

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

Στην υπόθεση C-204/03,

με αντικείμενο προσφυγή του άρθρου 226 ΕΚ λόγω παραβάσεως, ασηκθείσα στις 14 Μαΐου 2003,

**Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων**, εκπροσωπούμενη από τον E. Traversa και τη L. Lozano Palacios, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

**Βασιλείου της Ισπανίας**, εκπροσωπούμενου από τη N. Díaz Abad, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

καθού,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η ισπανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas, πρόεδρο τμήματος, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (εισηγητή), J. Malenovský και U. Lõhmus, 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, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ζητεί από το Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι το Βασίλειο της Ισπανίας, περιορίζοντας το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης 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, παράγραφοι 2 και 5, 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. 42), 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 νομοθεσία*

- 2 Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ορίζει ότι βάση επιβολής του φόρου αποτελεί:

«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».

- 3 Το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας, με το περιεχόμενο που έχει κατά το άρθρο 28 στ' της αυτής οδηγίας, ορίζει ότι, «στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο [...] τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εσωτερικό της χώρας φόρο προστιθέμενης αξίας για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο».

4 Στην παράγραφο 5 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι:

«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 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.

[...]»

5 Το άρθρο 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, υπό τον τίτλο «Υπολογισμός της αναλογίας της εκπτώσεως», ορίζει ότι:

«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 προβλεπομένων από το άρθρο 11, υπό Α, παράγραφος 1, περίπτωση α'.

[...]»

### *Η εθνική νομοθεσία*

- 6 Το άρθρο 102 του νόμου 37/1992, της 28ης Δεκεμβρίου 1992, περί φόρου προστιθεμένης αξίας (BOE 312, της 29ης Δεκεμβρίου 1992, σ. 44247), όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο 66/1997, της 30ής Δεκεμβρίου 1997 (BOE 313, της 31ης Δεκεμβρίου 1997, σ. 38517, στο εξής: νόμος 37/1992), αφορά τον κανόνα της αναλογίας εκπτώσεως αυτού του φόρου. Στην πρώτη παράγραφο του εν λόγω άρθρου ορίζεται 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 υποκειμένου στον φόρο.»

- 7 Το άρθρο 104 του ίδιου νόμου αναφέρεται στη γενική αναλογία. Στην παράγραφο 2, σημείο 2, δεύτερο εδάφιο, του εν λόγω άρθρου ορίζεται ότι:

«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.»

### **Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία**

- 8 Η Επιτροπή κίνησε τη διαδικασία διαπιστώσεως παραβάσεως κατά το άρθρο 226 ΕΚ αποστέλλουσα, στις 20 Απριλίου 2001, έγγραφο οχλήσεως στην Ισπανική Κυβέρνηση στο οποίο υποστήριζε ότι τα άρθρα 102 και 104, παράγραφος 2, σημείο 2, δεύτερο εδάφιο, του νόμου 37/1992 περιορίζουν, κατά παράβαση των άρθρων 17, παράγραφοι 2 και 5, και 19 της έκτης οδηγίας, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ.
- 9 Το Βασίλειο της Ισπανίας, απαντώντας στο έγγραφο οχλήσεως, διατύπωσε τις παρατηρήσεις του με έγγραφο της 28ης Μαΐου 2001.
- 10 Επειδή η απάντηση αυτή δεν την ικανοποίησε, η Επιτροπή εξέδωσε, στις 27 Ιουνίου 2002, αιτιολογημένη γνώμη με την οποία κάλεσε το εν λόγω κράτος μέλος να λάβει τα αναγκαία προς συμμόρφωσή του μέτρα εντός προθεσμίας δύο μηνών από της κοινοποιήσεως της αιτιολογημένης γνώμης.

- 11 Με έγγραφο της 20ής Σεπτεμβρίου 2002, το Βασίλειο της Ισπανίας απάντησε στην αιτιολογημένη αυτή γνώμη εμμένοντας στη διαφωνία του με την άποψη της Επιτροπής.

