ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
F. G. JACOBS
της 30ής Απριλίου 1991 *

Κύριε Πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Η παρούσα υπόθεση αφορά προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Finanzgericht München στο Δικαστήριο ως προς την ερμηνεία της κοινοτικής νομοθεσίας σχετικά με τον φόρο προστιθεμένης αξίας και ειδικότερα ορισμένες διατάξεις της έκτης οδηγίας 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 (οδηγία 77/388/ΕΟΚ, ΕΕ ειδ. έκδ. 09/01, σ. 49). Το Finanzgericht ζητεί την έκδοση αποφάσεως κυρίως επί δύο ζητημάτων:

1) αν κάποιος αποκτήσει αρχικώς αγαθά επενδύσεως (εν προκειμένω αυτοκίνητο) μόνο για ιδιωτικούς σκοπούς, χρησιμοποιήσει όμως στη συνέχεια τα αγαθά αυτά για τις ανάγκες μιας επιχειρήσεως, μπορεί να ζητήσει μερική έκπτωση του φόρου, που καταβλήθηκε σε προηγούμενο στάδιο, κατά τα επόμενα έτη, μέσω των ετησίων διακανονισμών κατ' εφαρμογή του άρθρου 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας· και

2) αν οι εθνικές φορολογικές αρχές μπορούν να θεωρήσουν ότι τα αγαθά αυτά χρησιμοποιούνται πλήρως για ιδιωτικούς σκοπούς, όταν η χρησιμοποίησή τους στην επιχείρηση είναι πολύ περιορισμένη.

2. Τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως φαίνεται να έχουν ως εξής: το 1985 και 1986 ο φορολογούμενος Lennartz εργάστηκε εν μέρει ως μισθωτός και εν μέρει ως ανεξάρτητος φοροτεχνικός σύμβουλος. Κατά τα δύο αυτά έτη υπέβαλε τις ετήσιες δηλώσεις ΦΠΑ σχετικά με την ανεξάρτητη δραστηριότητά του. Το 1985 ο Lennartz αγόρασε αυτοκίνητο αντί τιμήματος 20 206,15 γερμανικών μάρκων (DM) (περιλαμβανομένου του ΦΠΑ ύψους 2 828,86 DM). Αρχικά χρησιμοποίησε το αυτοκίνητο κυρίως για ιδιωτικούς σκοπούς και μόνο κατά 8 % για επαγγελματικούς σκοπούς. Την 1η Ιουλίου 1986 άνοιξε γραφείο φοροτεχνικών συμβουλών στο Μόναχο και εισέφερε το αυτοκίνητο στην επιχείρηση. Στη δήλωσή του για τον φόρο κύκλου εργασιών του 1986 ζήτησε για το αυτοκίνητο έκπτωση του φόρου που είχε καταβληθεί σε προηγούμενο στάδιο ύψους 282,98 DM (που υπολογίστηκε βάσει των 6/60 των 2 828,86 DM) κατά το άρθρο 15, στοιχείο α, του Umsatzsteuergesetz του 1980, που αποτελεί τη γερμανική διάταξη εφαρμογής του άρθρου 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

3. Οι φορολογικές αρχές αποφάσισαν ότι ο Lennartz έπρεπε να θεωρηθεί ότι απέκτησε αρχικά το αυτοκίνητο αποκλειστικά για ιδιωτικούς σκοπούς και επομένως δεν είχε δικαίωμα σε διακανονισμούς κατά το άρθρο 15, στοιχείο α, για την περίπτωση που το αυτοκίνητο χρησιμοποιήθηκε στη συνέχεια για

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

σκοπούς της επιχειρήσεως. Το συμπέρασμα ότι το αυτοκίνητο χρησιμοποιήθηκε αρχικά μόνο για ιδιωτικούς σκοπούς στηρίχτηκε σε διοικητική πρακτική των γερμανικών φορολογικών αρχών που δεν λαμβάνει υπόψη, γενικά, τη χρήση των αγαθών για σκοπούς της επιχειρήσεως, όταν η χρήση αυτή δεν υπερβαίνει το 10 % της συνολικής χρήσεως.

4. Το 1985 ο Lennartz φαίνεται ότι δεν ζήτησε αρχική έκπτωση του φόρου που είχε καταβληθεί σε προηγούμενο στάδιο για την κτήση του αυτοκινήτου. Η προσφυγή του στην παρούσα υπόθεση βάλλει κατά της αποφάσεως των φορολογικών αρχών με την οποία απορρίφθηκε η αίτησή του για εκ των υστέρων διακανονισμό κατά το άρθρο 15, στοιχείο α, το 1986.

5. Το Finanzgericht ζήτησε από το Δικαστήριο την απάντηση στα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα, προκειμένου να υποβοηθηθεί στην εκδίκαση της προσφυγής:

« 1) Εφαρμόζεται το άρθρο 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, σε όλα τα αγαθά επενδύσεως τα οποία

α) παραδόθηκαν από έναν υποκείμενο στον φόρο σε άλλον υποκείμενο στον φόρο και χρησιμοποιήθηκαν κάποια στιγμή για φορολογητέες πράξεις του παραλήπτη του αγαθού εντός χρονικού διαστήματος πέντε ετών, περιλαμβανομένου και του έτους κατά τη διάρκεια του οποίου αποκτήθηκαν,

ή απαιτείται επιπλέον το οικείο αγαθό επενδύσεως

β) να χρησιμοποιείται από το χρονικό σημείο κτήσεώς του για τις φορολογητέες ή απαλλασσόμενες πράξεις (για τους επιχειρηματικούς σκοπούς) του υποκειμένου στον φόρο ή

γ) κατά το χρονικό σημείο της κτήσεως να προορίζεται για την επιχείρηση του υποκειμένου στον φόρο;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο διαζευκτικώς υποβαλλόμενο ερώτημα 1β:

Εξαρτάται η εφαρμογή του άρθρου 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, σε αγαθά επενδύσεως που χρησιμοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο τόσο για επιχειρηματικούς, όσο και για άλλους, ιδίως ιδιωτικούς σκοπούς (μικτή χρήση), από το ζήτημα αν το αγαθό επενδύσεως χρησιμοποιήθηκε μέχρις ορισμένου βαθμού για επιχειρηματικούς σκοπούς κατά το έτος κτήσεως και, αν ναι, πώς πρέπει τότε να καθοριστεί ο ελάχιστος αυτός βαθμός;

3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο διαζευκτικώς υποβαλλόμενο ερώτημα 1γ:

Ο προορισμός του αγαθού επενδύσεως προς εξυπηρέτηση των σκοπών της επιχειρήσεως εξαρτάται από την ελεύθερη βούληση του υποκειμένου στον φόρο ή προϋποθέτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο

α) αποκτά το αγαθό επενδύσεως με πρόθεση να το χρησιμοποιήσει για επιχειρηματικούς σκοπούς και, σ' αυτήν την περίπτωση, πρέπει η χρήση αυτή να έχει προβλεφθεί

— αμέσως από το χρονικό σημείο της κτήσεως ή

— από ορισμένο χρονικό σημείο εντός του έτους κτήσεως ή

— από ορισμένο χρονικό σημείο προ της παρόδου πέντε ετών, περιλαμβανομένου και του έτους κτήσεως;

ή/και

β) το χρησιμοποιεί πράγματι για επιχειρηματικούς σκοπούς και, σ' αυτήν την περίπτωση, έχει σημασία αν η χρήση αυτή άρχισε

— από το χρονικό σημείο της κτήσεως ή

— εντός του έτους κτήσεως του αγαθού επενδύσεως ή

— εντός χρονικού διαστήματος πέντε ετών, περιλαμβανομένου και του έτους κτήσεως;

Σχετικά με τις περιπτώσεις α και β:

πρέπει η προβλεπόμενη και/ή πραγματική χρήση για επιχειρηματικούς σκοπούς στην περίπτωση της μικτής χρήσεως του αγαθού επενδύσεως να φθάνει ένα ορισμένο ελάχιστο όριο και, αν ναι, πώς πρέπει τότε να καθοριστεί το όριο αυτό; »

Οι κανόνες για την έκπτωση του φόρου που καταβλήθηκε σε προηγούμενο στάδιο

6. Είναι ίσως χρήσιμο να διευκρινιστεί με συντομία ο σκοπός του άρθρου 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, καθώς και η θέση του στο σύστημα της οδηγίας, ιδίως οι σχέσεις του με τους κανόνες για την έκπτωση του φόρου που καταβλήθηκε σε προηγούμενο στάδιο επί της αγοράς αγαθών και υπηρεσιών.

