δοθέντος, αν οι επίμαχες στις υποθέσεις των κύριων δικών φορολογητέες πράξεις, οι οποίες εμπίπτουν στο άρθρο 27, παράγραφος 3, του ZDDS, αντιστοιχούν σε κάποια από τις περιπτώσεις που προβλέπει το ως άνω άρθρο 80, παράγραφος 1, θεωρείται ότι το οικείο κράτος μέλος έχει κάνει χρήση της δυνατότητας που προβλέπεται στην εν λόγω παράγραφο 1.
- 60 Αντιθέτως, αν οι προαναφερθείσες πράξεις δεν αντιστοιχούν στις περιπτώσεις που προβλέπει το άρθρο 80, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το άρθρο αυτό πρέπει να ερμηνευθεί κατά την έννοια ότι παρέχει σε εταιρίες όπως οι προσφεύγουσες στις κύριες δίκες το δικαίωμα να επικαλεστούν απευθείας τις διατάξεις αυτές, προκειμένου το αιτούν δικαστήριο να μην εφαρμόσει τις αντίθετες διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας (βλ., κατ' αναλογία, προπαρατεθείσα απόφαση *Flughafen Köln/Bonn*, σκέψη 33). Στην περίπτωση αυτή, εφόσον διαπιστωθεί ότι δεν είναι δυνατή η ερμηνεία των σχετικών διατάξεων του ZDDS σύμφωνα με το άρθρο 80, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, το εθνικό δικαστήριο δεν πρέπει να εφαρμόσει τις διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας ως μη συμβατές με το εν λόγω άρθρο 80, παράγραφος 1.

- 61 Κατά συνέπεια, το άρθρο 73 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει εφαρμογή προκειμένου να διαπιστωθεί ότι, με την επιφύλαξη των προβλεπόμενων από την ίδια οδηγία παρεκκλίσεων, η βάση επιβολής του φόρου για τις επίμαχες στις κύριες δίκες πράξεις αποτελείται από την αντιπαροχή που πράγματι εισπράχθηκε. Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο σχετικά με το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388, όπως έχει τροποποιηθεί με την οδηγία 2006/69, νυν άρθρο 73 της οδηγίας περί ΦΠΑ, η διάταξη αυτή έχει απευθείας εφαρμογή (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Soupergaz, Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψεις 34 έως 36, καθώς και της 11ης Ιουλίου 2002, C-62/00, Marks & Spencer, Συλλογή 2002, σ. I-6325, σκέψη 47).
- 62 Επομένως, στο πέμπτο ερώτημα στην υπόθεση C-621/10 και στο έκτο ερώτημα στην υπόθεση C-129/11 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές στις υποθέσεις των κύριων δικών, το άρθρο 80, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ παρέχει στις ενδιαφερόμενες εταιρίες το δικαίωμα να επικαλεστούν απευθείας τις διατάξεις αυτές, προκειμένου το αιτούν δικαστήριο να μην εφαρμόσει τις αντίθετες προς τη διάταξη αυτή διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας. Αν δεν υπάρχει δυνατότητα ερμηνείας της εσωτερικής νομοθεσίας κατά τρόπο σύμφωνο προς το άρθρο 80, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, το αιτούν δικαστήριο οφείλει να μην εφαρμόσει αντίθετη διάταξη της εσωτερικής νομοθεσίας.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δεύτερο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Η απαρίθμηση των προϋποθέσεων του άρθρου 80, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, είναι εξαντλητική και, ως εκ τούτου, δεν επιτρέπεται, βάσει της διατάξεως αυτής, να ορίζει η εθνική νομοθεσία ως βάση επιβολής του φόρου την κανονική αξία της συναλλαγής και σε άλλες περιπτώσεις πέραν αυτών που απαριθμούνται στην εν λόγω διάταξη, ιδίως όταν, πράγμα που απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει, ο υποκείμενος στον φόρο έχει πλήρες δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας.
- 2) Υπό περιστάσεις όπως αυτές στις υποθέσεις των κύριων δικών, το άρθρο 80, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 παρέχει στις ενδιαφερόμενες εταιρίες το δικαίωμα να επικαλεστούν απευθείας τις διατάξεις αυτές, προκειμένου το αιτούν δικαστήριο να μην εφαρμόσει τις αντίθετες προς τη διάταξη αυτή διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας. Αν δεν υπάρχει δυνατότητα ερμηνείας της εσωτερικής νομοθεσίας κατά τρόπο σύμφωνο προς το άρθρο 80, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, το αιτούν δικαστήριο οφείλει να μην εφαρμόσει αντίθετη διάταξη της εσωτερικής νομοθεσίας.

(υπογραφές)