Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
EVGENI TANCHEV
της 20ής Μαΐου 2021 [1]

Συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-45/20 και C-46/20

E
κατά
Finanzamt N (C-45/20)
και
Z
κατά
Finanzamt G (C-46/20)

[αίτηση του Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου, Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθεμένης αξίας – Έκπτωση φόρου εισροών – Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/162/ΕΚ του Συμβουλίου – Άρθρο 167 και άρθρο 168, στοιχείο α΄ – Εγκατάσταση φωτοβολταϊκού συστήματος παραγωγής ενέργειας – Εγκατάσταση γραφείου σε κατά τα λοιπά ιδιωτική οικογενειακή κατοικία – Ακίνητο – Αγαθά μικτής χρήσης – Ένταξη στο ενεργητικό επιχείρησης – Συμβατότητα με το δίκαιο της Ένωσης της προθεσμίας που τάσσει κράτος μέλος για την ένταξη και του τεκμηρίου ένταξης στην προσωπική περιουσία ελλείψει απόδειξης περί του αντιθέτου – Απώλεια του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου εισροών»

1. Με τις υπό κρίση αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως, το Bundesfinanzhof [ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο (Γερμανία), στο εξής: αιτούν δικαστήριο], ζητεί να αποσαφηνιστεί η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την ένταξη αγαθών επένδυσης [2] και ειδικότερα ακινήτων [3] που χρησιμοποιούνται τόσο για επιχειρηματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς (στο εξής: αγαθά μικτής χρήσης) στην προσωπική περιουσία υποκειμένου στον φόρο ή στο ενεργητικό της επιχείρησης υποκειμένου στον φόρο, ή σε συνδυασμό αμφοτέρων (στο εξής: απόφαση περί ένταξης). Ειδικότερα, τα ερωτήματα αφορούν τις συνέπειες που απορρέουν από την απόφαση περί ένταξης για το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου εισροών, βάσει των άρθρων 167 και 168,

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

[2] Απόκειται, εντούτοις, στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, βάσει του εθνικού δικαίου, αν τα επίμαχα αγαθά είναι «αγαθά επένδυσης». Δυνάμει του άρθρου 189, στοιχείο α΄, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίζουν την έννοια των «αγαθών επένδυσης». Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ως τέτοια αγαθά νοούνται τα χρησιμοποιούμενα στο πλαίσιο ορισμένης οικονομικής δραστηριότητας αγαθά που διακρίνονται λόγω του διαρκούς χαρακτήρα τους και της αξίας τους, πράγμα που έχει ως συνέπεια ότι το κόστος της αγοράς τους κανονικά δεν καταχωρίζεται στις τρέχουσες δαπάνες, αλλά αποσβέννυται κατανεμόμενο σε περισσότερες της μιας χρήσεις. Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 27ης Μαρτίου 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, σκέψη 23), με παραπομπή στην απόφαση της 16ης Φεβρουαρίου 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, σκέψη 35).

[3] Βλ. σημείο 35 των παρουσών προτάσεων.

στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας[4], όπως αυτή τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/162/ΕΚ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 2009, για την τροποποίηση διαφόρων διατάξεων της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας[5] (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).

2. Τα προδικαστικά ερωτήματα αφορούν τη συμβατότητα με το δίκαιο της Ένωσης, ιδίως λαμβανομένης υπόψη της απόφασης του Δικαστηρίου της 25ης Ιουλίου 2018 στην υπόθεση Gmina Ryjewo[6], της κατ' ουσίαν αποκλειστικής προθεσμίας που προβλέπεται στη γερμανική νομοθεσία για τη γνωστοποίηση στις γερμανικές φορολογικές αρχές της απόφασης περί ένταξης, της οποίας η άπρακτη παρέλευση έχει ερμηνευθεί στη νομολογία του αιτούντος δικαστηρίου ως επαγόμενη την απώλεια του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου εισροών. Το ίδιο αποτέλεσμα φαίνεται να προκύπτει από το τεκμήριο που γίνεται δεκτό στη νομολογία του αιτούντος δικαστηρίου περί ένταξης των αγαθών μικτής χρήσης στην προσωπική περιουσία του υποκειμένου στον φόρο, το οποίο εφαρμόζεται ελλείψει επαρκών στοιχείων περί του αντιθέτου.

3. Έχω καταλήξει στο συμπέρασμα ότι, υπό τις περιστάσεις της κύριας δίκης, ερμηνεία της νομοθεσίας κράτους μέλους, στη νομολογία του αιτούντος δικαστηρίου, βάσει της οποίας υποκείμενος στον φόρο χάνει το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου εισροών λόγω μη γνωστοποίησης απόφασης περί ένταξης για αγαθά μικτής χρήσης, εντός της σχετικής προθεσμίας που ισχύει βάσει της νομοθεσίας του κράτους μέλους, δεν συμβιβάζεται με τα άρθρα 167 και 168, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, καθότι παραβιάζει τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, λαμβανομένου υπόψη ότι, στη δικογραφία, ουδόλως εγείρεται ζήτημα φοροδιαφυγής[7]. Το ίδιο συμπέρασμα ισχύει όσον αφορά το προμνησθέν τεκμήριο ένταξης στην προσωπική περιουσία του φορολογουμένου όταν συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος έκπτωσης.

I. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

4. Το άρθρο 167 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα ακόλουθα:

«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»

[4] ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

[5] ΕΕ 2010, L 10, σ. 14.

[6] Απόφαση C-140/17 (EU:C:2018:595, στο εξής: Gmina Ryjewo).

[7] Απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψεις 65 έως 70). Βλ. επίσης, για παράδειγμα, απόφαση της 12ης Απριλίου 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, σκέψη 39), με παραπομπή στην απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 52 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Βλ. επίσης προσφάτως αποφάσεις της 26ης Απριλίου 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, σκέψεις 32 έως 34 και 49 έως 51), και της 2ας Ιουλίου 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, σκέψεις 37 και 38).

5. Το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ 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,

[…]».

6. Το άρθρο 168α, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«1. Στην περίπτωση ακινήτου που αποτελεί μέρος της περιουσίας της επιχείρησης υποκειμένου στον φόρο και το οποίο χρησιμοποιείται από αυτόν ταυτόχρονα και για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησής του και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα, για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο ΦΠΑ που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με [το ακίνητο αυτό] δεν μπορεί να εκπίπτει σύμφωνα με τις αρχές που καθορίζονται στα άρθρα 167, 168, 169 και 173 παρά μόνον κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησης του ακινήτου για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 26, οι αλλαγές στην αναλογία χρήσης ακινήτου που αναφέρεται στο πρώτο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 184 έως 192 όπως εφαρμόζονται στα αντίστοιχα κράτη μέλη.»

7. Το άρθρο 250, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τα ακόλουθα:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ που να περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα δεδομένα για την εξακρίβωση του ποσού του φόρου που έχει καταστεί απαιτητός και του ποσού των εκπτώσεων που πρέπει να πραγματοποιηθούν, περιλαμβανομένου, κατά τον βαθμό που είναι αναγκαίος για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου, του συνολικού ποσού των πράξεων των σχετικών με τον φόρο αυτό και με τις εν λόγω εκπτώσεις καθώς και του ποσού των απαλλασσόμενων πράξεων.»

Β. Η γερμανική νομοθεσία

8. Το άρθρο 15, παράγραφος 1, του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας· στο εξής: UStG) ορίζει τα εξής:

«Ο επιχειρηματίας δύναται να εκπέσει ως φόρο εισροών τα εξής:

1. τον κατά νόμο οφειλόμενο φόρο για αγαθά που παραδόθηκαν και υπηρεσίες που παρασχέθηκαν για τις ανάγκες της επιχείρησής του από άλλον επιχειρηματία. […]»

9. Το άρθρο 18, παράγραφος 3, του UStG ορίζει τα εξής:

«Ο επιχειρηματίας οφείλει να διαβιβάσει ηλεκτρονικά, με την προβλεπόμενη μορφή, για το ημερολογιακό έτος ή για βραχύτερο χρονικό διάστημα φορολόγησης, φορολογική δήλωση στην

οποία υπολογίζει ο ίδιος, σύμφωνα με το άρθρο 16, παράγραφοι 1 έως 4, και το άρθρο 17, τον καταβλητέο φόρο ή το υπερβάλλον ποσό που προκύπτει υπέρ του (δήλωση φόρου). Στις περιπτώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 16, παράγραφοι 3 και 4, η φορολογική δήλωση πρέπει να διαβιβάζεται εντός ενός μηνός από την παρέλευση του βραχύτερου διαστήματος φορολόγησης. Χάριν αποφυγής αδικαιολόγητων δυσχερειών, η Finanzamt μπορεί, κατόπιν αιτήματος, να παραιτηθεί από την ηλεκτρονική διαβίβαση. Στην περίπτωση αυτή, ο επιχειρηματίας οφείλει να διαβιβάσει φορολογική δήλωση στο επισήμως προβλεπόμενο έντυπο και να την υπογράψει ιδιοχείρως.»

