

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

M. POIARES MADURO

της 10ης Μαρτίου 2005¹

1. Με την παρούσα προσφυγή, η οποία ασκήθηκε δυνάμει του άρθρου 226 ΕΚ, ζητείται να αναγνωριστεί ότι το Βασίλειο της Ισπανίας, περιορίζοντας το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) των υποκειμένων στον φόρο που λαμβάνουν επιδοτήσεις προς χρηματοδότηση των δραστηριοτήτων τους, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το κοινοτικό δίκαιο και, ειδικότερα, 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση² (στο εξής: έκτη οδηγία).

«Όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενον 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 προστιθέμενης 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.»

I — Το νομικό πλαίσιο και η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

A — Η κοινοτική νομοθεσία

2. Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας ρυθμίζει τη γέννηση και την έκταση του δικαιώματος εκπτώσεως. Κατά την παράγραφο 5 του άρθρου αυτού:

3. Το άρθρο 19, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας ρυθμίζει ως ακολούθως τον τρόπο υπολογισμού της αναλογίας εκπτώσεως:

«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

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η πορτογαλική.

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 42.

προστιθέμενης αξίας, που αναφέρεται στις πράξεις οι οποίες δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 3,

B — Η εθνική νομοθεσία

- στον παρονομαστή, το συνολικό ποσό του ετησίου κύκλου εργασιών, άνευ φόρου προστιθέμενης 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 προβλεπομένων από το άρθρο 11 υπό Α, παράγραφος 1, περίπτωση α'.»

4. Το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', προβλέπει ότι, όσον αφορά τις πράξεις στο εσωτερικό της χώρας, βάση επιβολής του φόρου είναι:

«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 αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών».

5. Όπως προκύπτει από τη δικογραφία, ο ισπανικός νόμος 37/1992, της 28ης Δεκεμβρίου 1992, περί φόρου προστιθέμενης αξίας, τροποποιήθηκε με τον νόμο 66/1997, της 30ής Δεκεμβρίου 1997, προκειμένου να επιβληθούν ορισμένοι περιορισμοί της δυνατότητας εκπτώσεως του ΦΠΑ που βαρύνει επιχειρηματίες ή επαγγελματίες οι οποίοι λαμβάνουν επιδοτήσεις προς χρηματοδότηση της εμπορικής ή επαγγελματικής τους δραστηριότητας και οι οποίες δεν περιλαμβάνονται στη φορολογητέα βάση για τις υποκείμενες στον φόρο πράξεις.

6. Μετά την τροποποίησή του, το άρθρο 102, παράγραφος 1, του εν λόγω νόμου ορίζει ότι:

«Ο κανόνας της αναλογίας εφαρμόζεται στην περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο, στο πλαίσιο της εμπορικής ή επαγγελματικής του δραστηριότητας, προβαίνει ταυτοχρόνως σε παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών παρέχουσες δικαίωμα εκπτώσεως και σε άλλες, της αυτής φύσεως, πράξεις μη παρέχουσες τέτοιο δικαίωμα.

Ο κανόνας της αναλογίας εφαρμόζεται, επίσης, στην περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο λαμβάνει επιδοτήσεις οι οποίες, σύμφωνα με το άρθρο 78, παράγραφος 2, σημείο 3, του παρόντος νόμου, δεν συνυπολογίζονται στη βάση επιβολής του φόρου, εφόσον αυτές προορίζονται για τη χρηματοδότηση εμπορικών ή επαγγελματικών δραστηριοτήτων του υποκείμενου στον φόρο.»

7. Κατά το άρθρο 104, παράγραφος 2, του εν λόγω νόμου:

«Οι υπό μορφή κεφαλαίου επιδοτήσεις περιλαμβάνονται στον παρονομαστή της αναλογίας, αλλά μπορούν να καταλογιστούν τμηματικώς κατά το ένα πέμπτο αυτών στο οικονομικό έτος κατά τη διάρκεια του οποίου εισπράχθηκαν, καθώς και στα τέσσερα επόμενα οικονομικά έτη. Πάντως, οι υπό μορφή κεφαλαίου επιδοτήσεις που χορηγήθηκαν για τη χρηματοδότηση της αγοράς ορισμένων αγαθών ή υπηρεσιών, στο πλαίσιο πράξεων υποκειμένων στον φόρο και μη απαλλασσομένων από τον ΦΠΑ, περιορίζουν αποκλειστικώς το ποσό της εκπτώσεως του ΦΠΑ που καταλογίστηκε ή καταβλήθηκε για τις πράξεις αυτές, κατά το ακριβές ποσοστό της συμβολής τους στη χρηματοδότηση αυτών των πράξεων.»