7. Το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας ΦΠΑ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (οδηγία 67/227/ΕΟΚ, ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3), ορίζει ότι:

« Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου.

Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθεμένης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επεβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή.

(...) »

8. Οι κανόνες που συγκεκριμενοποιούν την αρχή της εκπτώσεως που προβλέπεται στο δεύτερο εδάφιο αυτού του άρθρου θεσπίστηκαν αρχικά με τη δεύτερη οδηγία του Συμβουλίου της 11ης Απριλίου 1967 περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5), ιδίως με το άρθρο 11 αυτής της οδηγίας. Με την έκτη οδηγία που αντικατέστησε τη δεύτερη θεσπίστηκαν κάπως λεπτομερέστεροι κανόνες που περιέχονται στον τίτλο XI (άρθρα 17 έως 20).

9. Το άρθρο 17, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι:

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

10. Η γενεσιουργός αιτία και το απαιτητό του φόρου καθορίζονται στο άρθρο 10, κατά το οποίο κατά κανόνα:

« Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών (...) » (άρθρο 10, παράγραφος 2).

11. Το άρθρο 17, παράγραφος 2, ορίζει ότι:

« Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

(...) »

12. Εκτός από το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε σε προηγούμενο στάδιο για τις φορολογητέες πράξεις, που προβλέπεται στο άρθρο 17, παράγραφος 2, το άρθρο 17, παράγραφος 3, χορηγεί στους υποκειμένους στον φόρο δικαίωμα εκπτώσεως ως προς ορισμένες άλλες πράξεις που δεν ενδιαφέρουν εν προκειμένω.

13. Το άρθρο 17, παράγραφος 5, ορίζει 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 κανονική μέθοδος καθορισμού της αναλογίας αυτής προβλέπεται στο άρθρο 19 και στηρίζεται στη χρήση κλάσματος που εκφράζει τη σχέση μεταξύ του ετήσιου κύκλου εργασιών που αναφέρεται στις πράξεις οι οποίες γεννούν δικαίωμα προς έκπτωση ΦΠΑ και, χάριν απλουστεύσεως, του συνολικού κύκλου εργα-

σιών. Ωστόσο, το άρθρο 17, παράγραφος 5, παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να επιτρέπουν ή να υποχρεώνουν τους υποκειμένους στον φόρο να χρησιμοποιούν ορισμένες ειδικές μεθόδους καθορισμού της εκπεστέας αναλογίας.

14. Το άρθρο 20 της οδηγίας αφορά τον διακανονισμό των εκπτώσεων που εφαρμόστηκαν. Κατά το άρθρο 20, παράγραφος 1:

« Η αρχικά ενεργηθείσα έκπτωση υπόκειται σε διακανονισμό κατά τρόπο καθοριζόμενο από τα κράτη μέλη, ιδίως:

α) όταν η έκπτωση είναι ανωτέρα ή κατωτέρα της εκπτώσεως, την οποία εδικαιούτο να ενεργήσει ο υποκείμενος στον φόρο·

β) όταν μετά την υποβολή της δηλώσεως έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων του φόρου, ιδίως σε περίπτωση ακυρώσεως πωλήσεων ή επιτεύξεως εκπτώσεων επί του τιμήματος·

(...) »

15. Το άρθρο 20, παράγραφος 2, που θεσπίζει ειδικότερους κανόνες για τους διακανονισμούς ως προς τα αγαθά επενδύσεως, έχει ως εξής:

« Σχετικά με τα αγαθά επενδύσεως, ο διακανονισμός ενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών περιλαμβανομένου και του έτους, κατά τη διάρκεια του οποίου απεκτήθη ή κατεσκευάσθη το αγαθό. Κατ' έτος ο διακανονισμός αφορά μόνο το ένα πέμπτο του φόρου, με τον οποίον επεβαρύνθησαν τα αγαθά. Ο διακανονισμός αυτός πραγματοποιείται ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος προς έκπτωση, οι οποίες επέρχονται κατά τη διάρκεια των επομένων ετών εν σχέσει προς το δικαίωμα εκπτώσεως, το ισχύον κατά το έτος αποκτήσεως ή κατασκευής του αγαθού.

Κατά παρέκκλιση από το πρώτο εδάφιο τα κράτη μέλη δύνανται να χρησιμοποιούν ως βάση για τον διακανονισμό μία περίοδο πέντε ακεραίων ετών από την έναρξη της χρήσεως του αγαθού.

Σχετικά με τα ακίνητα αγαθά επενδύσεως η διάρκεια της περιόδου που χρησιμεύει ως βάση υπολογισμού των διακανονισμών δύναται να επεκτείνεται μέχρι δέκα έτη. »

16. Το άρθρο 20, παράγραφος 3, αφορά την περίπτωση κατά την οποία τα αγαθά επενδύσεως παραδίδονται κατά την περίοδο του διακανονισμού. Το άρθρο 20, παράγραφος 4, ορίζει ότι:

« Για την εφαρμογή των παραγράφων 2 και 3 τα κράτη μέλη δύνανται:

— να ορίζουν την έννοια των αγαθών επενδύσεως,

— να προσδιορίζουν το ποσό του φόρου, το οποίο θα λαμβάνεται υπόψη για τον διακανονισμό,

— να λαμβάνουν κάθε αναγκαίο μέτρο, ώστε να αποτρέπεται το ενδεχόμενο να προκύπτουν αδικαιολόγητα πλεονεκτήματα από τους διακανονισμούς,

— να επιτρέπουν απλοποιήσεις διοικητικής φύσεως »

17. Το άρθρο 20, παράγραφος 5, επιτρέπει στα κράτη μέλη, υπό την επιφύλαξη διαβουλεύσεως με την επιτροπή για τον ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 29, να μην εφαρμόζουν το άρθρο 20, παράγραφοι 2 και 3, όταν η εφαρμογή αυτή έχει ασήμαντα αποτελέσματα.

18. Οι συνέπειες των ανωτέρω διατάξεων καθίστανται σαφείς με το κατωτέρω παράδειγμα.

Ας υποτεθεί ότι κατά τη διάρκεια του έτους 1 μια τράπεζα αποκτά ηλεκτρονικό υπολογιστή αντί τιμήματος 100 000 ECU, πλέον 10 000 ECU ΦΠΑ. Κατά τη διάρκεια του έτους ο υπολογιστής χρησιμοποιείται κατά ποσοστό 40 % για φορολογητέες πράξεις ή πράξεις που γεννούν δικαίωμα προς έκπτωση κατά το άρθρο 17, παράγραφος 3, και κατά ποσοστό 60 % για απαλλασσόμενες πράξεις χορηγήσεως πιστώσεων, που δεν γεννούν δικαίωμα προς έκπτωση.