10. Το άρθρο 149, παράγραφος 2, του Abgabenordnung (φορολογικού κώδικα, στο εξής: φορολογικός κώδικας), ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της ένδικης διαφοράς[8], όριζε τα εξής:

«Εκτός αντίθετης διάταξης στη φορολογική νομοθεσία, οι φορολογικές δηλώσεις που αφορούν ημερολογιακό έτος ή χρονικό σημείο που καθορίζεται από τον νόμο πρέπει να υποβάλλονται το αργότερο εντός των πέντε επόμενων μηνών. […]»

II. Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία και τα προδικαστικά ερωτήματα

A. C-45/20, E κατά Finanzamt N (στο εξής: υπόθεση E)

11. Ο προσφεύγων στην υπόθεση Ε διατηρεί επιχείρηση εγκατάστασης ικριωμάτων. Το 2014 κατάρτισε σχέδιο για την κατασκευή οικογενειακής οικίας η οποία, βάσει των αρχιτεκτονικών σχεδίων της 29ης Ιουλίου 2014, περιελάμβανε στο ισόγειο ένα γραφείο εμβαδού 16,57 τετραγωνικών μέτρων. Κατά τα λοιπά, η οικία προοριζόταν για ιδιωτική χρήση και επρόκειτο να έχει συνολικό εμβαδόν 149,75 τετραγωνικών μέτρων. Τα τιμολόγια για την κατασκευή της οικίας, περιλαμβανομένου του γραφείου, εκδόθηκαν στο διάστημα από τον Οκτώβριο του 2014 έως τον Νοέμβριο του 2014[9].

12. Ο Ε δεν ζήτησε αναλογική έκπτωση του φόρου εισροών σε σχέση με το γραφείο στις προσωρινές (μηνιαίες) δηλώσεις που υποχρεούτο να υποβάλει για τα έτη 2014 και 2015 βάσει του άρθρου 18, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, του UStG, αλλά ζήτησε την έκπτωση αυτή για πρώτη φορά στην ετήσια εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ που υπέβαλε για το 2015, βάσει του άρθρου 18, παράγραφος 3, πρώτη περίοδος, του UStG[10]. Η δήλωση αυτή περιήλθε στην Finanzamt στις 28 Σεπτεμβρίου 2016.

13. Με απόφαση της 5ης Απριλίου 2017, η Finanzamt βεβαίωσε τον φόρο κύκλου εργασιών του Ε για το 2015, χωρίς να δεχθεί την έκπτωση του ποσού των [X] ευρώ η οποία αντιστοιχούσε, κατά τον Ε, στον φόρο εισροών σε σχέση με το επίμαχο γραφείο. Με απόφαση της 17ης Ιανουαρίου 2018, η Finanzamt απέρριψε τη διοικητική ένσταση που άσκησε ο Ε ως αβάσιμη. Η ασκηθείσα με το ίδιο αίτημα προσφυγή επίσης απορρίφθηκε. Με απόφαση της 19ης Μαρτίου 2018, το Sächsisches Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο Σαξονίας, Γερμανία)

[8] Κατά τις γραπτές παρατηρήσεις της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, το κείμενο που ισχύει από την 1η Νοεμβρίου 2011 είναι το κρίσιμο κείμενο στην υπό κρίση υπόθεση.

[9] Κατά τις γραπτές παρατηρήσεις της Finanzamt N.

[10] Κατά τις γραπτές παρατηρήσεις της Finanzamt N.

έκρινε ότι η ζητηθείσα έκπτωση του φόρου εισροών δεν μπορούσε να χορηγηθεί, καθότι το αγαθό δεν είχε ενταχθεί εμπροθέσμως, ήτοι έως τις 31 Μαΐου 2015, στο ενεργητικό της επιχείρησης.

14. Στη διάταξη περί παραπομπής επισημαίνεται ότι, κατά τη νομολογία του αιτούντος δικαστηρίου, από την αρχή της άμεσης έκπτωσης του καταβληθέντος φόρου εισροών προκύπτει ότι η απόφαση περί ένταξης πρέπει να λαμβάνεται κατά τη στιγμή της απόκτησης ή της παραγωγής του επίμαχου αγαθού[11]. Στη νομολογία του αιτούντος δικαστηρίου προβλέπεται επίσης ότι, για πρακτικούς λόγους, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να γνωστοποιήσει την απόφαση περί ένταξης με ενδείξεις που τη βεβαιώνουν. Πάντως, κατά το άρθρο 18, παράγραφος 3, του UStG, η γνωστοποίηση αυτή πραγματοποιείται το αργότερο και οριστικά σε δήλωση φόρου κύκλου εργασιών για το έτος κατά το οποίο πραγματοποιήθηκε η απόκτηση[12]. Ως τέτοιο έσχατο χρονικό σημείο καθορίζεται, στη νομολογία του αιτούντος δικαστηρίου, η ημερομηνία εκπνοής της γενικής εκ του νόμου προβλεπόμενης προθεσμίας υποβολής της τελικής φορολογικής δήλωσης, βάσει του άρθρου 149, παράγραφος 2, του φορολογικού κώδικα. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, το χρονικό αυτό σημείο ήταν η 31η Μαΐου του επόμενου έτους, ήτοι του 2015[13]. Επιπλέον, βάσει της νομολογίας του αιτούντος δικαστηρίου, η παράταση της προθεσμίας υποβολής της τελικής φορολογικής δήλωσης δεν συνεπάγεται παράταση της προθεσμίας γνωστοποίησης των στοιχείων που βεβαιώνουν την απόφαση περί ένταξης[14].

15. Με την αναίρεση που άσκησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, ο Ε υποστήριξε ότι δεν ήταν απαραίτητο να γνωστοποιήσει στη Finanzamt, μέσω της δήλωσης φόρου κύκλου εργασιών, τις περαιτέρω ενδείξεις για την απόφασή του περί ένταξης, δεδομένου ότι τα αρχιτεκτονικά σχέδια που υποδείκνυαν τη χρήση του γραφείου αποκλειστικά και μόνο για επιχειρηματικούς σκοπούς συνιστούσαν επαρκείς ενδείξεις της ένταξής του στο ενεργητικό της επιχείρησης.

Β. C-46/20, Z κατά Finanzamt G (στο εξής: υπόθεση Z)

16. Αντικείμενο της υπόθεσης Z είναι η έκπτωση, ως φόρου εισροών, του ΦΠΑ που καταβλήθηκε το 2014 για την εγκατάσταση φωτοβολταϊκού συστήματος παραγωγής ενέργειας. Ο προσφεύγων και αναιρεσείων Z κατανάλωνε ο ίδιος μέρος της ηλεκτρικής ενέργειας που παρήγε το σύστημα και διοχέτευε το υπόλοιπο σε δίκτυο παρόχου ηλεκτρικής ενέργειας. Η σύμβαση με αντικείμενο τη διοχέτευση ενέργειας στο δίκτυο ηλεκτρικής ενέργειας συνήφθη κατά το επίμαχο οικονομικό έτος και προέβλεπε αμοιβή στην οποία προστίθετο φόρος.

17. Στις 29 Φεβρουαρίου 2016, ο Z υπέβαλε δήλωση φόρου κύκλου εργασιών για το επίμαχο έτος και δήλωσε φόρο εισροών ύψους [X] ευρώ. Το ποσό του φόρου εισροών ήταν κατ' ουσίαν το ποσό του φόρου που αναγραφόταν στο τιμολόγιο της 11ης Σεπτεμβρίου 2014 για την παράδοση και την εγκατάσταση του φωτοβολταϊκού συστήματος. Ο Z δεν είχε υποβάλει καμία δήλωση σχετικά με το φωτοβολταϊκό σύστημα. Η καθής Finanzamt G ενέκρινε αρχικώς τη δήλωση φόρου κύκλου εργασιών για το επίμαχο έτος.

[11] Αποφάσεις του BFH σε BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, Rz 23· σε BFH/NV 2012, 808, Rz 18· σε BFH/NV 2012, 1828, Rz 28ff.· σε BFH/NV 2013, 266, Rz 38.

[12] Αποφάσεις του BFH σε BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, Rz 24 ff., 34· σε BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz 24 ff.· σε BFH/NV 2013, 266, Rz 40 f.· Διάταξη του BFH σε BFH/NV 2017, 922, Rz 5, αντιστοίχως με περαιτέρω νομολογιακές παραπομπές.

