Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 8ης Νοεμβρίου 2012*

«Έκτη οδηγία ΦΠΑ — Άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο — Δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών — Αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται ταυτοχρόνως για φορολογητέες και για απαλλασσόμενες πράξεις — Εκμίσθωση ακινήτου ως επαγγελματικής στέγης και ως κατοικίας — Κριτήριο υπολογισμού της αναλογίας εκπτώσεως του ΦΠΑ»

Στην υπόθεση C-511/10,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία) με απόφαση της 22ας Ιουλίου 2010, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 27 Οκτωβρίου 2010, στο πλαίσιο της δίκης

Finanzamt Hildesheim

κατά

BLC Baumarkt GmbH & Co. KG,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Tizzano, πρόεδρο τμήματος, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (εισηγητή) και M. Berger, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Cruz Villalón

γραμματέας: A. Calot Escobar

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους T. Henze και J. Möller,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις Φ. Δεδούση και Γ. Κοττά και τον Κ. Μπόσκοβιτς,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την C. Murrell,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την C. Soulay και τον B.-R. Killmann,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 26ης Απριλίου 2012,

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, 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, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Finanzamt [Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας] Hildesheim (στο εξής: Finanzamt) και της BLC Baumarkt GmbH & Co. KG (στο εξής: BLC), εταιρίας του γερμανικού δικαίου, με αντικείμενο τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) επί των εισροών όσον αφορά ακίνητο που χρησιμοποιείται για πράξεις τόσο υποκείμενες στον ΦΠΑ όσο και απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ.

Το νομικό πλαίσιο

Η νομοθεσία της Ένωσης

3 Η δωδέκατη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας έχει ως εξής:

«[εκτιμώντας] ότι το καθεστώς των εκπτώσεων πρέπει να εναρμονισθεί κατά το μέτρο που έχει επίπτωση στο πραγματικό επίπεδο της εισπράξεως, ο δε υπολογισμός της αναλογίας της εκπτώσεως πρέπει να γίνεται με όμοιο τρόπο σε όλα τα κράτη μέλη».

4 Το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«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 [ΦΠΑ] 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.

Εν τούτοις, τα κράτη μέλη δύνανται:

α) να επιτρέπουν στον υποκείμενο στον φόρο να καθορίζει μία αναλογία για κάθε τομέα δραστηριότητός του, εφ' όσον τηρούνται χωριστά λογιστικά στοιχεία για κάθε έναν από τους τομείς αυτούς·

β) να υποχρεώνουν τον υποκείμενο στον φόρο να καθορίζει μία αναλογία για κάθε τομέα δραστηριότητός του και να τηρεί χωριστά λογιστικά στοιχεία για κάθε έναν από τους τομείς αυτούς·

γ) να επιτρέπουν στον υποκείμενο στον φόρο ή να τον υποχρεώνουν να ενεργεί την έκπτωση ανάλογα με τη χρησιμοποίηση του όλου ή μέρους των αγαθών και υπηρεσιών·

δ) να επιτρέπουν στον υποκείμενο στον φόρο ή να τον υποχρεώνουν να ενεργεί την έκπτωση, σύμφωνα με τον κανόνα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο της παρούσης παραγράφου, για όλα τα αγαθά και όλες τις υπηρεσίες που έχουν χρησιμοποιηθεί για όλες τις αναφερόμενες στο εδάφιο αυτό πράξεις·

ε) να ορίσουν ότι, όταν ο [ΦΠΑ], ο οποίος δεν δύναται να εκπίπτει από τον υποκείμενο στον φόρο, είναι ασήμαντος, τότε ο φόρος αυτός δεν θα λαμβάνεται υπόψη.»

5 Το άρθρο 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

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

— στον αριθμητή το συνολικό ποσό του ετησίου κύκλου εργασιών, άνευ [ΦΠΑ], 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 [ΦΠΑ], 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, [στοιχείο] α΄.