## Επί της προσφυγής

### *Προκαταρκτικές παρατηρήσεις*

- 12 Επιβάλλεται να τονισθεί ότι οι διατάξεις του νόμου 37/1992 που παρατέθηκαν στις σκέψεις 6 και 7 της παρούσας αποφάσεως περιέχουν έναν γενικό και έναν ειδικό κανόνα.
- 13 Δυνάμει του γενικού κανόνα, του απορρέοντος από το άρθρο 102 του εν λόγω νόμου, σε συνδυασμό με την πρώτη περίοδο των διατάξεων του άρθρου 104 του αυτού νόμου, που παρατέθηκαν στη σκέψη 7 της παρούσας αποφάσεως, οι επιδοτήσεις που χορηγούνται προς χρηματοδότηση εμπορικών ή επαγγελματικών δραστηριοτήτων του υποκειμένου στον φόρο, που δεν περιλαμβάνονται στη βάση του υπολογισμού του ΦΠΑ, λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως, καθόσον περιλαμβάνονται στον παρονομαστή του κλάσματος το οποίο αποδίδει την αναλογία αυτή. Κατά συνέπεια, οι επιδοτήσεις αυτές περιορίζουν γενικώς το δικαίωμα εκπτώσεως που έχουν οι υποκείμενοι στον φόρο. Μεταξύ αυτών περιλαμβάνονται όχι μόνον όσοι υποκείμενοι στον φόρο χρησιμοποιούν τα εισερχόμενα αγαθά και υπηρεσίες προς πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων για τις οποίες προβλέπεται δικαίωμα εκπτώσεως, καθώς και πράξεων απαλλασσομένων από τον φόρο για τις οποίες δεν παρέχεται τέτοιο δικαίωμα (στο εξής: μικτοί υποκείμενοι στον φόρο), αλλά και εκείνοι οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι χρησιμοποιούν τα εν λόγω αγαθά και υπηρεσίες αποκλειστικώς προς πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα εκπτώσεως (στο εξής: αμιγείς υποκείμενοι στον φόρο).

- 14 Ο ειδικός κανόνας περιλαμβάνεται στη δεύτερη περίοδο των διατάξεων του άρθρου 104 του νόμου 37/1992, που παρατέθηκαν στη σκέψη 7 της παρούσας αποφάσεως. Δυνάμει αυτού του κανόνα, οι επιδοτήσεις που χορηγούνται ειδικώς προς χρηματοδότηση της αγοράς ορισμένων αγαθών ή υπηρεσιών στο πλαίσιο πραγματοποιήσεως φορολογητέων και μη απαλλασσομένων από τον ΦΠΑ πράξεων περιορίζουν αποκλειστικώς το ποσό εκπτώσεως του ΦΠΑ που οφείλει να καταβληθεί ή έχει καταβληθεί για τις πράξεις αυτές, κατά το ακριβές ποσοστό που έχουν συμβάλει στη χρηματοδότησή τους. Επομένως, σε περίπτωση π.χ. επιδοτήσεως ανερχόμενης στο 20% της τιμής αγοράς ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που επιβάρυνε ειδικώς αυτό το αγαθό ή την υπηρεσία περιορίζεται κατά 20%.

### *Επιχειρήματα των διαδίκων*

- 15 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι με τον γενικό κανόνα που θέτει ο νόμος 37/1992 εκτείνει παρανόμως τον περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως που προβλέπει το άρθρο 17, παράγραφος 5, σε συνδυασμό με το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας, καθόσον επιβάλλει αυτόν τον περιορισμό όχι μόνο στους μικτούς υποκειμένους στον φόρο αλλά και στους αμιγείς υποκειμένους στον φόρο. Επιπροσθέτως, ο ειδικός κανόνας που προβλέπει ο εν λόγω νόμος επιβάλλει μηχανισμό εκπτώσεως μη προβλεπόμενο από την έκτη οδηγία και αντίθετο προς αυτήν.
- 16 Η Ισπανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η Επιτροπή εκκινεί από μια γραμματική ερμηνεία της έκτης οδηγίας η οποία δεν λαμβάνει υπόψη τους επιδιωκόμενους με αυτή σκοπούς και, ιδίως, την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ.
- 17 Κατά την εν λόγω κυβέρνηση, το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας δεν συνιστά απλώς κανόνα υπολογισμού της αναλογίας που προβλέπει το άρθρο 17, παράγραφος 5, της εν λόγω οδηγίας, εξυπηρετούντα τον υπολογισμό, στις περιπτώσεις των μικτών υποκειμένων στον φόρο, της αναλογίας των φορολογητέων πράξεων για τις οποίες