[13] Αποφάσεις του BFH σε BFHE 234, 519, BSt1 II2014, 76, Rz 33 ff.· σε BFH/NV 2013, 266, Rz 40 f.· σε BFH/NV 2014, 1097, Rz 14· Διατάξεις του BFH σε BFH/NV 2014, 914, Rz 6· σε BFH/NV 2017, 922, Rz 5. Κατά τη διάταξη περί παραπομπής, το χρονικό αυτό σημείο είναι πλέον η 31η Ιουλίου του επόμενου έτους.

[14] Αποφάσεις του BFH σε BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz 36 f.· σε BFH/NV 2012, 808, Rz, 18.

18. Κατόπιν ειδικού ελέγχου του φόρου κύκλου εργασιών, η Finanzamt G αποφάνθηκε ότι δεν ήταν δυνατή η έκπτωση του φόρου εισροών που αναγραφόταν στο τιμολόγιο της 11ης Σεπτεμβρίου 2014. Κατά την Finanzamt, ο Z δεν είχε εντάξει εμπροθέσμως, ήτοι έως τις 31 Μαΐου 2015, το επίμαχο αγαθό στο ενεργητικό της επιχείρησης.

19. Επομένως, με απόφαση της 30ής Νοεμβρίου 2016, η οποία τροποποιήθηκε τελευταίως με απόφαση της 27ης Μαρτίου 2017, η Finanzamt G βεβαίωσε τον φόρο κύκλου εργασιών του Z για το επίμαχο έτος. Με απόφαση της 18ης Μαΐου 2017 απορρίφθηκε σχετική διοικητική ένσταση, εν συνεχεία δε απορρίφθηκε προσφυγή. Με απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2018, το Finanzgericht Baden-Württemberg (φορολογικό δικαστήριο Βάδης-Βυρτεμβέργης, Γερμανία), έκρινε ότι ο Z, ο οποίος δικαιούτο να επιλέξει πώς θα εντάξει το επίμαχο φωτοβολταϊκό σύστημα, δεν το είχε εντάξει εμπροθέσμως στο ενεργητικό της επιχείρησης. Αυτό προέκυπτε από δεσμευτική για το Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο) νομολογία (βλ. σημείο 14 των παρουσών προτάσεων). Η συγκεκριμένη προσέγγιση εξακολουθεί κατ' αυτό να ισχύει, δεδομένης της μεταγενέστερης νομολογίας του Δικαστηρίου.

20. Ενώπιον του Finanzgericht (φορολογικού δικαστηρίου), ο Z υποστήριξε ότι, λαμβανομένης ιδίως υπόψη της απόφασης Gmina Ryjewo, η νομολογία του αιτούντος δικαστηρίου σχετικά με τη γνωστοποίηση, εντός βραχείας προθεσμίας, των στοιχείων που αποδεικνύουν την ένταξη αγαθών μικτής χρήσης έπρεπε να επανεξεταστεί.

21. Κατά τα εκτιθέμενα στη διάταξη περί παραπομπής, η Finanzamt G επιβεβαίωσε την απόφαση που είχε εκδοθεί επί της ενστάσεως και παρατήρησε ότι, κατά τον χρόνο πριν από την εμπορική εκμετάλλευση του φωτοβολταϊκού συστήματος, ο προσφεύγων και αναιρεσείων δεν ενεργούσε ως επιχειρηματίας κατά την έννοια της νομοθεσίας σχετικά με τον φόρο κύκλου εργασιών και ότι, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Gmina Ryjewo του Δικαστηρίου, το δικαίωμα ένταξης ήταν ανύπαρκτο.

22. Υπό τις συνθήκες αυτές, το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία σε αμφότερες τις υποθέσεις C-45/20 και C-46/20 και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αντιτίθεται το άρθρο 168, στοιχείο α', σε συνδυασμό με το άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, σε εθνική νομολογία κατά την οποία, σε περιπτώσεις στις οποίες υφίσταται δικαίωμα επιλογής ως προς την ένταξη αγαθού κατά την απόκτηση της σχετικής παροχής, αποκλείεται το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ εφόσον δεν έχει χωρήσει εξακριβώσιμη από τη φορολογική αρχή απόφαση περί ένταξης μέχρι την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζει ο νόμος για την υποβολή της ετήσιας εκκαθαριστικής δήλωσης φόρου κύκλου εργασιών;

2) Αντιτίθεται το άρθρο 168, στοιχείο α', της [οδηγίας 2006/112] σε εθνική νομολογία κατά την οποία γίνεται δεκτή ή τεκμαίρεται η ένταξη αγαθού στην προσωπική περιουσία εφόσον δεν υπάρχουν (επαρκείς) ενδείξεις για την ένταξη στο ενεργητικό της επιχείρησης;»

23. Το Δικαστήριο έθεσε γραπτές ερωτήσεις στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και στην Επιτροπή. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας απάντησε στις 14 Δεκεμβρίου 2020 και η Επιτροπή στις 16 Δεκεμβρίου 2020.

24. Γραπτές παρατηρήσεις επί των προδικαστικών ερωτημάτων κατέθεσαν οι Finanzamt N (σε σχέση με την υπόθεση E), η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και η Επιτροπή. Δεν διεξήχθη επ' ακροατηρίου συζήτηση.

III. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

25. Προτείνω να εξεταστούν τα ζητήματα που εγείρονται στη διάταξη περί παραπομπής με την ακόλουθη σειρά.

26. Το πρώτο ζήτημα που θα εξεταστεί πρέπει κατ' ανάγκην να είναι αν τόσο ο E όσο και ο Z είχαν δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου εισροών κατά τον χρόνο απόκτησης των επίμαχων αγαθών μικτής χρήσης, και συγκεκριμένα οικίας στην υπόθεση E και φωτοβολταϊκού συστήματος παραγωγής ενέργειας στην υπόθεση Z. Η εκτίμηση αυτή συνδέεται άμεσα με την απόφαση περί ένταξης, καθότι, όπως επισημαίνεται στις γραπτές παρατηρήσεις της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, η δυνατότητα έκπτωσης του φόρου εισροών εξαρτάται από τον τρόπο με τον οποίο ο ενδιαφερόμενος ενέταξε τα σχετικά αγαθά μικτής χρήσης[15].

27. Δεύτερον, όπως επίσης επισημαίνεται στις γραπτές παρατηρήσεις της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, εξίσου καθοριστικό για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης είναι το αν η ύπαρξη εξακριβώσιμης απόφασης περί ένταξης όσον αφορά τα αγαθά μικτής χρήσης είναι ουσιαστική ή τυπική προϋπόθεση στη σχετική με τον ΦΠΑ νομοθεσία της Ένωσης. Και τούτο διότι η μη τήρηση τυπικής προϋπόθεσης από υποκείμενο στον φόρο, εν αντιθέσει προς τη μη τήρηση ουσιαστικής προϋπόθεσης, δεν του στερεί κατ' ανάγκην το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου εισροών[16]. Όπως θα εκθέσω εν συνεχεία, κατέληξα στο συμπέρασμα ότι η ύπαρξη εξακριβώσιμης απόφασης περί ένταξης είναι ουσιαστική προϋπόθεση του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου εισροών για τα αγαθά μικτής χρήσης, αλλά η ύπαρξη της εν λόγω ουσιαστικής προϋπόθεσης μπορεί να κριθεί με βάση στοιχεία που βεβαιώνουν, αντικειμενικά, την ύπαρξη της απόφασης περί ένταξης. Μέχρι τούδε, η νομολογία δεν έχει απαιτήσει από τους υποκειμένους στον φόρο να προβαίνουν σε συγκεκριμένη και ειδική δήλωση στις φορολογικές αρχές των κρατών μελών σε σχέση με την απόφαση περί ένταξης. Στην παρούσα ενότητα, θα εξετάσω επίσης το εύρος της εξουσίας εκτίμησης των κρατών μελών σε σχέση με την επιβολή προθεσμιών για τη γνωστοποίηση εξακριβώσιμης απόφασης περί ένταξης στις εθνικές φορολογικές αρχές.

28. Τρίτον, αφού εξετάσω τα ζητήματα αυτά, θα καταλήξω στην απάντηση που προτείνω να δοθεί στα προδικαστικά ερωτήματα.

29. Όσον αφορά τη σπουδαιότητα της απόφασης Gmina Ryjewo, επισημαίνω ότι η απόφαση αυτή δεν αφορούσε τις συνέπειες που απορρέουν από i) την ένταξη αγαθών επένδυσης μικτής χρήσης εξ ολοκλήρου στο ενεργητικό της επιχείρησης, ii) τη διατήρηση των αγαθών αυτών εξ

[15] Για παράδειγμα, απόφαση της 22ας Μαρτίου 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, σκέψεις 38 και 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[16] Για παράδειγμα, απόφαση της 12ης Απριλίου 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, σκέψεις 30 έως 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Βλ. επίσης, για παράδειγμα, αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψεις 60 έως 63), και της 15ης Νοεμβρίου 2017, Geissel και Butin (C-374/16 και C-375/16, EU:C:2017:867, σκέψη 40).