Εφόσον ο υπολογιστής χρησιμοποιείται « 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 », έχουν εφαρμογή οι κανόνες περί αναλογίας του άρθρου 17, παράγραφος 5. Ας υποτεθεί στη συνέχεια ότι η τράπεζα συμφώνησε με τις φορολογικές αρχές να στηρίξει τον υπολογισμό του φόρου που καταβλήθηκε σε προγενέστερο στάδιο στη χρήση του υπολογιστή, κατ' εφαρμογή μιας από τις ειδικές μεθόδους καθορισμού της αναλογίας που προβλέπονται στο άρθρο 17, παράγραφος 5, και όχι στον κύκλο εργασιών σύμφωνα με το άρθρο 19.

Στην περίπτωση αυτή η τράπεζα θα μπορεί να εκπέσει για το έτος 1 το 40 % του συνολικού ΦΠΑ που καταβλήθηκε κατά την κτήση του υπολογιστή (δηλαδή 4 000 ECU).

Ας υποτεθεί ότι κατά τη διάρκεια του έτους 2 η αναλογία της χρήσεως για τις πράξεις που γεννούν δικαίωμα προς έκπτωση φθάνει το 50 % της συνολικής χρήσεως. Στην περίπτωση αυτή η τράπεζα θα μπορεί, εφόσον τα οικεία αγαθά εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των εθνικών κανόνων που θεσπίστηκαν δυνάμει του άρθρου 20, παράγραφος 2, να προβεί στον διακανονισμό της εκπτώσεως και να ζητήσει επιπλέον το 10 % του φόρου που καταβλήθηκε σε προηγούμενο στάδιο (50 % μείον 40 %) × $^1/_5$ × 10 000 ECU (δηλαδή 200 ECU), ώστε να ληφθεί υπόψη το επιπλέον 10 % της χρήσεως, κατά το έτος 2, για τις πράξεις που γεννούν δικαίωμα εκπτώσεως.

Αν, αντίθετα, κατά τη διάρκεια του έτους 3, η χρήση του υπολογιστή για πράξεις που γεννούν δικαίωμα προς έκπτωση μειωθεί στο 20 % της συνολικής, η τράπεζα θα υποστεί για το έτος 3 επιβάρυνση 20 % (40 % μείον 20 %) × $^1/_5$ × 10 000 ECU (δηλαδή 400 ECU).

19. Έτσι, ο υποκείμενος στον φόρο που αποκτά αγαθά επενδύσεως τα οποία υπάγονται στους κανόνες διακανονισμού του άρθρου 20, παράγραφος 2, μπορεί να εκπέσει αμέσως το συνολικό ποσό της αναλογίας του εκπεστέου φόρου που καταβλήθηκε σε προηγούμενο στάδιο κατά τη διάρκεια του έτους κτήσεως, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 17. Υποχρεούται, στη συνέχεια, να προβεί στους ετήσιους διακανονισμούς σε σχέση με την αρχική έκπτωση, που στηρίζονται στις διακυμάνσεις της εκπεστέας αναλογίας κατά τα πέντε ή δέκα έτη της περιόδου διακανονισμού.

20. Έχοντας διευκρινίσει τα ανωτέρω μπορώ να εξετάσω τα ερωτήματα του εθνικού δικαστηρίου.

Ερώτημα 1α

21. Με το σκέλος αυτό του πρώτου ερωτήματος, το εθνικό δικαστήριο θέτει το ζήτημα αν οι κανόνες σχετικά με τον διακανονισμό του φόρου που καταβλήθηκε σε προηγούμενο στάδιο οι οποίοι περιέχονται στο άρθρο 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας έχουν εφαρμογή όταν ο υποκείμενος στον φόρο αποκτά αρχικά τα αγαθά αποκλειστικά για ιδιωτικούς σκοπούς, τα χρησιμοποιεί όμως στη συνέχεια για επαγγελματικούς σκοπούς σε ορισμένο χρονικό σημείο κατά την πενταετή περίοδο διακανονισμού.

22. Τόσο η Επιτροπή, όσο και η Γαλλική, Γερμανική και Βρετανική Κυβέρνηση θεωρούν ομόφωνα ότι το άρθρο 20, παράγραφος 2, δεν έχει εφαρμογή στην περίπτωση αυτή. Θεωρώ βάσιμη την άποψη αυτή. Όταν ιδιώτης (δηλαδή πρόσωπο που δεν ασκεί ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα και δεν είναι, επομένως, υποκείμενος στον φόρο για τους σκοπούς του άρθρου 4, παράγραφος 1, της οδηγίας) αποκτά αγαθά για ιδιωτική (μη επαγγελματική) χρήση, δεν έχει δικαίωμα προς έκπτωση, κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, της οδηγίας, αφού η διάταξη αυτή χορηγεί δικαίωμα προς έκπτωση μόνο στους υποκειμένους στον φόρο. Αν ο ιδιώτης αυτός μεταπωλήσει στη συνέχεια τα αγαθά σε υποκείμενο στον φόρο, δεν επιβάλλεται ΦΠΑ επί της παραδόσεως, επειδή η παράδοση αυτή πραγματοποιήθηκε από υποκείμενο στον φόρο που ενήργησε υπό την ιδιότητά του αυτή (άρθρο 2). Από αυτό προκύπτει ότι το τμήμα αυτό του αρχικού ΦΠΑ που καταβλήθηκε από τον ιδιώτη για την αγορά των αγαθών (ή το σύνολο του ΦΠΑ, αν τα αγαθά δεν απώλεσαν την αξία τους) εξακολουθεί να περιέχεται στο τίμημα της μεταπωλήσεως· επομένως, ο υποκείμενος στον φόρο που αγοράζει αγαθά από ιδιώτη επιβαρύνεται με κόστος λόγω ΦΠΑ που δεν μπορεί να αναληφθεί. Η έκτη οδηγία δεν περιέχει την έννοια της προσωρινής ή μερικής τελικής καταναλώσεως που εφαρμόζεται στα αγαθά που επανέρχονται στο οικονομικό κύκλωμα [βλ., ιδίως, απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 1989, C-165/88, Oro Amsterdam Beheer Συλλογή 1989, σ. 4081· βλ. επίσης, την τροποποιημένη πρόταση της Επιτροπής, της 11ης Ιανουαρίου 1989, για μια οδηγία του Συμβουλίου σχετικά με ένα ειδικό καθεστώς που ισχύει για τα μεταχειρισμένα αντικείμενα, τα αντικείμενα τέχνης, τα αρχαιολογικά αντικείμενα και τα αντικείμενα συλλογών (ΕΕ 1989, C 76, σ. 10)].

23. Όπως αναφέρει η Γαλλική και η Βρετανική Κυβέρνηση, δεν υπάρχει λόγος να διακρίνει κανείς την κατάσταση αυτή από την περίπτωση υποκειμένου στον φόρο που αποκτά αρχικώς αγαθά για ιδιωτική χρήση και τα χρησιμοποιεί, στη συνέχεια, για επαγγελματικούς σκοπούς. Στην περίπτωση αυτή τα αγαθά εγκαταλείπουν το οικονομικό κύκλωμα, όταν ο ιδιώτης που τα αποκτά ως τελικός καταναλωτής τα χρησιμοποιεί για ιδιωτική χρήση. Τα αγαθά επανέρχονται, στη συνέχεια, στο οικονομικό κύκλωμα, όταν εισφέρονται στην επιχείρηση. Η έκτη οδηγία αντιμετωπίζει σαφώς την περίπτωση που ένας υποκείμενος στον φόρο ενεργεί προσωπικά και ιδιωτικά και, επομένως, ως τελικός καταναλωτής. Το άρθρο 2 περιορίζει την εφαρμογή του ΦΠΑ στις παραδόσεις αγαθών ή στις παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας «υπό υποκειμένου στον φόρο *που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή*» (η υπογράμμιση δική μου). Το άρθρο 17, παράγραφος 2, πρέπει, επομένως, να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι χορηγεί δικαίωμα προς έκπτωση σε υποκείμενο στον φόρο μόνο κατά το μέτρο που ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή.