Η αναλογία καθορίζεται επί ετησίας βάσεως, εκφράζεται σε ποσοστό επί τοις εκατό και στρογγυλοποιείται σε αριθμό που δεν υπερβαίνει την ανώτερη μονάδα.»

Το γερμανικό δίκαιο

6 Το άρθρο 15, παράγραφος 4, του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz 1999, *BGBl.* 1999 I, σ. 1270), όπως έχει κατόπιν του νόμου περί τροποποιήσεως της φορολογικής νομοθεσίας του 2003 (Steueränderungsgesetz 2003, *BGBl.* 2003 I, σ. 2645, στο εξής: UStG), προβλέπει τα εξής:

«Εάν ο επιχειρηματίας χρησιμοποιεί για την επιχείρησή του αγαθό που παραδόθηκε, εισήχθη ή αποκτήθηκε στο εσωτερικό της Κοινότητας ή υπηρεσία που του παρασχέθηκε, εν μέρει μόνο προκειμένου να πραγματοποιήσει πράξεις που αποκλείουν την έκπτωση του φόρου εισροών, δεν εκπίπτει το τμήμα του ποσού του φόρου εισροών το οποίο πρέπει να καταλογισθεί οικονομικώς στις εν λόγω πράξεις. Ο επιχειρηματίας μπορεί να καθορίσει τα ποσά που δεν εκπίπτουν με προσήκουσα εκτίμηση. Ο καθορισμός του μη εκπεστέου τμήματος του φόρου εισροών βάσει της αναλογίας μεταξύ των πράξεων που αποκλείουν την έκπτωση του φόρου εισροών και των πράξεων που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου αυτού επιτρέπεται μόνον στην περίπτωση που κανένας άλλος οικονομικής φύσεως καταλογισμός δεν είναι δυνατός.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

7 Το 2003 και το 2004 η BLC κατασκεύασε κτίριο το οποίο περιλαμβάνει τόσο κατοικίες όσο και επαγγελματικούς χώρους. Μετά την αποπεράτωση του κτιρίου αυτού, η BLC προέβη σε εκμίσθωσή του, η οποία εν μέρει απαλλασσόταν από τον ΦΠΑ και εν μέρει υπέκειτο σε αυτόν. Στη δήλωσή της του ΦΠΑ για το 2004, η BLC εξέπεσε μέρος του φόρου εισροών που αντιστοιχούσε στο ως άνω κτίριο. Για τον σκοπό αυτό, η BLC υπολόγισε τον εκπεστέο ΦΠΑ εφαρμόζοντας αναλογία καθοριζόμενη με βάση τη σχέση μεταξύ του κύκλου εργασιών που αφορούσε τις επαγγελματικές μισθώσεις και του κύκλου εργασιών που προέκυπτε από τις λοιπές μισθώσεις (στο εξής: μέθοδος που βασίζεται στον κύκλο εργασιών).

8 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου, το Finanzamt θεώρησε ότι, σύμφωνα με το άρθρο 15, παράγραφος 4, του UStG, ο εκπεστέος ΦΠΑ επί των εισροών έπρεπε να καθοριστεί με βάση την αναλογία μεταξύ του εμβαδού των επαγγελματικών χώρων και του εμβαδού των χώρων που προορίζονταν για

κατοικίες. Εν προκειμένω, η κατανομή βάσει της τελευταίας αυτής μεθόδου συνεπαγόταν την αναθεώρηση προς τα κάτω του εκπεστέου ΦΠΑ. Το Finanzamt απέστειλε έτσι στη BLC διορθωτική πράξη επιβολής φόρου.

9 Η BLC προσέφυγε κατά της διορθωτικής αυτής πράξεως ενώπιον του Finanzgericht [φορολογικού δικαστηρίου]. Το ως άνω δικαστήριο δέχθηκε την εν λόγω προσφυγή με το σκεπτικό ότι το άρθρο 15, παράγραφος 4, τρίτη περίοδος, του UStG αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης. Ειδικότερα, το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας δεν επιτρέπει να προβλέπουν τα κράτη μέλη, κατά κύριο λόγο, κριτήριο κατανομής διαφορετικό από τη μέθοδο που βασίζεται στον κύκλο εργασιών.