ολοκλήρου στην προσωπική περιουσία, με συνέπεια να αποκλείονται παντελώς από το σύστημα του ΦΠΑ ή iii) την ένταξη των εν λόγω αγαθών στο ενεργητικό της επιχείρησης μόνο στον βαθμό που χρησιμοποιούνται όντως για επιχειρηματικούς σκοπούς [17].

30. Η απόφαση Gmina Ryjewo αφορούσε, αντιθέτως, τις συνέπειες που προέκυπταν σε περίπτωση που ακίνητο είχε χρησιμοποιηθεί από δήμο για σκοπούς αρχικά μη υποκείμενων στον ΦΠΑ πράξεων, αλλά εν συνεχεία για σκοπούς υποκείμενων στον ΦΠΑ πράξεων, και το τι σήμαινε τούτο όσον αφορά την έκπτωση του φόρου εισροών που είχε καταβληθεί κατά την κατασκευή του οικείου ακινήτου. Ως εκ τούτου, συντάσσομαι με τα όσα εξέθεσε η Finanzamt N στις γραπτές παρατηρήσεις της σχετικά με το ότι, εν αντιθέσει με τις απόψεις που έχουν ενδεχομένως διατυπωθεί στη νομική θεωρία, η απόφαση Gmina Ryjewo δεν συνεπάγεται ότι δεν απαιτείται πλέον η λήψη απόφασης περί ένταξης σε σχέση με τα αγαθά μικτής χρήσης προκειμένου να κριθεί αν ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή.

31. Τόσο η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας όσο και η Finanzamt N τάχθηκαν, στις γραπτές παρατηρήσεις τους, υπέρ της ελαχιστοποίησης του αντικτύπου της απόφασης Gmina Ryjewo στην έκβαση της κύριας δίκης, λόγω, μεταξύ άλλων, των διαφορών μεταξύ του επίμαχου ζητήματος στην υπόθεση Gmina Ryjewo και του επίμαχου ζητήματος στην υπόθεση της κύριας δίκης. Αρκεί να επισημανθεί ότι, στις παρούσες προτάσεις, θα γίνει παραπομπή στην απόφαση Gmina Ryjewo στον βαθμό που αυτή έχει σημασία για την επίλυση του υπό κρίση νομικού ζητήματος.

IV. Ανάλυση

A. Υποστατό του δικαιώματος προς έκπτωση

32. Αφετηρία της νομολογίας είναι το άρθρο 167 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Κατά το άρθρο 167, το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος καθίσταται απαιτητός. Η ιδιότητα υπό την οποία ενεργεί ο ενδιαφερόμενος κατά τον χρόνο αυτό είναι καθοριστική για τον καθορισμό του κατά πόσον υπάρχει δικαίωμα προς έκπτωση [18].

33. Κατά το άρθρο 168, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες των οποίων γίνεται επίκληση προς θεμελίωση του δικαιώματος αυτού πρέπει να χρησιμοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του και τα εν λόγω αγαθά ή οι εν λόγω υπηρεσίες πρέπει να παραδίδονται ή να παρέχονται, ως εισροές, από άλλον υποκείμενο στον φόρο [19]. Δεδομένου ότι τόσο το επίμαχο γραφείο όσο και το φωτοβολταϊκό σύστημα φαίνεται ότι χρησιμοποιήθηκαν για επιχειρηματικούς σκοπούς, η απαίτηση αυτή θα πληρούται εφόσον έχουν παρασχεθεί από άλλον υποκείμενο στον φόρο ως εισροές [20].

[17] Απόφαση της 23ης Απριλίου 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, σκέψη 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Βλ. επίσης, για παράδειγμα, αποφάσεις της 16ης Φεβρουαρίου 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, σκέψη 53), και της 9ης Ιουλίου 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, σκέψη 20).

[18] Προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:273, σημείο 28), με παραπομπή στην απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, σκέψεις 8 και 9), και αποφάσεις της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, σκέψη 35), και της 30ής Μαρτίου 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, σκέψη 38).

[19] Για παράδειγμα, απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 40), με παραπομπή στην απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, σκέψη 28).

[20] Το στοιχείο αυτό δεν εξετάζεται άμεσα στη δικογραφία. Εντούτοις, δεν αμφισβητείται ότι τόσο ο Ε όσο και ο Ζ κατέβαλαν φόρο εισροών επί των επίμαχων αγαθών.

34. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, δεν υφίσταται δικαίωμα προς έκπτωση φόρου εισροών σε σχέση με αγαθά που εντάσσονται εξ ολοκλήρου στην προσωπική περιουσία [21]. Υφίσταται δικαίωμα μερικής έκπτωσης εάν αγαθά μικτής χρήσης εντάσσονται εν μέρει στο ενεργητικό επιχείρησης. Το μέρος το οποίο δεν χρησιμοποιείται στο πλαίσιο φορολογούμενων επαγγελματικών παροχών υπηρεσιών ή παραδόσεων αγαθών δεν εμπίπτει στο σύστημα του ΦΠΑ και δεν μπορεί να λαμβάνεται υπόψη για τους σκοπούς του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 [22]. Αν όμως αγαθά μικτής χρήσης εντάσσονται εξ ολοκλήρου στο ενεργητικό της επιχείρησης, επιτρέπεται η έκπτωση του φόρου εισροών στο σύνολό του [23]. Αν ο υποκείμενος στον φόρο επιλέξει να τρέψει σε αγαθά της επιχείρησης τα αγαθά επένδυσης που χρησιμοποιούνται τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς, ο ΦΠΑ που οφείλεται ως φόρος εισροών για την απόκτηση των εν λόγω στοιχείων ενεργητικού εκπίπτει κατ' αρχήν πλήρως και αμέσως [24].

35. Ωστόσο, η οδηγία 2009/162 εισήγαγε μια σημαντική τροποποίηση στην οδηγία περί ΦΠΑ, συγκεκριμένα το άρθρο 168α, το οποίο είναι κρίσιμο στην υπόθεση της κύριας δίκης. Όπως προεκτέθηκε στο σημείο 6 των παρουσών προτάσεων, ο ΦΠΑ που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με ακίνητα μπορεί να εκπίπτει μόνον κατ' αναλογίαν του ποσοστού της χρησιμοποίησης του ακινήτου για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης του υποκειμένου στον φόρο. Μολονότι απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει αν ισχύει τούτο, τόσο το γραφείο εντός της οικίας στην υπόθεση Ε όσο και το φωτοβολταϊκό σύστημα στην υπόθεση Z φαίνεται να έχουν χαρακτήρα ακινήτου [25].

36. Εν πάση περιπτώσει, οι προσφεύγοντες στις κύριες δίκες ζητούν μερική έκπτωση του φόρου εισροών, λόγω της μερικής ένταξης αγαθών μικτής χρήσης στο ενεργητικό της επιχείρησης. Στην υπόθεση Ε, η ζητούμενη έκπτωση είναι μερική διότι αφορά μόνον το γραφείο που βρίσκεται εντός της οικίας. Στην υπόθεση Z, η ζητούμενη έκπτωση σε σχέση με το φωτοβολταϊκό σύστημα είναι μερική διότι τελεί σε αναλογία και εξαρτάται από την έκταση στην οποία αυτό χρησιμοποιείται για οικονομικούς σκοπούς [26].

37. Κατά πάγια νομολογία, πρόσωπο που προβαίνει σε επενδυτικές δαπάνες με πρόθεση, η οποία επιβεβαιώνεται από αντικειμενικά στοιχεία, να ασκήσει οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να θεωρείται υποκείμενος στον φόρο [27]. Υπενθυμίζεται ότι, κατά το άρθρο 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εκπίπτει τον ΦΠΑ στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του. Επομένως, ενεργώντας υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, έχει, συμφώνως προς τα άρθρα 167 επ. της εν λόγω οδηγίας, το δικαίωμα να εκπίπτει αμέσως τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ επί των επενδυτικών δαπανών που πραγματοποίησε για τις ανάγκες των πράξεων στις οποίες σκοπεύει να προβεί και

[21] Για παράδειγμα, απόφαση της 8ης Μαρτίου 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, σκέψη 27). Σε σχέση με οικόπεδα, βλ. απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, σκέψη 21).

[22] Απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, σκέψη 28).

[23] Απόφαση της 22ας Μαρτίου 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[24] Για παράδειγμα, απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, Medicom και Maison Patrice Alard (C-210/11 και C-211/11, EU:C:2013:479, σκέψη 24).