24. Εξάλλου, όταν ο υποκείμενος στον φόρο αποκτά τα αγαθά για ιδιωτική του χρήση, δεν τηρεί τις διοικητικές και λογιστικές υποχρεώσεις που διέπουν την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση και θεσπίστηκαν σύμ-

φωνα προς τα άρθρα 18 και 22 της έκτης οδηγίας. Όπως παρατήρησε η Γαλλική Κυβέρνηση, η υποχρέωση εκδόσεως τιμολογίου που προβλέπεται στο άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο α, εφαρμόζεται μόνο στα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχονται σε άλλον υποκείμενο στον φόρο. Γενικότερα, αν ο υποκείμενος στον φόρο αποκτά αγαθά για ιδιωτική χρήση, δεν έχει υποχρέωση (αυτό θα του ήταν, εξάλλου, άχρηστο) να αναφέρει τα αγαθά στη λογιστική του σχετικά με τον ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 2, ούτε να περιλάβει αυτή την αγορά στην περιοδική του δήλωση ΦΠΑ κατά το άρθρο 22, παράγραφος 4.

25. Όσον αφορά ειδικότερα το άρθρο 20, παράγραφος 2, η διάταξη αυτή, όπως παρατηρεί η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, περιορίζεται να θεσπίσει τον μηχανισμό υπολογισμού των διακανονισμών της τελικής εκπτώσεως. Δεν μπορεί να μεταβάλει τον φόρο που καταβλήθηκε σχετικά με μη επαγγελματικές δραστηριότητες σε φόρο εκπεστέο κατά το άρθρο 17. Κατά το άρθρο 17, παράγραφος 1, το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο εκπεστέος φόρος καθίσταται απαιτητός κατά την έννοια του άρθρου 10. Η ιδιότητα υπό την οποία ενεργεί το συγκεκριμένο πρόσωπο κατά τον χρόνο αυτό προσδιορίζει την ύπαρξη ή μη δικαιώματος προς έκπτωση.

26. Είναι ακριβές ότι στην απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, 50/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1988, σ. 4797), που αφορούσε το δικαίωμα εκπτώσεως για εκμισθούμενα ακίνητα, το Δικαστήριο έκρινε ότι:

«(...) το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας προβλέπει σύστημα διακανονισμού. Όταν, λόγω του ύψους του μισθώματος, η μίσθωση θα πρέπει να θεωρηθεί ελευθεριότητα και όχι οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της οδηγίας, η αρχικά διενεργηθείσα έκπτωση αποτελεί αντικείμενο διακανονισμού του οποίου η προσθεσμία μπορεί να φθάσει τα δέκα έτη.»

Ωστόσο, το Δικαστήριο δεν μπορεί, κατά τη γνώμη μου, να εννοούσε ότι το άρθρο 20, παράγραφος 2, είχε εφαρμογή σε περίπτωση που αγαθά αποκτήθηκαν αρχικά από υποκείμενο στον φόρο για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του. Υπό τις συνθήκες αυτές κάθε αρχική έκπτωση που διενεργήθηκε κατά λάθος πρέπει να ματαιωθεί εξ ολοκλήρου.

Ερωτήματα 1β και 1γ

27. Με τα σκέλη αυτά του πρώτου ερωτήματος, το εθνικό δικαστήριο θέτει το ζήτημα αν, εφόσον η χρήση για τους σκοπούς της επιχειρήσεως σε ορισμένο χρονικό σημείο κατά τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού δεν αρκεί για να θεμελιώσει δικαίωμα προς διακανονισμό, τα αγαθά πρέπει, προκειμένου να γεννηθεί ένα τέτοιο δικαίωμα:

— να χρησιμοποιούνται από το χρονικό σημείο κτήσεώς τους για τις φορολογητέες ή απαλλασσόμενες πράξεις (σκέλος β)· ή

— να προορίζονται κατά το χρονικό σημείο της κτήσεως για την επιχείρηση του υποκειμένου στον φόρο (σκέλος γ).

28. Το ουσιώδες ζήτημα, κατά τη διατύπωση της έκτης οδηγίας, είναι αν αρκεί, για την εφαρμογή του άρθρου 20, παράγραφος 2, ότι το οικείο πρόσωπο αποκτά τα αγαθά ως υποκείμενος στον φόρο ή αν πρέπει, επιπλέον, να χρησιμοποιήσει αμέσως τα αγαθά για φορολογητέες ή απαλλασσόμενες πράξεις.

29. Η Γερμανική Κυβέρνηση επιλέγει ρητά την προϋπόθεση που αναφέρεται στο σκέλος β του ερωτήματος, δηλαδή τη χρήση από τον χρόνο κτήσεως για φορολογητέες ή απαλλασσόμενες πράξεις. Η Επιτροπή φαίνεται να θεωρεί ότι τα αγαθά πρέπει να προορίζονται για την επιχείρηση και να χρησιμοποιούνται τουλάχιστον εν μέρει για φορολογητέες πράξεις. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου θεωρεί ότι το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας εφαρμόζεται μόνο στα αγαθά που χρησιμοποιούνται από τον χρόνο κτήσεως για τους σκοπούς της επιχειρήσεως του αποκτώντος. Κατά τη Γαλλική Κυβέρνηση το άρθρο 20, παράγραφος 2, εφαρμόζεται αν τα αγαθά αποκτώνται από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή. Έτσι, οι γαλλικές διατάξεις χορηγούν δικαίωμα προς έκπτωση όταν τα αγαθά επενδύσεως που αρχικά προορίζονται για την επιχείρηση αλλά δεν χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς πράξεων που θεμελιώνουν δικαίωμα εκπτώσεως χρησιμοποιούνται, στη συνέχεια, για τέτοιες πράξεις κατά τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού.

30. Για να καταλήξει κανείς επ' αυτού σε συμπέρασμα πρέπει να αναφερθεί στην απόφαση του Δικαστηρίου της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman (Συλλογή 1985, σ. 655). Η υπόθεση αυτή αφορούσε το ζήτημα αν πρόσωπο που απέκτησε αξίωση μελλοντικής μεταβιβάσεως κυριότητας εμπορικών εγκαταστάσεων υπό κατασκευή, με τη δηλωμένη πρόθεση εκμισθώσεως των εγκαταστάσεων αυτών και διενεργείας φορολογητέων παραδόσεων, ενεργούσε, στο προπαρασκευαστικό αυτό στάδιο, ως υποκείμενος στον φόρο δικαιούμενος έκπτωση.

31. Το Δικαστήριο εξέτασε καταρχάς τα άρθρα 4 και 17 της έκτης οδηγίας και έκρινε ότι:

« το σύστημα των εκπτώσεων αποβλέπει στο να ανακουφίζεται εντελώς ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται αυτές οι ίδιες στον ΦΠΑ » (σκέψη 19).