Γ — Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

8. Στις 21 Μαΐου 1999, η Επιτροπή απέστειλε στο Βασίλειο της Ισπανίας επιστολή με την οποία ζητούσε πληροφορίες σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 104 του ισπανικού νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας. Το Βασίλειο της Ισπανίας απάντησε με επιστολή της Γενικής Διευθύνσεως Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, της 14ης Ιουνίου 1999. Επειδή έκρινε ανεπαρκείς τις απαντήσεις των ισπανικών αρχών, η Επιτροπή απέστειλε στις 20 Απριλίου 2001 έγγραφο οχλήσεως και, στη συνέχεια, στις 27 Ιουνίου 2002, αιτιολογημένη γνώμη. Με τα έγγραφα αυτά η Επιτροπή προσήπτε στην Ισπανία ότι δεν τήρησε τις υποχρεώσεις που υπέχει από την έκτη οδηγία, διατηρώντας σε ισχύ τις προαναφερθείσες διατάξεις των άρθρων

102 και 104 του νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας. Με έγγραφο της 20ής Σεπτεμβρίου 2002, το Βασίλειο της Ισπανίας δικαιολόγησε, μερικώς, τη διατήρηση σε ισχύ των νομοθετικών του διατάξεων. Κατόπιν αυτού, η Επιτροπή άσκησε την παρούσα προσφυγή.

II — Νομική εκτίμηση

A — *Επί της συμφωνίας του άρθρου 102 με την έκτη οδηγία*

9. Η διάταξη αυτή έχει ως συνέπεια τον περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως όλων των υποκειμένων στον φόρο που λαμβάνουν επιδοτήσεις για τη χρηματοδότηση των εμπορικών ή επαγγελματικών τους δραστηριοτήτων, λόγω της εφαρμογής μιας αναλογίας εκπτώσεως στον παρονομαστή της οποίας περιλαμβάνονται οι εν λόγω επιδοτήσεις.

10. Η επέκταση αυτού του κανόνα της αναλογίας είναι προδήλως αντίθετη προς την έκτη οδηγία. Πράγματι, όπως προκύπτει από το σαφές γράμμα του άρθρου 17 της εν λόγω οδηγίας, αναλογία εκπτώσεως όπως αυτή που προβλέπει το άρθρο 19 της ίδιας οδηγίας μπορεί να εφαρμοστεί μόνο σε καθορισμένη κατηγορία υποκειμένων στον φόρο. Πρόκειται για «μικτούς» υποκειμένους στον φόρο, οι οποίοι προβαίνουν ταυτοχρόνως σε πράξεις παρέχουσες δικαίωμα εκπτώσεως και σε πράξεις μη

παρέχουσες δικαίωμα εκπτώσεως. Συνεπώς, η αναλογία δεν μπορεί να εφαρμοστεί επί «αμιγών» υποκειμένων στον φόρο, οι οποίοι προβαίνουν αποκλειστικώς σε πράξεις παρέχουσες δικαίωμα εκπτώσεως.

11. Εντούτοις, η Ισπανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας μπορεί να εφαρμοστεί κατά τρόπο αυτοτελή. Συνεπώς, είναι δυνατή η εφαρμογή της αναλογίας εκπτώσεως ανεξαρτήτως των προϋποθέσεων που προβλέπει το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας.

12. Μια τέτοια ερμηνεία πρέπει να απορριφθεί. Όπως προκύπτει από το γράμμα του άρθρου 19, παράγραφος 1, η αναλογία εκπτώσεως εφαρμόζεται υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπει το άρθρο 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο. Συνεπώς, δεν μπορεί να εφαρμοστεί ανεξαρτήτως αυτού. Το πεδίο εφαρμογής του καθορίζεται επακριβώς με βάση το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, το οποίο αναφέρεται ρητώς σε «αγαθά και 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»³.