10 Το Finanzamt άσκησε κατά της αποφάσεως του Finanzgericht αναίρεση ενώπιον του Bundesfinanzhof. Το Bundesfinanzhof θεωρεί ότι πρέπει να κριθεί αν μια από τις δυνατότητες που προβλέπονται στο άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, και ειδικότερα η δυνατότητα του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο γ', της ως άνω οδηγίας, επιτρέπει στα κράτη μέλη να περιορίσουν την κατανομή που προκύπτει από την εφαρμογή της μεθόδου που βασίζεται στον κύκλο εργασιών, υπό την έννοια ότι η μέθοδος αυτή μπορεί να χρησιμοποιείται μόνο στην περίπτωση που κανένας άλλος οικονομικός καταλογισμός δεν είναι δυνατός.

11 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας [...] την έννοια ότι επιτρέπει στα κράτη μέλη να επιβάλλουν κατά προτεραιότητα, για την κατανομή του φόρου εισροών από την ανέγερση κτιρίου μικτής χρήσεως, κριτήριο κατανομής διαφορετικό από την κλείδα κατανομής που βασίζεται [στον κύκλο εργασιών];»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

12 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι επιτρέπει στα κράτη μέλη να προκρίνουν, ως κλείδα κατανομής για τους σκοπούς του υπολογισμού της αναλογίας εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών από την ανέγερση κτιρίου μικτής χρήσεως, κλείδα κατανομής διαφορετική από την κλείδα που βασίζεται στον κύκλο εργασιών, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 19, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας.

13 Ενόψει της απαντήσεως στο ερώτημα αυτό, πρέπει να υπομνησθεί ότι το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας καθορίζει το καθεστώς που ισχύει για το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, όταν ο εν λόγω ΦΠΑ αφορά αγαθά ή υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από τον 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». Στην περίπτωση αυτή, το άρθρο 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας επιτρέπει την έκπτωση μόνον του μέρους του ΦΠΑ που αναλογεί στις πρώτες φορολογητέες πράξεις (απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2008, C-488/07, Royal Bank of Scotland, Συλλογή 2008, σ. I-10409, σκέψη 17).

14 Το δικαίωμα εκπτώσεως υπολογίζεται, δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, βάσει αναλογίας καθοριζόμενης σύμφωνα με το άρθρο 19 της ως άνω οδηγίας (προπαρατεθείσα απόφαση Royal Bank of Scotland, σκέψη 18).

15 Όπως προκύπτει όμως από τη σκέψη 19 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Royal Bank of Scotland, το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, που αρχίζει με τη λέξη «εντούτοις», επιτρέπει παρέκκλιση από τον κανόνα που διατυπώνεται στο πρώτο και στο δεύτερο εδάφιο του εν

λόγω άρθρου 17, παράγραφος 5, διότι επιτρέπει στα κράτη μέλη να προβλέψουν μια από τις άλλες μεθόδους καθορισμού του δικαιώματος εκπτώσεως που απαριθμούνται στο τρίτο εδάφιο της ως άνω διατάξεως, ήτοι χωριστή αναλογία για κάθε τομέα δραστηριότητας ή έκπτωση ανάλογα με τη χρησιμοποίηση του συνόλου ή μέρους των αγαθών και των υπηρεσιών σε συγκεκριμένη δραστηριότητα ή, ακόμη, αποκλεισμό του δικαιώματος εκπτώσεως υπό την επιφύλαξη της τηρήσεως ορισμένων προϋποθέσεων.