32. Απαντώντας ειδικότερα στο υποβληθέν ερώτημα το Δικαστήριο έκρινε ότι:

« (...) η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση της επιχειρήσεως απαιτεί να θεωρούνται οι πρώτες δαπάνες για επενδύσεις που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες και ενόψει μιας επιχειρήσεως ως οικονομικές δραστηριότητες. Θα ήταν αντίθετο προς την παραπάνω αρχή να αρχίζουν οι σχετικές δραστηριότητες μόνο κατά τον χρόνο που υφίσταται πραγματική εκμετάλλευση ενός ακινήτου, δηλαδή όταν γεννάται το φορολογητέο εισόδημα. Κάθε άλλη ερμηνεία του άρθρου 4, της έκτης οδηγίας, θα επιβάρυνε τον επιχειρηματία με το κόστος του ΦΠΑ στο πλαίσιο της οικονομικής του δραστηριότητας χωρίς να του δίνει τη δυνατότητα να τον εκπίπτει, σύμφωνα με το άρθρο 17, και θα διέκρινε αυθαίρετα μεταξύ των επενδυτικών δαπανών πριν και κατά την πραγματική εκμετάλλευση ενός ακινήτου. Ακόμα και στην περίπτωση όπου ύστερα από πραγματική εκμετάλλευση ενός ακινήτου θα προβλεπόταν επιστροφή του φόρου που είχε καταβληθεί σε προγενέστερο στάδιο για τις προπαρασκευαστικές πράξεις, το αγαθό θα υφίστατο οικονομική επιβάρυνση επί σημαντικού ενίοτε διαστήματος, μεταξύ των πρώτων επενδυτικών δαπανών και της πραγματικής εκμετάλλευσης. Κατά συνέπεια, οποιοσδήποτε πραγματοποιεί παρόμοιες πράξεις επενδύσεως, στενά συνδεδεμένες και αναγκαίες για τη μελλοντική εκμετάλλευση ενός ακινήτου, πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 4 » (σκέψη 23).

33. Κατά τη γνώμη μου από την απόφαση αυτή μπορούν να αντληθούν δύο συμπεράσματα. Πρώτον, πρόσωπο που αποκτά αγαθά για τους σκοπούς οικονομικής δραστηριότητας κατά την έννοια του άρθρου 4, τα αποκτά ως υποκείμενος στον φόρο, ακόμα και αν τα αγαθά δεν χρησιμοποιούνται αμέσως για τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών. Δεύτερον, αν ο υποκείμενος στον φόρο απέκτησε τα αγαθά με σκοπό την πραγματοποίηση φορολογητέων παραδόσεων (παρά, για παράδειγμα, απαλλασσομένων παραδόσεων) δικαιούται άμεση έκπτωση κατά το άρθρο 17.

34. Θεωρώ ότι πρέπει να διακρίνω μεταξύ δύο προϋποθέσεων, δηλαδή της κτήσεως των αγαθών υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο και της φορολογητέας χρήσεως. Η πρώτη προϋπόθεση είναι θεμελιωδέστερη, κατά το μέτρο που η κτήση των αγαθών επενδύσεως αποκλειστικά για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του κοινού συστήματος ΦΠΑ ούτε, επομένως, του μηχανισμού εκπτώσεως. Η (φορολογητέα ή μη) πραγματική ή μελετώμενη χρήση των εμπορευμάτων εντός της επιχειρήσεως προσδιορίζει την έκταση της αρχικής εκπτώσεως την οποία δικαιούται ο υποκείμενος στον φόρο κατά το άρθρο 17, καθώς και την έκταση των ενδεχομένων διακανονισμών κατά τη διάρκεια των επομένων περιόδων.

35. Μία από τις συνέπειες της αναλύσεως αυτής είναι ότι το άρθρο 20, παράγραφος 2, μπορεί να εφαρμοστεί — και συμφωνώ, στο σημείο αυτό, με τις παρατηρήσεις της Γαλλικής Κυβερνήσεως — ακόμη και αν ο υποκείμενος στον φόρο αποκτά αρχικώς τα αγαθά για τους σκοπούς οικονομικών πράξεων που δεν θεμελιώνουν δικαίωμα προς έκπτωση κατά το άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 3 (για παράδειγμα, των απαλλασσομένων παραδόσεων), αλλά χρησιμοποιεί τα αγαθά, κατά τη διάρκεια των επομένων ετών εντός της περιόδου διακανονισμού, για πράξεις για τις οποίες ο ΦΠΑ εκπίπτει. Επανερχόμενοι στο ανωτέρω παράδειγμα του υπολογιστή που αγοράστηκε από τράπεζα, ας υποτεθεί ότι κατά τη διάρκεια του έτους 1 ο υπολογιστής χρησιμοποιήθηκε αποκλειστικά για απαλλασσόμενες παραδόσεις, για τις οποίες δεν αναγνωρίζεται δικαίωμα προς έκπτωση, αλλ' ότι όμως κατά τα έτη 2 έως 5 χρησιμοποιήθηκε κατά 80 % για φορολογητέες παραδόσεις. Μολονότι η τράπεζα δεν έχει δικαίωμα προς έκπτωση για το έτος 1, απέκτησε, ωστόσο, τα αγαθά για τους σκοπούς της επιχειρήσεώς της και έχει δικαίωμα σε διακανονισμούς, για να ληφθεί υπόψη η προεχόντως φορολογητέα χρήση κατά τα έτη 2 έως 5.

36. Από την ανωτέρω ανάλυση προκύπτει επίσης ότι η άμεση χρήση των αγαθών για φορολογητέες ή απαλλασσόμενες παραδόσεις δεν συνιστά, αυτή καθαυτή, προϋπόθεση της μεταγενέστερης εφαρμογής του άρθρου 20, παράγραφος 2. Έτσι, αν υποτεθεί, στα πλαίσια του ανωτέρω παραδείγματος, ότι η τράπεζα δεν μπορεί να χρησιμοποιήσει τον υπολογιστή μέχρι το έτος 2 λόγω ελαττωμάτων του λογισμικού, αυτό δεν θα απέκλειε — και δεν πρέπει να αποκλείει — μεταγενέστερους διακανονισμούς προκειμένου να ληφθούν υπόψη οι διακυμάνσεις της χρήσεως. Επιχειρήματα υπέρ της απόψεως αυτής μπορούν να αντληθούν από το άρθρο 20, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, που επιτρέπει ρητώς στα κράτη μέλη να αναβάλλουν την έναρξη της περιόδου διακανονισμού μέχρι την έναρξη της χρήσεως των αγαθών.

37. Κατά συνέπεια, στο πλαίσιο της παρούσας υποθέσεως, το κρίσιμο στοιχείο είναι αν ο Lennartz, όταν απέκτησε το αγαθό, είχε τη συγκεκριμένη πρόθεση να το χρησιμοποιήσει για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του ή αν, κατά τον χρόνο αυτό, σκόπευε να το χρησιμοποιήσει αποκλειστικά για ανάγκες ξένες προς την επιχείρησή του. Στην τελευταία αυτή περίπτωση το άρθρο 20, παράγραφος 2, δεν έχει εφαρμογή. Πρέπει, ωστόσο, να σημειωθεί, για

λόγους που θα εξηγήσω κατωτέρω, ότι το άρθρο 20, παράγραφος 2, μπορεί να εφαρμοστεί σε περίπτωση μερικώς ιδιωτικής χρήσεως.

38. Δεν θεωρώ αναγκαίο να εξετάσω την άποψη της Γερμανικής Κυβερνήσεως κατά την οποία ο όρος « αγαθά επενδύσεως » καλύπτει μόνο τα αγαθά που αποκτώνται για τους σκοπούς της επιχειρήσεως. Οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 20, παράγραφος 2, οδηγούν, εν πάση περιπτώσει, στο ίδιο αποτέλεσμα.