3 — Πρέπει να σημειωθεί ότι το Conseil d'État (Γαλλία) έχει αποφανθεί υπ' αυτή την έννοια κρίνοντας ότι η αναλογία εκπτώσεως του ΦΠΑ, η περιλαμβάνουσα εισπραχθείσες επιδοτήσεις, εφαρμόζεται, κατ' εφαρμογήν σύμφωνης προς το κοινοτικό δίκαιο εθνικής νομοθεσίας, αποκλειστικώς επί υποκειμένων στον φόρο οι οποίοι προβαίνουν ταυτοχρόνως σε πράξεις παρέχουσες δικαίωμα εκπτώσεως και σε πράξεις μη παρέχουσες δικαίωμα εκπτώσεως (απόφαση της 26ης Νοεμβρίου 1999, Syndicat mixte pour l'aménagement et l'exploitation de l'aéroport Rodez-Marcillac, η οποία ακολούθησε τις προτάσεις του κυβερνητικού επιτρόπου Courtial).

13. Επιπροσθέτως, η ερμηνεία αυτή έρχεται σε αντίθεση με το πνεύμα του εναρμονισμένου συστήματος ΦΠΑ, όπως αυτό απορρέει από τη νομολογία του Δικαστηρίου. Έχει παγίως κριθεί ότι «ελλείπει οποιασδήποτε διατάξεως που να επιτρέπει στα κράτη μέλη να περιορίζουν το δικαίωμα προς έκπτωση που παρέχεται στους υποκειμένους στον φόρο, το δικαίωμα αυτό πρέπει να ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που έχουν επιβαρύνει τις πράξεις που έχουν διενεργηθεί στα προηγούμενα στάδια [...]. Συνεπώς, αποκλίσεις επιτρέπονται μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπει ρητώς η οδηγία»⁴. Εφαρμογή της αναλογίας εκπτώσεως επί όλων των υποκειμένων στον φόρο που εισπράττουν επιδοτήσεις συνεπάγεται, ακριβώς, περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως πέραν των περιπτώσεων που προβλέπει η οδηγία.

14. Εντούτοις, το Βασίλειο της Ισπανίας ισχυρίζεται ότι η δική του ερμηνεία είναι περισσότερο σύμφωνη προς την αρχή της δικαιοσύνης και ότι διασφαλίζει αποτελεσματικότερα ίσους όρους ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρηματιών. Το σύστημα της Επιτροπής αντιβαίνει προς την αρχή της δικαιοσύνης, καθόσον μόνον οι μικτοί υποκείμενοι στον φόρο πλήττονται από τον περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως, ενώ οι αμιγείς υποκείμενοι στον φόρο που εισπράττουν τις ίδιες επιδοτήσεις δεν υφίστανται αυτόν τον περιορισμό. Εξάλλου, το σύστημα της Επιτροπής προκαλεί στρεβλώσεις στον ανταγωνισμό, καθόσον παρέχει πρόσθετα πλεονεκτήματα στους επιδοτούμενους υποκείμενους στον φόρο.

4 — Απόφασεις της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal (Συλλογή 1988, σ. 71, σκέψη 16) της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Soupergaz (Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 18) της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lemnartz (Συλλογή 1991, σ. I-3795, σκέψη 27), και της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, 50/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1988, σ. 4797, σκέψη 17).

15. Τα επιχειρήματα αυτά δεν μπορούν να γίνουν δεκτά. Πρώτον, επιβάλλεται να υπομνηστεί, όπως έπραξε και η Επιτροπή, ότι κατά το γράμμα του άρθρου 19 της έκτης οδηγίας, ο συνυπολογισμός των μη συνδεόμενων με την τιμή επιδοτήσεων στην αναλογία εκπτώσεως συνιστά απλώς δυνατότητα που έχει παρασχεθεί στα κράτη μέλη. Η Ισπανία θα μπορούσε κάλλιστα να μην κάνει χρήση αυτής της δυνατότητας, αποφεύγουσα τις αρνητικές συνέπειες που επικαλείται. Δεύτερον, δεν αμφισβητείται ότι η έκτη οδηγία προβλέπει αυτή τη δυνατότητα προκειμένου να αποφευχθεί το ενδεχόμενο επιδοτούμενων φορέας, που δεν πρόκειται να προβεί σε φορολογητέες πράξεις, να μπορέσει, μέσω μιας καθαρώς συμβολικής δραστηριότητας υποκειμένης στον φόρο, να επιτύχει επιστροφή του ΦΠΑ. Εφόσον εξυπηρετεί έναν τέτοιο σκοπό, η δυνατότητα αυτή δεν μπορεί να επεκταθεί και να χρησιμοποιηθεί ως γενικευμένος μηχανισμός για την εξίσωση των όρων του ανταγωνισμού μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο επιχειρηματιών. Εξάλλου, είναι εύλογο να υποτεθεί ότι τα κράτη μέλη έχουν στη διάθεσή τους σειρά άλλων μέσων για την αποκατάσταση των όρων του ανταγωνισμού μεταξύ επιδοτούμενων και μη επιδοτούμενων υποκειμένων στον φόρο.