[25] Άρθρο 13β του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (αναδιατύπωση) (ΕΕ 2011, L 77, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με τον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) 1402/2013 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2013, για την τροποποίηση του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011 όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών (ΕΕ 2013, L 284, σ. 1). Βλ. επίσης, για παράδειγμα, απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2012, Leichenich (C-532/11, EU:C:2012:720).

[26] Σχετικά με τη σημασία της κατανομής όσον αφορά τα αγαθά μικτής χρήσης, βλ. απόφαση της 8ης Μαΐου 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390).

[27] Απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, σκέψη 20).

οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση. Το εν λόγω δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται, συμφώνως προς τα άρθρα 63 και 167 της οδηγίας ΦΠΑ, κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο φόρος γίνεται απαιτητός, ήτοι κατά την παράδοση των αγαθών [28].

38. Πάντως, φρονώ ότι, κατά πάγια νομολογία, ο υποκείμενος στον φόρο δεν *υποχρεούται*, στην πραγματικότητα, να εκπέσει τον φόρο εισροών μόλις γεννηθεί το δικαίωμα έκπτωσης σε δύο σημαντικές περιπτώσεις οι οποίες έχουν σχέση με τις κύριες δίκες. Πρώτον, καίτοι η Finanzamt N και η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας επισημαίνουν ορθώς ότι το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου εισροών πρέπει να ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών [29], τούτο δεν συνεπάγεται ότι το δίκαιο της Ένωσης επιτρέπει στα κράτη μέλη να αναιρούν, σε κάθε περίπτωση, ουσιαστικά το δικαίωμα προς έκπτωση σε περίπτωση μη τήρησης της προθεσμίας που προβλέπεται στο δίκαιο των κρατών μελών για την υποβολή αίτησης έκπτωσης του φόρου ενώπιον των φορολογικών αρχών, ιδίως ελλείψει αποδείξεων περί απάτης [30]. Τούτο αναπτύσσεται περαιτέρω στα σημεία 50 έως 60 των παρουσών προτάσεων.

39. Δεύτερον, όπως εκτίθεται στις γραπτές παρατηρήσεις της Επιτροπής, η υποβολή ειδικής αίτησης στις φορολογικές αρχές για την έκπτωση του φόρου εισροών δεν είναι απαραίτητη προς απόδειξη της ύπαρξης απόφασης περί ένταξης κατά τον χρόνο απόκτησης των επίμαχων αγαθών μικτής χρήσης.

40. Το ζήτημα αν υποκείμενος στον φόρο ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή για τους σκοπούς οικονομικής δραστηριότητας (βλ. άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ) συνιστά πραγματικό ζήτημα που πρέπει να εκτιμάται με βάση το σύνολο των περιστάσεων της συγκεκριμένης υπόθεσης, μεταξύ των οποίων καταλέγονται η φύση του οικείου αγαθού και το χρονικό διάστημα που παρήλθε μεταξύ της κτήσης του και της χρήσης του για τους σκοπούς της οικονομικής δραστηριότητας του υποκείμενου στον φόρο προσώπου. Η εκτίμηση αυτή απόκειται στο αιτούν δικαστήριο [31].

41. Αξίζει να υπομνησθεί ότι, στην απόφαση Gmina Ryjewo, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι, «ενώ σαφής και ρητή δήλωση, κατά την απόκτηση αγαθού, της προθέσεως να διατεθεί αυτό για οικονομική χρήση μπορεί να είναι επαρκής για να συναχθεί το συμπέρασμα ότι ο υποκείμενος στον φόρο απέκτησε το αγαθό ενεργώντας υπό την ιδιότητα αυτή, η έλλειψη τέτοιας δηλώσεως δεν αποκλείει το ενδεχόμενο να προκύψει σιωπηρά τέτοια πρόθεση» [32]. Όπως προεκτέθηκε, το Δικαστήριο ερμήνευσε κατ' αυτόν τον τρόπο την έννοια της «οικονομικής δραστηριότητας» του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ στο πλαίσιο της διαφοράς επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Gmina Ryjewo, στην οποία το δικαίωμα έκπτωσης είχε ζητηθεί λόγω αλλαγής του σκοπού ενός αγαθού επένδυσης από μη οικονομικό σε οικονομικό [33]. Δεδομένου ότι η άρνηση του δικαιώματος προς έκπτωση αποτελεί εξαίρεση στην εφαρμογή της θεμελιώδους

[28] Όπ.π., με παραπομπή στις αποφάσεις της 29ης Νοεμβρίου 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, σκέψη 27), και της 22ας Μαρτίου 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[29] Για παράδειγμα, απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 44).

[30] Απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψεις 65 έως 70). Βλ. επίσης, για παράδειγμα, απόφαση της 12ης Απριλίου 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, σκέψη 39), με παραπομπή στην απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 52 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Βλ. επίσης προσφάτως αποφάσεις της 26ης Απριλίου 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, σκέψεις 32 έως 34 και 49 έως 51), και της 2ας Ιουλίου 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, σκέψεις 37 και 38).

[31] Απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, σκέψη 21), με παραπομπή στην απόφαση της 22ας Μαρτίου 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, σκέψεις 40 και 41). Βλ. επίσης, για παράδειγμα, απόφαση της 8ης Μαρτίου 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, σκέψη 29).

[32] Απόφαση της 25ης Ιουλίου 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595, σκέψη 47).

[33] Σημείο 30 των παρουσών προτάσεων.

αρχής την οποία αντικατοπτρίζει το δικαίωμα αυτό [34], η αρχή που διατυπώνεται στην απόφαση Gmina Ryjewo πρέπει να εφαρμόζεται και ως προς τη διαπίστωση της ύπαρξης απόφασης περί ένταξης. Συντάσσομαι με την άποψη της Επιτροπής ότι η ερμηνεία αυτή είναι η μόνη που συνάδει με την ευρεία αντίληψη της έννοιας της απόκτησης υπό την ιδιότητα του «υποκειμένου στον φόρο», που έχει παγιωθεί στη νομολογία [35].

42. Συνεπώς, πρέπει να κριθεί αν οι E και Z απέκτησαν ή παρήγαγαν τα επίμαχα αγαθά επένδυσης έχοντας την πρόθεση, η οποία επιβεβαιώνεται από αντικειμενικά στοιχεία, να ασκήσουν οικονομική δραστηριότητα και, κατά συνέπεια, ενήργησαν ως υποκείμενοι στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ [36]. Υπάρχει ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση [37];

43. Παρότι η σχετική εκτίμηση απόκειται στο αιτούν δικαστήριο, από κανένα στοιχείο της δικογραφίας δεν προκύπτει έλλειψη της απαραίτητης σχέσης όσον αφορά είτε την κατασκευή του γραφείου στην υπόθεση E [38] είτε το φωτοβολταϊκό σύστημα στην υπόθεση Z, λαμβανομένου υπόψη του αντικειμενικού περιεχομένου των επίμαχων πράξεων [39] όπως εκτίθενται στη διάταξη περί παραπομπής. Το χρονικό διάστημα μεταξύ της απόκτησης των εν λόγω αγαθών και της χρήσης τους για τους σκοπούς των οικονομικών δραστηριοτήτων των υποκειμένων στον φόρο ήταν σχετικά βραχύ. Τόσο το γραφείο όσο και το φωτοβολταϊκό σύστημα ήταν αγαθά κατάλληλα, ως εκ της φύσεώς τους, για τους σκοπούς αυτούς [40]. Κυρίως όμως, για τους σκοπούς των κύριων δικών, η έλλειψη άμεσης υποβολής αίτησης στις φορολογικές αρχές για την έκπτωση του φόρου εισροών δεν καθορίζει οριστικώς αν υφίστατο δικαίωμα προς έκπτωση κατά τον χρόνο της απόκτησης, καίτοι, κατά τη νομολογία του αιτούντος δικαστηρίου, η επίκληση του δικαιώματος έκπτωσης αποτελεί σοβαρή ένδειξη για την ένταξη αγαθών στην επιχείρηση [41].

44. Επομένως, η παράλειψη του E να δηλώσει το γραφείο στις προσωρινές δηλώσεις φόρου δεν παρακωλύει, αφ' εαυτής, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Επιπλέον, η νομολογία του Δικαστηρίου δεν παρέχει άμεσο έρεισμα για οποιαδήποτε υποχρέωση, βάσει της γερμανικής νομοθεσίας, του αιτούντος, ο οποίος βρίσκεται στη θέση είτε του E είτε του Z, να δηλώσει την ύπαρξη απόφασης περί ένταξης κατά την απόκτηση, ακόμη και στην περίπτωση που η έκπτωση φόρου εισροών ζητείται *μετά* τη δήλωση ΦΠΑ που αφορά την περίοδο απόκτησης των αγαθών. Λαμβανομένης υπόψη της απόφασης Gmina Ryjewo, απαιτούνται στοιχεία τα οποία

34 Βλ. σημείο 58 των παρουσών προτάσεων.