39. Κατά συνέπεια, διακανονισμοί της αρχικής εκπτώσεως δεν μπορούν, κατά τη γνώμη μου, να διενεργηθούν βάσει του άρθρου 20, παράγραφος 2, παρά μόνο αν τα αγαθά επενδύσεως προορίστηκαν για την επιχείρηση κατά τον χρόνο της κτήσεως (σκέλος γ του πρώτου ερωτήματος του εθνικού δικαστηρίου)· εφόσον πληρούται η προϋπόθεση αυτή, οι διακανονισμοί είναι δυνατοί, ακόμη και αν τα αγαθά δεν χρησιμοποιήθηκαν αμέσως για φορολογητέες ή απαλλασσόμενες πράξεις. Κατά συνέπεια, πρέπει να εξεταστεί το τρίτο ερώτημα του εθνικού δικαστηρίου.

Το ερώτημα 3

40. Με το ερώτημα αυτό το εθνικό δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, διευκρινίσεις ως προς τα κριτήρια που πρέπει να χρησιμοποιηθούν για να προσδιοριστεί αν ένα πρόσωπο αποκτά αγαθά ως υποκείμενος στον φόρο. Ειδικότερα, θέτει το ζήτημα αν το πρόσωπο αυτό πρέπει

α) να αποκτήσει το αγαθό επενδύσεως με πρόθεση να το χρησιμοποιήσει για επιχειρηματικούς σκοπούς

— αμέσως από το χρονικό σημείο της κτήσεως·

— εντός του έτους κτήσεως· ή

— εντός της πενταετούς περιόδου διακανονισμού·

και/ή

β) να χρησιμοποιεί πράγματι τα αγαθά για επιχειρηματικούς σκοπούς κατά τη διάρκεια αυτών των περιόδων.

41. Έδειξα ήδη, εξετάζοντας το πρώτο ερώτημα του εθνικού δικαστηρίου, ότι πρόσωπο αποκτά αγαθά υπό την ιδιότητά ως υποκειμένου στον φόρο, όταν τα αποκτά με τη συγκεκριμένη πρόθεση να τα χρησιμοποιήσει για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του. Οι φορολογικές αρχές πρέπει, επομένως, να βεβαιώνονται ότι ο υποκείμενος στον φόρο είχε πράγματι την πρόθεση αυτή κατά τον χρόνο κτήσεως των αγαθών. Στην προαναφερθείσα απόφαση Rompelman, σκέψη 24, το Δικαστήριο παρατήρησε ότι « ο ζητών την έκπτωση του ΦΠΑ υποχρεούται να αποδείξει ότι συγκεντρώνει τις προϋποθέσεις για να τύχει αυτής της εκπτώσεως και ιδίως ότι ικανοποιεί τα κριτήρια για να θεωρηθεί υποκείμενος στον φόρο. Κατά συνέπεια, το άρθρο 4 δεν έρχεται σε αντίθεση με την απαίτηση των φορολογικών αρχών να επιβεβαιώνεται η δηλωθείσα πρόθεση από αντικειμενικά στοιχεία, όπως η καταλληλότητα των σχεδιαζόμενων χώρων ειδικά για εμπορική εκμετάλλευση ».

42. Οι εθνικές φορολογικές αρχές πρέπει να αποδείξουν ότι τα αγαθά προορίζονται πράγματι για χρήση εντός της επιχειρήσεως. Η έκταση των στοιχείων που απαιτούνται για να βεβαιωθούν οι εθνικές φορολογικές αρχές

πρέπει να εξαρτάται, μεταξύ άλλων, από τη φύση των οικείων αγαθών. Επομένως, όταν τα αγαθά, για να επαναλάβω τη διατύπωση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Rompelman, παρουσιάζουν « καταλληλότητα (...) ειδικά για εμπορική εκμετάλλευση », το πιθανότερο είναι ότι δεν θα απαιτούνται πολλά επιπλέον στοιχεία. Αντίθετα, όταν ένα πρόσωπο αποκτά αγαθά που είναι επίσης κατάλληλα για ιδιωτική χρήση (όπως ένα αυτοκίνητο), είναι πολύ δυσκολότερο να αποδειχθεί ότι το αγαθό αποκτήθηκε ειδικά για τις ανάγκες της επιχειρήσεως, αν τα αγαθά δεν χρησιμοποιηθούν αμέσως για τον σκοπό αυτό.

43. Το εθνικό δικαστήριο ερωτά αν το έτος κτήσεως ή η περίοδος πέντε ετών από της κτήσεως μπορεί να έχουν σημασία συναφώς. Η περίοδος των πέντε ετών αναφέρεται μάλλον επειδή αντιστοιχεί στην πενταετή περίοδο διακανονισμού κατά το άρθρο 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Κατά τη γνώμη μου, πρόκειται απλώς για περιόδους στις οποίες αποφασίστηκε, για λόγους ευκολίας, να στηριχθεί η λειτουργία του συστήματος εκπτώσεων και διακανονισμών για τα αγαθά επενδύσεως. Δεν έχουν, αυτές καθαυτές, καμία σχέση με το ζήτημα αν τα αγαθά αποκτήθηκαν για τις ανάγκες της επιχειρήσεως. Η άποψη αυτή είναι σύμφωνη με το γεγονός ότι στα κράτη μέλη παρέχεται διακριτική ευχέρεια ως προς την επιλογή των διαφόρων περιόδων. Το άρθρο 20, παράγραφος 2, ειδικότερα, προβλέπει, ότι η περίοδος διακανονισμού προκειμένου για ακίνητα αγαθά μπορεί να εκτείνεται μέχρι τα δέκα έτη, προφανώς για να ληφθεί υπόψη η μεγαλύτερη ωφέλιμη διάρκεια ζωής των αγαθών αυτών.

44. Ένα άλλο σημείο που πρέπει να υπογραμμιστεί συναφώς είναι ότι, όταν μια φορολογική αρχή αναγνωρίζει ότι τα αγαθά αποκτήθηκαν για τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων της επιχειρήσεως και επιτρέπει άμεση έκπτωση του φόρου που καταβλήθηκε σε προηγούμενο στάδιο, θα έχει πάντα τη δυνατότητα να ζητήσει την καταβολή του φόρου μέσω διακανονισμού κατά το άρθρο 20, παράγραφος 1, στοιχείο α, της έκτης οδηγίας, αν πληροφορηθεί μεταγενέστερα ότι τα αγαθά δεν αποκτήθηκαν για τις ανάγκες της επιχειρήσεως.

45. Κατά συνέπεια, στο τρίτο ερώτημα του εθνικού δικαστηρίου προσήκει η απάντηση ότι ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να αποκτά τα αγαθά με τη σαφή πρόθεση να τα χρησιμοποιήσει για τις ανάγκες της επιχειρήσεως (ερώτημα 3, στοιχείο α). Το ζήτημα αν υποκείμενος στον φόρο έχει αυτή την πρόθεση κατά τον χρόνο κτήσεως των αγαθών είναι πραγματικό ζήτημα που πρέπει να εκτιμηθεί από τις φορολογικές αρχές ενόψει του συνόλου των περιστάσεων της υποθέσεως. Η έκτη οδηγία δεν προβλέπει συγκεκριμένη περίοδο εντός της οποίας τα αγαθά πρέπει πράγματι να χρησιμοποιηθούν για τις παραδόσεις της επιχειρήσεως. Ωστόσο, το γεγονός ότι τα αγαθά δεν χρησιμοποιούνται για τις παραδόσεις αυτές αμέσως ή εντός εύλογης προθεσμίας μετά την κτήση τους, μπορεί, κατά τις περιστάσεις και ιδίως ανάλογα με τη φύση των οικείων αγαθών, να ληφθεί υπόψη από τις φορολογικές αρχές, για να προσδιοριστεί αν πρόσωπο απέκτησε τα αγαθά ως υποκείμενος στον φόρο και αν, επομένως, μπορεί να γίνει αρχική έκπτωση κατά το άρθρο 17 ή, σε περίπτωση που αυτή έγινε ήδη, αν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο διακανονισμού (δηλαδή ματαιώσεως) κατ' εφαρμογή του άρθρου 20, παράγραφος 1, στοιχείο α.