παρέχεται δικαίωμα εκπτώσεως, σε σχέση με το σύνολο των φορολογητέων και απαλλασσομένων πράξεων εκάστου υποκειμένου στον φόρο. Με τη διάταξη του άρθρου 19, κατά την οποία τα κράτη μέλη δύνανται να περιλαμβάνουν στον παρονομαστή του κλάσματος τις επιδοτήσεις εκείνες οι οποίες δεν συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων και οι οποίες, κατά συνέπεια, δεν περιλαμβάνονται στην κατά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας βάση επιβολής του φόρου, ο νομοθέτης προέβλεψε εξαίρεση από τον κανόνα του άρθρου 17, παράγραφος 5, ο οποίος αφορά τους μικτούς υποκειμένους στον φόρο, καθιστώντας δυνατό τον περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως των αμιγών υποκειμένων στον φόρο.

- 18 Η Ισπανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι σκοπός του άρθρου 19 της έκτης οδηγίας είναι να παράσχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα αποκαταστάσεως της ισορροπίας στον τομέα του ανταγωνισμού, διασφαλίζοντας, με τον τρόπο αυτό, την αρχή της ουδετερότητας του φόρου. Προς θεμελίωση της απόψεώς της επικαλείται το παράδειγμα μεταφορικής επιχειρήσεως στην οποία χορηγείται επιδότηση για την αγορά οχήματος. Η επιδότηση αυτή της παρέχει τη δυνατότητα μείωσης της τιμής της προσφερομένης από αυτήν υπηρεσίας και, κατά προέκταση, μείωσης του ποσού του ΦΠΑ που την βαρύνει. Αν, επιπροσθέτως, η εν λόγω μεταφορική επιχείρηση είχε τη δυνατότητα να εκπέσει πλήρως τον ΦΠΑ επί των εισροών που χρηματοδότησε με το ποσό αυτής της επιδοτήσεως, θα απήλαυε ενός προσθέτου πλεονεκτήματος έναντι εκείνων των ανταγωνιστών της που δεν έλαβαν επιδοτήσεις.
- 19 Η Ισπανική Κυβέρνηση προσθέτει ότι ο ειδικός κανόνας που θέτει ο νόμος 37/1992 προβλέπει περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως μικρότερο από εκείνο που προκύπτει από την εφαρμογή του άρθρου 19 της έκτης οδηγίας, καθόσον αυτός αφορά την έκπτωση του ΦΠΑ που βαρύνει αποκλειστικώς το αγαθό ή την υπηρεσία η αγορά των οποίων χρηματοδοτήθηκε με το ποσό της επιδοτήσεως, χωρίς να επηρεάζει την έκπτωση του ΦΠΑ που βαρύνει άλλα αγαθά και υπηρεσίες που αγόρασε ο υποκείμενος στον φόρο.
- 20 Επικουρικώς, η Ισπανική Κυβέρνηση ζητεί από το Δικαστήριο, σε περίπτωση που δεν δεχθεί την προτεινόμενη από αυτήν ερμηνεία, να περιορίσει τα διαχρονικά αποτελέσματα της αποφάσεώς του. Ο αποκλεισμός της αναδρομικής εφαρμογής της αποφάσεως δικαιολογείται, αφενός, από το γεγονός ότι οι ισπανικές αρχές ενήργησαν καλοπίστως κατά τη θέσπιση αυτής της νομοθετικής ρυθμίσεως και, αφετέρου, από την αναταραχή που ενδέχεται να επιφέρει η απόφαση του Δικαστηρίου.