35 Απόφαση Gmina Ryjewo (σκέψη 54).

36 Απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, σκέψη 23).

37 Όπ.π. (σκέψη 27), με παραπομπή στην απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψη 57). Όπως επισήμανε το Δικαστήριο στην απόφαση της 16ης Φεβρουαρίου 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, σκέψεις 45 και 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), «[τ]ο κριτήριο που αφορά τη χρησιμοποίηση του αγαθού ή της υπηρεσίας για τις ανάγκες πράξεων αναγόμενων στην οικονομική δραστηριότητα της επιχείρησης διαφέρει ανάλογα με το αν πρόκειται για την απόκτηση υπηρεσίας ή αγαθού επένδυσης» (σκέψη 45). Το προς έκπτωση δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο γεννάται σε κάθε περίπτωση «όταν το κόστος των σχετικών υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων του και, συνεπώς, συστατικό στοιχείο της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που αυτός παρέχει» (σκέψη 47). Βλ. επίσης σχετικά με την ύπαρξη της απαραίτητης σχέσης, απόφαση της 8ης Μαΐου 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

38 Η υπόθεση E είναι μάλιστα παρεμφερής με εκείνη επί της οποίας το Δικαστήριο εξέδωσε την απόφαση της 21ης Απριλίου 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, βλ. ιδίως σκέψη 52).

39 Απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, σκέψη 29), με παραπομπή στην απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2013, Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, σκέψεις 22, 23 και 33).

40 Όσον αφορά την κατασκευή του γραφείου και την απόκτηση του φωτοβολταϊκού συστήματος, δεν προκύπτει από τη δικογραφία ότι είτε ο E είτε ο Z ενήργησαν ως ιδιώτες. Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

41 Αποφάσεις του BFH σε BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz23· σε BFH/NV 2013, 266, Rz 37· διάταξη του BFH της 20.09.2012 – VB 109/11, BFH/NV 2013, 98, Rz 3.

πιστοποιούν αντικειμενικά την ύπαρξη της απόφασης περί ένταξης στο ενεργητικό επιχείρησης, δεδομένου ότι η απόφαση αυτή είναι απαραίτητη προκειμένου να κριθεί αν ο ΦΠΑ είναι εκπεστέος όσον αφορά αγαθά μικτής χρήσης[42]. Το να ζητείται η έκπτωση με τη δήλωση ΦΠΑ που αφορά την περίοδο της απόκτησης της αγαθών μπορεί να αποδείξει την ύπαρξη απόφασης περί ένταξης[43], πλην όμως δεν είναι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, εντελώς υποχρεωτικό. Απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει αν τα σχέδια για την πραγματική χρήση του γραφείου στην υπόθεση Ε και το τιμολόγιο της 11ης Σεπτεμβρίου 2014 για την παράδοση και την εγκατάσταση του φωτοβολταϊκού συστήματος στην υπόθεση Ζ συνιστούν στοιχεία επαρκή για να αποδείξουν αντικειμενικά την ύπαρξη απόφασης περί ένταξης, σε συνδυασμό με όλα τα άλλα σχετικά πραγματικά περιστατικά των οποίων έχει λάβει γνώση.

45. Η προσέγγιση αυτή σέβεται επίσης τις βάσεις των κανόνων περί ΦΠΑ σχετικά με τους διακανονισμούς και τις εκπτώσεις. Αξίζει να σημειωθεί ότι «οι περίοδοι διακανονισμού των εκπτώσεων δεν ασκούν αυτές καθεαυτές καμία επίδραση στη γέννηση του δικαιώματος σε έκπτωση του ΦΠΑ […] η οποία […] εξαρτάται αποκλειστικώς από την ιδιότητα υπό την οποία ενεργεί ο ενδιαφερόμενος κατά τον χρόνο κτήσεως του επίμαχου αγαθού»[44]. Σκοπός του συστήματος διακανονισμού των εκπτώσεων είναι να εξασφαλίζει την ακρίβεια των εκπτώσεων και, επομένως, την ουδετερότητα της φορολογικής επιβάρυνσης[45]. Πράγματι, αποτελεί πάγια νομολογία του Δικαστηρίου ότι οι λεπτομερείς κανόνες σχετικά με την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης αποτελούν απλώς τυπικές απαιτήσεις ή προϋποθέσεις[46].

46. Τέλος, όπως προεκτέθηκε στο σημείο 21 των παρουσών προτάσεων, έχουν εκφραστεί αμφιβολίες για το αν ο Ζ ενήργησε ως επιχειρηματίας κατά τον χρόνο απόκτησης του φωτοβολταϊκού συστήματος, διατυπώνεται δε το ερώτημα αν ο Ζ έχει δικαίωμα προς έκπτωση λαμβανομένης υπόψη της απόφασης Gmina Ryjewo. Πάντως, το φωτοβολταϊκό σύστημα χρησιμοποιήθηκε, τουλάχιστον εν μέρει, για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεων εκροών του Ζ, η επένδυση πραγματοποιήθηκε για την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας και η έκπτωση αφορούσε τις ανάγκες πράξεων τις οποίες σκόπευε να διενεργήσει ο Ζ (σημείο 37 των παρουσών προτάσεων). Επιπλέον, η απόφαση Gmina Ryjewo όχι μόνον δεν περιέχει στοιχεία που θα περιόριζαν τη δυνατότητα του Ζ να θεωρηθεί «υποκείμενος στον φόρο», αλλά συνηγορεί υπέρ της ευρείας ερμηνείας του όρου αυτού[47].

47. Εν κατακλείδι, μολονότι απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να προβεί στη σχετική εξακρίβωση, λαμβανομένων υπόψη των ως άνω νομικών αρχών, φαίνεται ότι ο Ε είχε δικαίωμα μερικής έκπτωσης του φόρου εισροών σχετικά με την απόκτηση του επίμαχου γραφείου και ότι το ίδιο δικαίωμα είχε ο Ζ σχετικά με την απόκτηση του φωτοβολταϊκού συστήματος.

[42] Επισημαίνεται, πάντως, ότι οι κανόνες περί απόδειξης των κρατών μελών δεν πρέπει να θίγουν την αποτελεσματικότητα του δικαίου της Ένωσης και πρέπει να σέβονται τα δικαιώματα που διασφαλίζει το δίκαιο αυτό και ειδικότερα ο Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 4ης Ιουνίου 2020, C.F. (Φορολογικός έλεγχος) (C-430/19, EU:C:2020:429, σκέψη 45), με παραπομπή στην απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 37).

[43] Όπως επισήμανε η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας στις γραπτές παρατηρήσεις της, έτσι έκρινε το Δικαστήριο στην απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, σκέψη 26).

[44] Απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, σκέψη 36), με παραπομπή στην απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, σκέψεις 8 και 20).

[45] Για παράδειγμα, απόφαση της 30ής Μαρτίου 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, σκέψη 26).

[46] Για παράδειγμα, απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 40).

[47] Απόφαση της 25ης Ιουλίου 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595, σκέψεις 54 και 55).

Β. Εξακριβώσιμη απόφαση περί ένταξης ως ουσιαστική ή τυπική προϋπόθεση και προθεσμία γνωστοποίησής της στις φορολογικές αρχές

1. Εξακριβώσιμη απόφαση περί ένταξης

48. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι φορολογικές αρχές των κρατών μελών πρέπει να έχουν στη διάθεσή τους τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσουν ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου που καταβλήθηκε επί των εισροών, παρά την τυχόν μη πλήρωση των τυπικών προϋποθέσεων[48]. Όπως προεκτέθηκε, η απόφαση περί ένταξης είναι απαραίτητη για τη διαπίστωση του δικαιώματος προς έκπτωση. Δεν είναι μόνον τυπική προϋπόθεση για σκοπούς διενέργειας ελέγχου[49]. Δεν είναι ούτε υποχρέωση σχετική με την τήρηση λογιστικών βιβλίων και την υποβολή δήλωσης[50]. Αντιθέτως, η έλλειψη εξακριβώσιμης απόφασης περί ένταξης εμποδίζει τη μετά βεβαιότητας απόδειξη της πλήρωσης των ουσιαστικών προϋποθέσεων[51], δεδομένου ότι η απόφαση περί ένταξης είναι αυτή που καθορίζει αν είναι δυνατή η έκπτωση φόρου εισροών σε σχέση με αγαθά μικτής χρήσης, καθώς και την έκταση της έκπτωσης.