16 Στο μέτρο που το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας πρέπει συνεπώς να θεωρείται ότι εισάγει παρέκκλιση από το πρώτο και το δεύτερο εδάφιο του εν λόγω άρθρου 17, παράγραφος 5, τα κράτη μέλη οφείλουν, κατά την άσκηση των εξουσιών που τους απονέμει η ως άνω διάταξη, να διασφαλίσουν την πρακτική αποτελεσματικότητα του άρθρου 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, καθώς και τις αρχές που διαπνέουν το κοινό σύστημα του ΦΠΑ, και ιδίως τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας.

17 Επομένως, το να επιτρέπεται σε κράτος μέλος να θεσπίσει νομοθεσία όπως η περιγραφόμενη από το αιτούν δικαστήριο, η οποία εισάγει γενική παρέκκλιση από τους κανόνες των άρθρων 17, παράγραφος 5, πρώτο και δεύτερο εδάφιο, και 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας αντιβαίνει στην ως άνω οδηγία. Ειδικότερα, μια τέτοια νομοθεσία θα έθετε σε κίνδυνο την επίτευξη του σκοπού της έκτης οδηγίας, όπως αυτός διατυπώνεται στη δωδέκατη αιτιολογική σκέψη της, κατά τον οποίο ο υπολογισμός της αναλογίας εκπτώσεως πρέπει να γίνεται με όμοιο τρόπο σε όλα τα κράτη μέλη.

18 Η ερμηνεία αυτή είναι εξάλλου σύμφωνη με τον σκοπό του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, του οποίου οι διατάξεις έχουν εφαρμογή σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, διότι αποσκοπούν, μεταξύ άλλων, λαμβανομένων υπόψη των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της κάθε δραστηριότητας του υποκείμενου στον φόρο, στο να παράσχουν στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να καταλήγουν σε ακριβέστερα αποτελέσματα κατά τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως (βλ., επ' αυτού, προπαρατεθείσα απόφαση Royal Bank of Scotland, σκέψη 24).

19 Εξ αυτού συνάγεται ότι το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος να προκρίνει, τηρώντας τις αρχές που διαπνέουν το κοινό σύστημα του ΦΠΑ, για συγκεκριμένη πράξη, όπως η ανέγερση κτιρίου μικτής χρήσεως, μια από τις μεθόδους υπολογισμού της αναλογίας εκπτώσεως που προβλέπονται στο τρίτο εδάφιο της ως άνω διατάξεως.

20 Όσον αφορά τους κανόνες υπολογισμού της αναλογίας εκπτώσεως που εφαρμόζονται σε μια τέτοια περίπτωση, διευκρινίζεται ότι, με την εξαίρεση των κανόνων που πρέπει να ισχύσουν σε περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας, που παραπέμπει ρητώς στον κανόνα υπολογισμού του άρθρου 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της ως άνω οδηγίας, οι κανόνες που προβλέπονται στο άρθρο 19, παράγραφος 1, αυτής δεν έχουν εφαρμογή όταν μια συγκεκριμένη περίπτωση υπόκειται σε κάποιο από τα λοιπά ειδικά καθεστώτα του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας (βλ., επ' αυτού, προπαρατεθείσα απόφαση Royal Bank of Scotland, σκέψη 21).

21 Ειδικότερα, από το γράμμα των άρθρων 17, παράγραφος 5, και 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι η τελευταία διάταξη παραπέμπει μόνο στην αναλογία εκπτώσεως του άρθρου 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της ως άνω οδηγίας και, συνεπώς, ρυθμίζει λεπτομερώς μόνον τον τρόπο υπολογισμού της αναλογίας που προβλέπεται στην πρώτη από τις δύο αυτές διατάξεις (προπαρατεθείσα απόφαση Royal Bank of Scotland, σκέψη 22) καθώς και, κατ' επέκταση, την έκπτωση που διενεργείται κατ' εφαρμογήν του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ', της εν λόγω οδηγίας.