16. Τέλος, και εν πάση περιπτώσει, δεν απόκειται στις επιφορτισμένες με την εφαρμογή εθνικές αρχές να χωρήσουν στην αναθεώρηση μιας σαφούς διατάξεως. Οι διατάξεις του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας σαφώς καθορίζουν τις προϋποθέσεις γενέσεως, την έκταση του δικαιώματος εκπτώσεως και τις προϋποθέσεις περιορισμού αυτού του δικαιώματος. Όπως έχει ήδη αποφανθεί το Δικαστήριο, οι διατάξεις αυτές «δεν αφήνουν στα κράτη μέλη κανένα

περιθώριο εκτιμήσεως όσον αφορά την εφαρμογή τους»⁵. Συνεπώς, εκείνο που έχει σημασία είναι οι περιορισμοί του δικαιώματος εκπτώσεως να εφαρμόζονται ομοιόμορφως σε όλα τα κράτη μέλη⁶.

B — Επί της συμφωνίας του άρθρου 104 με την έκτη οδηγία

17. Με την επίμαχη διάταξη περιορίζεται το δικαίωμα εκπτώσεως ορισμένων επιδοτούμενων υποκειμένων στον φόρο, μέσω της απλής μείωσης του ποσού της εκπτώσεως του καταβλητέου ΦΠΑ.

18. Δεν αμφισβητείται ότι μια τέτοια διάταξη είναι ασυμβίβαστη με το γράμμα της έκτης οδηγίας.

19. Όπως προκύπτει εκ των ανωτέρω σκέψεων, κατά τα άρθρα 17 και 19 της οδηγίας, ο περιορισμός του δικαιώματος εκπτώσεως αναλόγως της καταβολής επιδοτήσεων μη συνδεόμενων με την τιμή αφορά μόνον τους μικτούς υποκειμένους στον φόρο και μπορεί να χωρήσει μόνο σύμφωνα με τους περί αναλογίας κανόνες του άρθρου 19. Ο ισπανικός νόμος προβαίνει σχετικώς σε μια διττή επέκταση: αφενός, επεκτείνει τον περιορισμό αυτού του δικαιώματος επί υποκειμένων στον φόρο οι οποίοι, κατ' αρχήν, δεν υπόκεινται σε περιορισμό και,

5 — Προαναφερθείσα στην υποσημείωση 4 απόφαση BP Soupergaz, σκέψη 35.

6 — Προαναφερθείσα στην υποσημείωση 4 απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 17.

αφετέρου, όσον αφορά τους υποκειμένους στον φόρο που υπόκεινται στον περιορισμό, προβλέπει περιορισμό του δικαιώματος πέραν των προϋποθέσεων που καθορίζει η έκτη οδηγία.

20. Υπενθυμίζεται ότι κατά πάγια νομολογία «αποκλίσεις επιτρέπονται μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπει ρητώς η οδηγία»⁷.