49. Επομένως, όπως υποστήριξε η Finanzamt N στις γραπτές παρατηρήσεις της, η ύπαρξη εξακριβώσιμης απόφασης περί ένταξης είναι ουσιαστική προϋπόθεση, πλην όμως πρέπει να υπογραμμιστεί ότι η έκπτωση του φόρου εισροών με τη δήλωση ΦΠΑ που αφορά την περίοδο της οικείας απόκτησης είναι μόνον ένα στοιχείο, καίτοι δυνητικώς καθοριστικό, που πιστοποιεί την ύπαρξη της απόφασης περί ένταξης[52]. Αντιστρόφως, η έλλειψη τέτοιας δήλωσης δεν αποκλείει πλήρως την ύπαρξη απόφασης περί ένταξης.

2. Η προθεσμία για τη γνωστοποίηση απόφασης περί ένταξης

50. Οι φορολογικές αρχές πρέπει να διαθέτουν τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσουν ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, γεγονός το οποίο οφείλει να εξακριβώσει το αιτούν δικαστήριο[53]. Εφόσον η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία ώστε να διαπιστώσει ότι ο υποκείμενος στον φόρο είναι, ως αποδέκτης των οικείων παροχών, υπόχρεος προς καταβολή του ΦΠΑ, δεν μπορεί να επιβάλει, όσον αφορά το δικαίωμα του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο να προβεί στην έκπτωση του φόρου, πρόσθετες προϋποθέσεις δυνάμενες να έχουν ως αποτέλεσμα την εξάλειψη της δυνατότητας άσκησης του δικαιώματος αυτού[54].

51. Τίθεται επομένως το ζήτημα αν η επιβολή της επίμαχης προθεσμίας, η επακόλουθη απώλεια του δικαιώματος προς έκπτωση που προκύπτει από τη νομολογία του αιτούντος δικαστηρίου και το τεκμήριο της νομολογίας του αιτούντος δικαστηρίου περί ένταξης στην προσωπική περιουσία ελλείψει απόδειξης της ένταξης στο ενεργητικό της επιχείρησης είναι πρόσθετες προϋποθέσεις οι οποίες έχουν το αποτέλεσμα αυτό.

[48] Απόφαση της 7ης Μαρτίου 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, σκέψη 38).

[49] Βλ. απόφαση της 7ης Μαρτίου 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, σκέψη 32).

[50] Όπ.π. (σκέψη 34).

[51] Όπ.π. (σκέψη 35), με παραπομπή στην απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 46).

[52] Σημείο 44 των παρουσών προτάσεων.

[53] Απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, σκέψη 43).

[54] Απόφαση της 7ης Αυγούστου 2018, TGE Gas Engineering (C-16/17, EU:C:2018:647, σκέψη 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Βλ., ομοίως, για παράδειγμα, απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

52. Κατά τα άρθρα 167 και 179 της οδηγίας περί ΦΠΑ, το δικαίωμα προς έκπτωση ασκείται, κατ' αρχήν, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου με εκείνη κατά την οποία γεννήθηκε, ήτοι τη στιγμή κατά την οποία ο φόρος καθίσταται απαιτητός[55]. Εντούτοις, δυνάμει των άρθρων 180 και 182 της οδηγίας περί ΦΠΑ, μπορεί να επιτραπεί στον υποκείμενο στον φόρο να προβεί στην έκπτωση μετά την περίοδο αυτή, με την επιφύλαξη της τήρησης ορισμένων όρων και διαδικασιών που καθορίζει η εθνική νομοθεσία[56].

53. Κατά πάγια νομολογία, η επιβολή εκ μέρους των κρατών μελών προθεσμιών για την έκπτωση του φόρου εισροών γίνεται ανεκτή από το δίκαιο της Ένωσης για τη διασφάλιση της ασφάλειας δικαίου, με την επιφύλαξη των απαιτήσεων αποτελεσματικότητας και ισοδυναμίας[57]. Απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει αν συνάδει με τις αρχές της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας η προβλεπόμενη για τη γνωστοποίηση της απόφασης περί ένταξης καταληκτική ημερομηνία της 31ης Μαΐου 2015, κατά την οποία έληγε η προθεσμία υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ για το 2014, λαμβανομένου υπόψη ότι αυτή αποτελούσε κατ' ουσίαν καταληκτική ημερομηνία για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου εισροών.

54. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, υπό το πρίσμα της αρχής της αποτελεσματικότητας, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η συνολική διάρκεια της αποκλειστικής προθεσμίας, τα δε δικαστήρια των κρατών μελών πρέπει να εξετάζουν αν η προθεσμία αυτή καθιστά στην πράξη αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου εισροών[58].

55. Εφόσον δεν επέρχεται πλήρης απώλεια, βάσει της νομοθεσίας του κράτους μέλους, του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου εισροών λόγω μη γνωστοποίησης στις φορολογικές αρχές, έως τις 31 Μαΐου 2015, των στοιχείων που πιστοποιούν αντικειμενικά την ύπαρξη απόφασης περί ένταξης, η εν λόγω προθεσμία δεν φαίνεται μεμπτή από απόψεως του δικαίου της Ένωσης.[59]

56. Πάντως, επίσης κατά πάγια νομολογία, η μη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης, λόγω της μη τήρησης από τον υποκείμενο στον φόρο των υποχρεώσεων τήρησης λογιστικών βιβλίων και υποβολής δήλωσης, βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του σκοπού της διασφάλισης της ορθής εφαρμογής των εν λόγω υποχρεώσεων, καθόσον το δίκαιο της Ένωσης δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να επιβάλλουν, εφόσον είναι απαραίτητο, πρόστιμα ή χρηματικές ποινές ανάλογες με τη σοβαρότητα της παράβασης[60], ως έχουσες αναλογικό χαρακτήρα εναλλακτικές δυνατότητες έναντι της εξάλειψης του δικαιώματος έκπτωσης.

[55] Απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 31).

[56] Όπ.π. (σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Στην απόφαση της 27ης Μαρτίου 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, σκέψη 22), το Δικαστήριο επισήμανε ότι «το άρθρο 187 της [οδηγίας περί ΦΠΑ] παραθέτει ορισμένες λεπτομερείς ρυθμίσεις περί διακανονισμού της εκπτώσεως του ΦΠΑ όσον αφορά τα αγαθά επενδύσεως. Ειδικότερα, από το άρθρο 187, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας προκύπτει ότι, όσον αφορά τέτοια αγαθά, ο διακανονισμός διενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών, περιόδου η οποία μπορεί να επεκτείνεται έως είκοσι έτη για τα ακίνητα αγαθά επενδύσεως.»

[57] Όπ.π. (σκέψεις 33 έως 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Βλ. επίσης, για παράδειγμα, απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, σκέψη 38), και απόφαση της 2ας Ιουλίου 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, σκέψη 32).

[58] Αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψεις 52 και 58), και της 26ης Απριλίου 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, σκέψεις 38 και 41). Βλ. επίσης, για παράδειγμα, απόφαση της 2ας Ιουλίου 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, σκέψη 32).

[59] Τούτο με την επιφύλαξη της αρχής ότι οι προθεσμίες που τάσσουν τα κράτη μέλη δεν μπορούν «να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να θέτουν συστηματικά υπό αμφισβήτηση το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ». Βλ. απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 48).

[60] Απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, σκέψη 37), με παραπομπή στις αποφάσεις της 9ης Ιουλίου 2015, Salomie και Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 63), και της 7ης Μαρτίου 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, σκέψη 34). Βλ. επίσης, για παράδειγμα, απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψεις 47 και 48).

57. Εν ολίγοις, η δράση του κράτους μέλους δεν πρέπει να θίγει υπέρμετρα την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ[61]. Ειδικότερα, όταν δεν τίθεται ζήτημα φοροδιαφυγής ή ζημίας εις βάρος του κρατικού προϋπολογισμού, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι, λαμβανομένης υπόψη της εξέχουσας θέση του δικαιώματος έκπτωσης εντός του κοινού συστήματος ΦΠΑ, η απώλεια του εν λόγω δικαιώματος σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης του φόρου έχει δυσανάλογο χαρακτήρα[62]. Η εκπρόθεσμη απόδοση του ΦΠΑ δεν μπορεί, αυτή καθεαυτήν, να εξομοιώνεται προς φοροδιαφυγή[63]. Κατάλληλη κύρωση, σε τέτοιες περιπτώσεις, είναι η επιβολή διοικητικού προστίμου[64] ή υποχρέωσης καταβολής τόκων υπερημερίας[65].

58. Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί περαιτέρω ότι, εφόσον η μη αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση αποτελεί εξαίρεση από την εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής την οποίαν αντικατοπτρίζει το δικαίωμα αυτό, στις αρμόδιες φορολογικές αρχές απόκειται να αποδείξουν επαρκώς κατά νόμον ότι συντρέχουν τα αντικειμενικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη απάτης ή κατάχρησης. Εν συνεχεία, στα εθνικά δικαστήρια απόκειται να κρίνουν αν οι οικείες φορολογικές αρχές απέδειξαν την ύπαρξη τέτοιων αντικειμενικών στοιχείων[66]. Τέτοια στοιχεία δεν περιέχονται στη δικογραφία.