22 Ελλείψει όμως ενδείξεων που να προκύπτουν από την έκτη οδηγία, απόκειται στα κράτη μέλη να θεσπίσουν, εντός των ορίων που θέτει η τήρηση του δικαίου της Ένωσης καθώς και των αρχών επί των οποίων στηρίζεται το κοινό σύστημα του ΦΠΑ, μεθόδους και κανόνες για τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών. Κατά την άσκηση της εξουσίας αυτής, τα εν λόγω

κράτη υποχρεούνται να λαμβάνουν υπόψη τον σκοπό και την οικονομία της ως άνω οδηγίας (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 13ης Μαρτίου 2008, C-437/06, Securenta, Συλλογή 2008, σ. I-1597, σκέψεις 34 και 35).

23 Εν προκειμένω, διαπιστώνεται ότι, δεδομένου, πρώτον, του σκοπού του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, που, όπως υπενθυμίστηκε στη σκέψη 18 της παρούσας αποφάσεως, στοχεύει στο να παράσχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να καταλήγουν σε ακριβέστερα αποτελέσματα κατά τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως, δεύτερον, της οικονομίας του άρθρου 17, παράγραφος 5, της ως άνω οδηγίας και, τρίτον, της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, στην οποία θεμελιώνεται το κοινό σύστημα του ΦΠΑ και της οποίας μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελεί εφαρμογή το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, τα κράτη μέλη πρέπει να μεριμνούν, κατά την άσκηση των εξουσιών που τους απονέμονται από την τελευταία αυτή διάταξη, ώστε ο υπολογισμός της αναλογίας εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών να είναι όσο το δυνατόν ακριβέστερος (βλ., κατ' αναλογίαν, για τον καθορισμό της αναλογίας μεταξύ οικονομικών και μη οικονομικών δραστηριοτήτων, προπαρατεθείσα απόφαση Securenta, σκέψη 37).

24 Η έκτη οδηγία δεν απαγορεύει συνεπώς στα κράτη μέλη, όταν ασκούν την εν λόγω εξουσία, να εφαρμόζουν, για συγκεκριμένη πράξη, μέθοδο ή κλείδα κατανομής διαφορετική από τη μέθοδο που βασίζεται στον κύκλο εργασιών, όπως, μεταξύ άλλων, η επίμαχη στην κύρια δίκη μέθοδος του εμβαδού, υπό την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που επιλέγουν εγγυάται ακριβέστερο καθορισμό της αναλογίας εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών από εκείνον που προκύπτει από την εφαρμογή της μεθόδου που βασίζεται στον κύκλο εργασιών.

25 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να επαληθεύσει ότι τηρούνται οι προϋποθέσεις αυτές.

26 Κατά συνέπεια, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι επιτρέπει στα κράτη μέλη να προκρίνουν ως κλείδα κατανομής για τους σκοπούς του υπολογισμού της αναλογίας εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών για συγκεκριμένη πράξη, όπως η ανέγερση κτιρίου μικτής χρήσεως, κλείδα κατανομής διαφορετική από την κλείδα που βασίζεται στον κύκλο εργασιών, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 19, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας, υπό την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που επιλέγουν εγγυάται ακριβέστερο καθορισμό της εν λόγω αναλογίας εκπτώσεως.

Επί των δικαστικών εξόδων

27 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος 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 (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, 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, έχει την έννοια ότι επιτρέπει στα κράτη μέλη να προκρίνουν ως κλείδα κατανομής για τους σκοπούς του υπολογισμού της αναλογίας εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας επί των εισροών για συγκεκριμένη πράξη, όπως η ανέγερση κτιρίου μικτής χρήσεως, κλείδα

κατανομής διαφορετική από την κλείδα που βασίζεται στον κύκλο εργασιών, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 19, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας, υπό την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που επιλέγουν εγγυάται ακριβέστερο καθορισμό της εν λόγω αναλογίας εκπτώσεως.

(υπογραφές)