21. Η Ισπανία επαναλαμβάνει, σχετικώς, τα επιχειρήματά της περί οικονομικής δικαιοσύνης και αναγκαιότητας αποτροπής των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού. Εντούτοις, το Δικαστήριο είχε ήδη την ευκαιρία να υπογραμμίσει ότι, καίτοι το σύστημα εκπτώσεως του ΦΠΑ που θέσπισε ο κοινοτικός νομοθέτης δεν είναι τέλειο, εντούτοις δεν υφίσταται καμία δυνατότητα παρεκκλίσεως ή μη εφαρμογής⁸. Το ίδιο ισχύει και αναφορικά με το σύστημα περιορισμού του δικαιώματος εκπτώσεως. Απαγορεύεται στα κράτη μέλη να προβαίνουν σε περιορισμούς πέραν των δυνατοτήτων που προβλέπει η ίδια η οδηγία καίτοι, σε ορισμένες περιπτώσεις, τέτοιοι περιορισμοί θα μπορούσαν να κριθούν οικονομικώς επιβεβλημένοι⁹. Τυχόν διαφορετική απόφαση θα ερχόταν σε αντίθεση με τον σκοπό της εναρμονίσεως που επιδιώκεται με την έκτη οδηγία.

III — Οι διαχρονικές συνέπειες της αποφάσεως επί παραβάσεως κράτους μέλους

22. Επικουρικώς, το Βασίλειο της Ισπανίας ζητεί από το Δικαστήριο, σε περίπτωση διαπιστώσεως παραβάσεως, να περιορίσει χρονικώς τις συνέπειες της αποφάσεώς του.

23. Επιβάλλεται να υπομνηστεί ότι, σε εξαιρετικές μόνον περιπτώσεις, το Δικαστήριο έχει τη δυνατότητα, κατ' εφαρμογήν της γενικής αρχής της ασφαλείας δικαίου που αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της κοινοτικής εννόμου τάξεως, να περιορίσει χρονικώς τις συνέπειες των αποφάσεών του. Μια τέτοια δυνατότητα, κατ' αρχήν εφαρμοζόμενη στον τομέα των προδικαστικών αποφάσεων, δεν έχει αποκλειστεί και για την περίπτωση αποφάσεως εκδοθείσας δυνάμει του άρθρου 226 ΕΚ¹⁰.

24. Απαιτείται, επιπροσθέτως, να μπορεί να αποδειχθεί ότι οι κρατικές αρχές παρακινήθηκαν στη θέσπιση κανονιστικής ρυθμίσεως ή την υιοθέτηση συμπεριφοράς αντίθετης προς το κοινοτικό δίκαιο, λόγω αντικειμενικής και σημαντικής αβεβαιότητας ως προς τη σημασία των συγκεκριμένων κοινοτικών διατάξεων¹¹. Εν προκειμένω, όμως, κατεδείχθη ότι οι σχετικές διατάξεις της κοινοτικής

7 — Βλ. την προαναφερθείσα στην υποσημείωση 4 νομολογία.

8 — Απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2001, C-338/98, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (Συλλογή 2001, σ. I-8265, σκέψεις 55 και 56).

9 — Βλ., κατ' αναλογία, τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Slynn στην προαναφερθείσα στην υποσημείωση 4 υπόθεση Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1988, σ. 4811).

10 — Βλ., υπ' αυτή την έννοια, αποφάσεις της 19ης Μαρτίου 2002, C-426/98, Επιτροπή κατά Ελλάδας (Συλλογή 2002, σ. I-2793), και της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, C-359/97, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Συλλογή 2000, σ. I-6355).

11 — Βλ., υπ' αυτή την έννοια, την προαναφερθείσα στην υποσημείωση 10 απόφαση Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 92.

νομοθεσίας δεν επιτρέπουν καμία αμφιβολία ως προς την ορθή τους ερμηνεία. Η Ισπανία δεν μπορούσε να αγνοεί ότι η νομοθεσία της είναι ασυμβίβαστη με τις διατάξεις της έκτης οδηγίας.

25. Συνεπώς, πρέπει να απορριφθεί το αίτημα περί διαχρονικού περιορισμού των συνεπειών της εκδοθησομένης απόφασεως.

IV — Πρόταση

26. Βάσει των ανωτέρω σκέψεων προτείνω στο Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι το Βασίλειο της Ισπανίας, περιορίζοντας το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ κατά τις προϋποθέσεις που ορίζουν τα άρθρα 102, παράγραφος 1, και 104, παράγραφος 2, του νόμου 37/1992 περί φόρου προστιθέμενης αξίας, της 28ης Δεκεμβρίου 1992, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο 66/1997, της 30ής Δεκεμβρίου 1997, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει δυνάμει των άρθρων 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.