59. Η κατάσταση θα ήταν διαφορετική αν η μη τήρηση της προθεσμίας της 31ης Μαΐου 2015 σήμαινε αδυναμία πλήρωσης της ουσιαστικής προϋπόθεσης περί στοιχείων που πιστοποιούν αντικειμενικώς την ύπαρξη της μερικής ένταξης στο ενεργητικό της επιχείρησης[67]. Πάντως, από τη στιγμή που γνωστοποίηση της απόφασης περί ένταξης, με επαρκή στοιχεία που πιστοποιούν την αντικειμενική ύπαρξή της, περιήλθε στις φορολογικές αρχές στις 28 Σεπτεμβρίου 2016 όσον αφορά την υπόθεση E και στις 29 Φεβρουαρίου 2016 όσον αφορά την υπόθεση Z, οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση του ΦΠΑ μπορεί κάλλιστα να πληρούνται[68]. Επιπλέον, η περίοδος καθυστέρησης τόσο του E όσο και του Z δεν θα μπορούσε να χαρακτηριστεί μη διαχειρίσιμη από διοικητικής απόψεως. Η Finanzamt παρέλαβε την αίτηση του E για έκπτωση του φόρου εισροών στις 28 Σεπτεμβρίου 2016, ήτοι 16 μήνες μετά την εκπνοή της προθεσμίας στις 31 Μαΐου 2015, ο δε Z υπέβαλε δήλωση φόρου κύκλου εργασιών στις 29 Φεβρουαρίου 2016, ήτοι εννέα μήνες μετά την εκπνοή της προθεσμίας στις 31 Μαΐου 2015.

60. Για λόγους πληρότητας, θα μπορούσε να προστεθεί ότι αμφιβολίες όσον αφορά την τήρηση της αρχής της αναλογικότητας καθώς και υπερβολικός αντίκτυπος στην αρχή της ουδετερότητας ενδέχεται να γεννώνται επίσης σε σχέση με τη νομολογία του αιτούντος δικαστηρίου η οποία

61 Απόφαση της 8ης Μαΐου 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, σκέψη 33).

62 Απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψεις 65 έως 70). Βλ. επίσης απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, σκέψη 51). Πρβλ. απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 43).

63 Απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 74). Βλ. επίσης απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult (C 101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 56), στην οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι, καίτοι «η έλλειψη υποβολής των προβλεπομένων από τον νόμο φορολογικών δηλώσεων μπορεί να θεωρείται ένδειξη διαπράξεως απάτης, ωστόσο δεν αποδεικνύει κατά τρόπο αδιάψευστο την ύπαρξη φοροδιαφυγής ως προς τον ΦΠΑ.»

64 Απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, σκέψη 49).

65 Απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 75).

66 Απόφαση της 12ης Απριλίου 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, σκέψη 39), με παραπομπή στην απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 52).

67 Απόκειται στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ζητεί την έκπτωση του ΦΠΑ να αποδείξει ότι πληροί τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για να απολαύει του δικαιώματος αυτού. Οι φορολογικές αρχές δύνανται, επομένως, να απαιτήσουν από τον υποκείμενο στον φόρο να προσκομίσει τα αποδεικτικά στοιχεία που κρίνουν απαραίτητα για να εκτιμήσουν αν πρέπει να γίνει δεκτή ή όχι η ζητούμενη έκπτωση. Βλ. απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

68 Η κατάσταση αυτή διαφέρει από εκείνη που εξέτασα στις προτάσεις μου στην υπόθεση Vădan (C-664/16, EU:C:2018:346, βλ. ιδίως σημείο 80), στην οποία η μη διατήρηση τιμολογίων εμπόδιζε τη μετά βεβαιότητας απόδειξη της πλήρωσης των ουσιαστικών προϋποθέσεων.

μνημονεύθηκε στο σημείο 14 των παρουσών προτάσεων, κατά την οποία η παράταση της προθεσμίας υποβολής των ετήσιων λογαριασμών δεν οδηγεί σε παράταση της προθεσμίας γνωστοποίησης της απόφασης περί ένταξης όσον αφορά τα αγαθά μικτής χρήσης. Αμφιβολίες θα μπορούσαν επίσης να προκύψουν συναφώς σε σχέση με την αρχή της ισοδυναμίας.

V. Απαντήσεις στα προδικαστικά ερωτήματα

61. Έχω καταλήξει στο συμπέρασμα ότι, υπό τις περιστάσεις της υπόθεσης της κύριας δίκης, εθνική νομολογία κατά την οποία αποκλείεται το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ σε περιπτώσεις στις οποίες υφίσταται δικαίωμα επιλογής ως προς την ένταξη αγαθού κατά την απόκτηση της σχετικής παροχής, αλλά δεν έχει περιέλθει στη φορολογική αρχή εξακριβώσιμη από αυτήν απόφαση περί ένταξης μέχρι την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζει ο νόμος για την υποβολή της ετήσιας εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ δεν συμβιβάζεται με το άρθρο 168, στοιχείο α′, σε συνδυασμό με το άρθρο 167, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Το ίδιο πρέπει να ισχύει κατ' ανάγκην όσον αφορά τεκμήριο ένταξης των αγαθών μικτής χρήσης στην προσωπική περιουσία, όταν η κύρωση είναι, ομοίως, η απώλεια του δικαιώματος προς έκπτωση.

62. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα προς έκπτωση αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού ΦΠΑ και δεν υπόκειται, κατ' αρχήν, σε περιορισμούς. Σκοπός του καθεστώτος εκπτώσεων είναι η πλήρης απαλλαγή του υποκειμένου στον φόρο από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει συνεπώς την ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται κατ' αρχήν στον ΦΠΑ [69].

63. Βάσει του άρθρου 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να λαμβάνουν μέτρα για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, πλην όμως τα μέτρα αυτά πρέπει να τηρούν τις αρχές της αναλογικότητας και της ουδετερότητας [70] και δεν πρέπει να θέτουν συστηματικά υπό αμφισβήτηση το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ [71].

64. Τέλος, δεδομένου ότι με τη διάταξη περί παραπομπής ζητείται κυρίως να διευκρινιστεί αν η νομολογία του αιτούντος δικαστηρίου συμβιβάζεται με τις σχετικές αρχές του δικαίου της Ένωσης, υπενθυμίζεται ότι η απαίτηση περί σύμφωνης προς το δίκαιο της Ένωσης ερμηνείας εμπεριέχει και την υποχρέωση των εθνικών δικαστηρίων να μεταβάλλουν, κατά περίπτωση, μια πάγια νομολογία, αν αυτή στηρίζεται σε ερμηνεία του εθνικού δικαίου ασύμβατη προς το δίκαιο της Ένωσης [72].

[69] Απόφαση της 26ης Απριλίου 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψεις 42 και 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Βλ. επίσης, για παράδειγμα, αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψεις 37 έως 39), της 26ης Απριλίου 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, σκέψεις 32 έως 34), και της 21ης Νοεμβρίου 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, σκέψεις 39 και 40).

[70] Απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[71] Απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 49 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[72] Για παράδειγμα, απόφαση της 4ης Μαρτίου 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, σκέψη 60 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

VI. Πρόταση

65. Προτείνω συνεπώς να δοθούν στα προδικαστικά ερωτήματα του Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου, Γερμανία) οι ακόλουθες απαντήσεις:

«1) Υπό τις περιστάσεις της υπόθεσης της κύριας δίκης, εθνική νομολογία κατά την οποία αποκλείεται το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ σε περιπτώσεις στις οποίες υφίσταται δικαίωμα επιλογής ως προς την ένταξη αγαθού κατά την απόκτηση της σχετικής παροχής, αλλά δεν έχει περιέλθει στη φορολογική αρχή εξακριβώσιμη από αυτήν απόφαση περί ένταξης μέχρι την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζει ο νόμος για την υποβολή της ετήσιας εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ, δεν συμβιβάζεται με το άρθρο 168, στοιχείο α′, σε συνδυασμό με το άρθρο 167, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/162/ΕΚ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 2009.

2) Υπό τις περιστάσεις της υπόθεσης της κύριας δίκης, εθνική νομολογία κατά την οποία γίνεται δεκτή ή τεκμαίρεται η ένταξη αγαθού στην προσωπική περιουσία εφόσον δεν υπάρχουν (επαρκείς) ενδείξεις για την ένταξη στο ενεργητικό της επιχείρησης δεν συμβιβάζεται με το άρθρο 168, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/162/ΕΚ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 2009.»