*Εκτίμηση του Δικαστηρίου*

- 21 Το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας θέτει την αρχή του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ. Το δικαίωμα αυτό αφορά τον επί των εισροών φόρο επί των αγαθών των υπηρεσιών που χρησιμοποίησε ο υποκείμενος στον φόρο προκειμένου να προβεί σε φορολογητέες πράξεις.
- 22 Στην περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο προβαίνει παραλλήλως σε πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα εκπτώσεως και σε πράξεις απαλλασσόμενες από τον φόρο για τις οποίες δεν παρέχεται τέτοιο δικαίωμα, το άρθρο 17, παράγραφος 5, της οδηγίας προβλέπει ότι έκπτωση επιτρέπεται μόνον για το μέρος εκείνο του ΦΠΑ που αναλογεί στο ποσό των φορολογητέων πράξεων. Η αναλογία αυτή υπολογίζεται σύμφωνα με τους κανόνες του άρθρου 19 της εν λόγω οδηγίας.
- 23 Όπως επανειλημμένως έχει υπογραμμίσει το Δικαστήριο, κάθε περιορισμός του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επηρεάζει το επίπεδο της φορολογικής επιβαρύνσεως και πρέπει να εφαρμόζεται ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη μέλη. Κατά συνέπεια, δεν επιτρέπονται παρεκκλίσεις παρά μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπει ρητώς η έκτη οδηγία (βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, 50/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1988, σ. 4797, σκέψη 17, της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Soupergaz, Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 18, και της 8ης Ιανουαρίου 2002, C-409/99, Metropol και Stadler, Συλλογή 2002, σ. I-81, σκέψη 42).
- 24 Επιβάλλεται σχετικώς να τονισθεί ότι το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας, που φέρει τον τίτλο «Υπολογισμός της αναλογίας της εκπτώσεως», παραπέμπει ρητώς στο άρθρο 17, παράγραφος 5, της ίδιας οδηγίας με το οποίο συνδέεται πλήρως.

- 25 Συνεπώς, οι διατάξεις του εν λόγω άρθρου 19, παράγραφος 1, δεύτερη περίπτωση, περί επιδοτήσεων διαφορετικών από εκείνες που προβλέπει το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, δηλαδή περί επιδοτήσεων οι οποίες δεν περιλαμβάνονται στην τιμή του προσφερόμενου αγαθού ή της παρεχόμενης υπηρεσίας και, επομένως, δεν περιλαμβάνονται στη βάση υπολογισμού του ΦΠΑ, πρέπει να ερμηνεύονται υπό το πρίσμα του άρθρου 17, παράγραφος 5. Αυτό, όμως, το άρθρο, όπως ρητώς προκύπτει από το γράμμα του, αφορά μόνον την περίπτωση των μικτών υποκειμένων στον φόρο. Επομένως, εφόσον δεν αποτελεί εξαίρεση δυνάμενη να ισχύσει τόσο για τους μικτούς όσο και για τους αμιγείς υποκείμενους στον φόρο, το εν λόγω άρθρο 19, παράγραφος 1, δεύτερη περίπτωση, παρέχει απλώς τη δυνατότητα περιορισμού του δικαιώματος εκπτώσεως, λαμβάνοντας υπόψη τις κατά τα ανωτέρω επιδοτήσεις στις περιπτώσεις των μικτών υποκειμένων στον φόρο.
- 26 Κατά συνέπεια, ο περιεχόμενος στον νόμο 37/1992 γενικός κανόνας, εκτείνοντας τον περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως στους αμιγείς υποκείμενους στον φόρο, επιβάλλει περιορισμό που βαίνει πέραν των όσων ρητώς προβλέπουν τα άρθρα 17, παράγραφος 5, και 19 της έκτης οδηγίας, κατά παράβαση των διατάξεων της οδηγίας αυτής.
- 27 Όσον αφορά τον ειδικό κανόνα που θεσπίζει ο εν λόγω νόμος, αρκεί η διαπίστωση ότι θεσπίζει μηχανισμό περιορισμού του δικαιώματος εκπτώσεως μη προβλεπόμενο ούτε από τα άρθρα 17, παράγραφος 5, και 19 της έκτης οδηγίας ούτε από άλλη διάταξη αυτής. Κατά συνέπεια, η οδηγία δεν επιτρέπει τη θέσπιση τέτοιου μηχανισμού.
- 28 Το επιχείρημα της Ισπανικής Κυβερνήσεως, ότι η προτεινόμενη από αυτήν ερμηνεία του άρθρου 19 της έκτης οδηγίας παρέχει τη δυνατότητα καλύτερης διασφάλισης της ισορροπίας στον τομέα του ανταγωνισμού και, κατά συνέπεια, διασφάλισης της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ, δεν ευσταθεί. Πράγματι, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να εφαρμόζουν την έκτη οδηγία, έστω και αν θεωρούν ότι επιδέχεται βελτιώσεις. Όπως προκύπτει από την απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2001, C-338/98, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, Συλλογή 2001, σ. I-8265, σκέψεις 55 και 56, ακόμα και