Ο κανόνας του 10 %

46. Με το δεύτερο σκέλος του τρίτου ερωτήματος το εθνικό δικαστήριο θέτει το ζήτημα αν, όταν τα αγαθά αποτελούν αντικείμενο

μικτής χρήσεως, η προβλεπόμενη ή πραγματική χρήση για τις ανάγκες της επιχειρήσεως πρέπει να φθάνει ορισμένο ποσοστό της συνολικής χρήσεως, και, στην περίπτωση αυτή, πώς πρέπει να προσδιοριστεί το ποσοστό αυτό.

47. Το ερώτημα ανέκυψε λόγω της πρακτικής των γερμανικών φορολογικών αρχών που συνίσταται στο τεκμήριο ότι τα αγαθά αποκτήθηκαν αποκλειστικά για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, όταν η αναλογία της χρήσεως για λοιπούς σκοπούς υπερβαίνει το 90 % και η χρήση για τους σκοπούς της επιχειρήσεως είναι, επομένως, κατώτερη του 10 %. Η Γερμανική Κυβέρνηση, στη γραπτή της απάντηση επί του ερωτήματος που της έθεσε το Δικαστήριο πριν από την επ' ακροατηρίου συζήτηση, καθώς και στις προφορικές της παρατηρήσεις κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, υπογράμμισε ότι τα ποσοστά αυτά δεν αποτελούν αντικείμενο αυστηρής εφαρμογής, αλλά συνιστούν « ένδειξη » βάσει της οποίας καθορίζεται αν υπάρχει επαγγελματική χρήση ή όχι. Από τη Διάταξη περί παραπομπής προκύπτει, ωστόσο, ότι δυνάμει του κανόνα αυτού ο Lennartz θεωρήθηκε ότι χρησιμοποίησε το αυτοκίνητο αποκλειστικά για ιδιωτικούς σκοπούς κατά την περίοδο από της κτήσεώς του το 1985 μέχρι 1ης Ιουλίου 1986, οπότε άνοιξε το γραφείο παροχής φοροτεχνικών συμβουλών, παρά το γεγονός ότι το 1985 η χρήση του αυτοκινήτου για τους σκοπούς της επιχειρήσεως ανερχόταν σε 8 %. Κατά τη γνώμη μου, προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό του εθνικού δικαστηρίου, πρέπει να θεωρηθεί ότι, υπό ορισμένες περιστάσεις, τουλάχιστον, το γερμανικό μέτρο μπορεί να οδηγήσει σε άρνηση του δικαιώματος προς έκπτωση σε περιπτώσεις πραγματικής, μολονότι περιορισμένης, χρήσεως για τους σκοπούς της επιχειρήσεως.

48. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η Γερμανική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι η διαδικασία ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου περιοριζόταν στο ζήτημα της δυνατότητας του Lennartz να προβεί σε διακανονισμούς κατά το άρθρο 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Επειδή αυτός δεν ζήτησε αρχική έκπτωση το 1985 κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, ο υπολογισμός για το έτος αυτό είναι οριστικός. Κατά συνέπεια, σύμφωνα με τη Γερμανική Κυβέρνηση, η απάντηση στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να εκκινήσει από την αφετηρία ότι ο Lennartz δεν είχε δικαίωμα προς έκπτωση επί της κτήσεως του αυτοκινήτου.

49. Η Διάταξη περί παραπομπής φαίνεται να επιβεβαιώνει τον ισχυρισμό της Γερμανικής Κυβερνήσεως ότι η προσφυγή του Lennartz περιορίζεται σε αίτημα περί διακανονισμού κατά το άρθρο 20, παράγραφος 2. Εξάλλου, η Γερμανική Κυβέρνηση ορθώς θεωρεί ότι το γερμανικό ελάχιστο όριο ισχύει όχι για το δικαίωμα του Lennartz σε διακανονισμούς κατά το άρθρο 20, παράγραφος 2, αλλά για το δικαίωμα προς αρχική έκπτωση κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, το 1985. Όπως θα εξηγήσω κατωτέρω, οι διακυμάνσεις του ποσοστού χρήσεως για τους σκοπούς της επιχειρήσεως αντιμετωπίζονται με άλλο μηχανισμό (βλ. παραγράφους 56 επ. κατ.), και όχι με τη διαδικασία διακανονισμού του άρθρου 20, παράγραφος 2.

50. Κατά συνέπεια, αν ο κανόνας του 10 % ήταν ανίσχυρος, ο Lennartz θα επωφελείτο από το ανίσχυρο αυτό μόνο αν ήταν δυνατό να υποβάλει αναδρομικό αίτημα αρχικής μειώσεως κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, κατ' εφαρμογή της γερμανικής νομοθεσίας που θεσπίστηκε σύμφωνα με το άρθρο 18, παράγραφος 3, της οδηγίας. Το άρθρο αυτό έχει ως εξής: « Τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους και λεπτομέρειες βάσει των οποίων παρέχεται το δικαίωμα στον υποκείμενο στον φόρο να ενεργεί έκπτωση, την οποία δεν ενήργησε σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2. » Ωστόσο,

επειδή το εθνικό δικαστήριο θέτει ρητώς το ζήτημα της προϋποθέσεως σχετικά με την ελάχιστη αναλογία χρήσεως για τους σκοπούς της επιχειρήσεως, έστω και στο πλαίσιο ερωτημάτων που αφορούν την εφαρμογή του άρθρου 20, παράγραφος 2, αισθάνομαι υποχρεωμένος να εξετάσω αυτό το πρόβλημα.

51. Το ουσιώδες ερώτημα είναι, επομένως, αν, δυνάμει της κοινοτικής νομοθεσίας ΦΠΑ, πρόσωπο που αποκτά αγαθά ως υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου που καταβλήθηκε σε προηγούμενο στάδιο για τα αγαθά αυτά, ακόμη και αν η χρήση τους για τους σκοπούς της επιχειρήσεως είναι αρχικώς περιορισμένη (για παράδειγμα της τάξεως του 8 %).

52. Οι απόψεις που διατυπώθηκαν στις παρατηρήσεις που κατατέθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου διίστανται επί του ζητήματος αυτού. Η Γερμανική Κυβέρνηση, στις παρατηρήσεις της και στην απάντησή της επί του γραπτού ερωτήματος που υποβλήθηκε από το Δικαστήριο, ισχυρίζεται ότι η έκπτωση επιτρέπεται ακόμη και όταν τα αγαθά χρησιμοποιούνται κυρίως για ιδιωτικούς σκοπούς. Ωστόσο, κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, όταν η αναλογία της χρήσεως για τους σκοπούς της επιχειρήσεως είναι τόσο μικρή, ώστε να έχει ελάχιστη οικονομική σημασία, πρέπει να συναχθεί ότι το πρόσωπο απέκτησε τα αγαθά αποκλειστικά για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, πράγμα που δεν θεμελιώνει δικαίωμα προς έκπτωση. Η Γερμανική Κυβέρνηση προσθέτει ότι, υπό το φως των οικονομικών σκέψεων επί των οποίων στηρίζεται η νομοθεσία ΦΠΑ, η ελάχιστη χρήση για τους σκοπούς της επιχειρήσεως δεν μπορεί να συνεπάγεται συνολική έκπτωση.