όταν η προτεινόμενη από ορισμένα κράτη μέλη ερμηνεία παρέχει τη δυνατότητα αποτελεσματικότερης εξυπηρέτησεως ορισμένων από τους επιδιωκόμενους με την έκτη οδηγία σκοπών, όπως η ουδετερότητα του φόρου, τα κράτη μέλη δεν έχουν τη δυνατότητα να παρεκκλίνουν από τις ρητές διατάξεις της οδηγίας επιβάλλοντας, ακριβώς, περιορισμούς του δικαιώματος εκπτώσεως πέραν εκείνων που προβλέπουν τα άρθρα 17 και 19 της εν λόγω οδηγίας.

- 29 Όσον αφορά τον διαχρονικό περιορισμό των αποτελεσμάτων της αποφάσεως του Δικαστηρίου, που ζήτησε η Ισπανική Κυβέρνηση, επιβάλλεται να τονισθεί ότι μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις το Δικαστήριο δύναται, κατ' εφαρμογήν της γενικής αρχής της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της κοινοτικής εννόμου τάξεως, να αποφασίσει έναν τέτοιο περιορισμό.
- 30 Απαιτείται σχετικώς, όπως υπογράμμισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 24 των προτάσεών του, να αποδειχθεί ότι οι κρατικές αρχές παρακινήθηκαν στη θέσπιση κανονιστικής ρυθμίσεως ή στην υιοθέτηση συμπεριφοράς αντίθετης προς το κοινοτικό δίκαιο, λόγω αντικειμενικής και σημαντικής αβεβαιότητας ως προς τη σημασία των συγκεκριμένων κοινοτικών διατάξεων (βλ., σχετικώς, απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, C-359/97, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, Συλλογή 2000, σ. I-6355, σκέψη 92). Εν προκειμένω, όμως, δεν υφίσταται τέτοια αβεβαιότητα. Συνεπώς, δεν παρίσταται ανάγκη διαχρονικού περιορισμού των αποτελεσμάτων της παρούσας αποφάσεως.
- 31 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το Βασίλειο της Ισπανίας προβλέποντας αναλογία εκπτώσεως του ΦΠΑ που βαρύνει τους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι προβαίνουν αποκλειστικώς σε υποκειμένες στον φόρο πράξεις και θεσπίζοντας ειδικό κανόνα περιορίζοντα τη δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ που βαρύνει την αγορά αγαθών ή υπηρεσιών που χρηματοδοτήθηκε με το προϊόν επιδοτήσεων παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το κοινοτικό δίκαιο και, ιδίως, από τα άρθρα 17, παράγραφοι 2 και 5, και 19 της έκτης οδηγίας.

## Επί των δικαστικών εξόδων

- 32 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 την καταδίκη του Βασιλείου της Ισπανίας, αυτό δε ηττήθηκε, πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς,

### ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα)

αποφασίζει:

- 1) Προβλέποντας αναλογία εκπτώσεως του ΦΠΑ που βαρύνει τους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι προβαίνουν αποκλειστικώς σε υποκείμενες στον φόρο πράξεις και θεσπίζοντας ειδικό κανόνα περιορίζοντα τη δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ που βαρύνει την αγορά αγαθών ή υπηρεσιών που χρηματοδοτήθηκε με το προϊόν επιδοτήσεων, το Βασίλειο της Ισπανίας παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το κοινοτικό δίκαιο και, ιδίως, από τα άρθρα 17, παράγραφοι 2 και 5, 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995.
- 2) Καταδικάζει το Βασίλειο της Ισπανίας στα δικαστικά έξοδα.

(υπογράφει)