53. Το Ηνωμένο Βασίλειο δηλώνει ότι επιθυμεί να μη διατυπώσει άποψη επί του ζητήματος αυτού. Ωστόσο, προσθέτει ότι η έκτη οδηγία δεν περιέχει ρητή διάταξη σχετικά με την περίπτωση που τα αγαθά και οι υπηρεσίες αποκτώνται εν μέρει για τους σκοπούς της επιχειρήσεως και εν μέρει για ιδιωτικούς σκοπούς και δεν προβλέπει αναλογική κατανομή μεταξύ των δύο σκοπών κατά τον προσδιορισμό του ύψους του φόρου για τον οποίο γεννάται δικαίωμα προς έκπτωση. Κατά την άποψή της, από το άρθρο 17 προκύπτει σιωπηρώς ότι το δικαίωμα προς έκπτωση υφίσταται μόνο για οικονομικές δραστηριότητες. Κατά συνέπεια, η οδηγία δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να προσδιορίζουν αν και σε ποιο βαθμό μια τέτοια κατανομή πρέπει να γίνεται σε περίπτωση μικτής χρήσεως των αγαθών και των υπηρεσιών, τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς, ούτε να καθορίζουν τη μέθοδο υπολογισμού αυτής της κατανομής.

54. Η Επιτροπή θεωρεί ότι η έστω και ελάχιστη πραγματική χρήση των αγαθών για φορολογητέες πράξεις θεμελιώνει δικαίωμα προς συνολική έκπτωση και μεταγενέστερο διακανονισμό κατά το άρθρο 20, παράγραφος 2.

55. Η Γαλλική Κυβέρνηση συμμερίζεται την άποψη της Επιτροπής και δηλώνει ότι η έστω και ελάχιστη χρήση για επαγγελματικούς σκοπούς, της τάξεως για παράδειγμα του 1 %, θεμελιώνει, καταρχήν, δικαίωμα προς συνολική έκπτωση του φόρου που καταβλήθηκε σε προηγούμενο στάδιο, μολονότι η ιδιωτική χρήση των αγαθών θα υπόκειται σε φόρο. Ωστόσο, προσθέτει ότι η συνολική έκπτωση του φόρου που καταβλήθηκε σε προηγούμενο στάδιο σε μια τέτοια περίπτωση δεν είναι ρεαλιστική, επειδή συνεπάγεται τεχνικές δυσχέρειες και παρέχει αδικαιολόγητα οφέλη, αφού τα αγαθά κατά βάση δεν χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς της επιχειρήσεως. Για τον λόγο αυτό η Γαλλία ζήτησε άδεια από το Συμβούλιο, βάσει του άρθρου 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, για να θεσπίσει ειδικά μέτρα κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις της οδηγίας. Η απόφαση 89/488/ΕΟΚ του

Συμβουλίου, της 28ης Ιουλίου 1989 (ΕΕ 1989, L 239, σ. 22), επιτρέπει στη Γαλλική Κυβέρνηση, μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1992, να αρνείται το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου που καταβλήθηκε σε προηγούμενο στάδιο επί των αγαθών ή υπηρεσιών, όταν το ποσοστό ιδιωτικής χρήσεως αυτών των αγαθών ή υπηρεσιών υπερβαίνει το 90 % της συνολικής τους χρήσεως. Η Γαλλική Κυβέρνηση προσθέτει ότι εθνική νομοθεσία που αποκλείει το δικαίωμα προς έκπτωση μπορεί να διατηρηθεί σε ισχύ βάσει του άρθρου 17, παράγραφος 6, ή του άρθρου 27, παράγραφος 5, της οδηγίας, σε κράτη που διέθεταν ήδη τέτοια νομοθεσία.

56. Οι διατάξεις σχετικά με τη χρήση για ιδιωτικούς σκοπούς περιέχονται στα άρθρα 5 και 6 της έκτης οδηγίας. Το άρθρο 5, παράγραφος 6, προβλέπει ότι:

« Εξοιμοιούται προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας η ανάληψη υπό του υποκειμένου στον φόρο αγαθού της επιχειρήσεώς του, το οποίο χρησιμοποιεί για ίδιες ανάγκες ή για ανάγκες του προσωπικού του ή το οποίο μεταβιβάζει δωρεάν ή γενικότερα διαθέτει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, όταν το αγαθό αυτό ή τα συστατικά του στοιχεία έχουν δημιουργήσει δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση από τον φόρο προστιθεμένης αξίας (...). »

Το άρθρο 6, παράγραφος 2, έχει ως εξής:

« Εξομοιούνται προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας:

α) η χρήση αγαθού, το οποίο κατέχει η επιχείρηση, για τις ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, εφόσον το αγαθό αυτό εδημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας·

β) η άνευ ανταλλάγματος παροχή υπηρεσιών υπό του υποκειμένου σε φόρο για ίδιες ανάγκες αυτού ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του.

Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να παρεκκλίνουν από τις διατάξεις της παρούσης παραγράφου, υπό τον όρο ότι η παρέκκλιση αυτή δεν επιφέρει στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. »

57. Το άρθρο 11 περιέχει διατάξεις για τον υπολογισμό των παροχών αυτών. Έτσι, το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο β, ορίζει ότι η βάση επιβολής του φόρου για τις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 5, παράγραφος 6, συνίσταται στην « τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών αυτών ή παρομοίων αγαθών ή, ελλείψει τιμής αγοράς, στο κόστος των αγαθών, κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως των εν λόγω πράξεων ». Το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ, προβλέπει ότι η βάση επιβολής του φόρου για τις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 6, παράγραφος 2, συνίσταται στο « ποσό των εξόδων των αναληφθέντων από τον υποκείμενο στον φόρο, για την εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών ».

58. Από τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α, και του άρθρου 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ, προκύπτει, επομένως, ότι όταν υποκείμενος στον φόρο αποκτά αγαθό που χρησιμοποιεί εν μέρει για ιδιωτικούς σκοπούς, θεωρείται ότι πραγματοποιεί φορολογητέα παροχή υπηρεσιών που εκτιμάται ως ίσης αξίας με τα έξοδα που αναλήφθηκαν για την παροχή υπηρεσιών. Κατά συνέπεια, βάσει του συστήματος της οδηγίας, πρόσωπο που χρησιμοποιεί αγαθό εν μέρει για τις φορολογητέες πράξεις της επιχειρήσεως και εν μέρει για ιδιωτικούς σκοπούς

και το οποίο, κατά τον χρόνο κτήσεως του αγαθού, εξέπεσε εν όλω ή εν μέρει τον ΦΠΑ που είχε καταβληθεί σε προηγούμενο στάδιο, θεωρείται ότι χρησιμοποιεί το αγαθό αποκλειστικά για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 2. Οι διατάξεις σχετικά με την κατανομή του φόρου που καταβλήθηκε σε προηγούμενο στάδιο που περιέχονται στο άρθρο 17, παράγραφος 5, και αφορούν τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο τόσο για τις πράξεις για τις οποίες εκπίπτει ο ΦΠΑ όσο και για τις πράξεις για τις οποίες δεν εκπίπτει, δεν έχουν, επομένως, εφαρμογή. Κατά συνέπεια, το πρόσωπο αυτό έχει, καταρχήν, δικαίωμα σε συνολική και άμεση έκπτωση του φόρου που καταβλήθηκε σε προηγούμενο στάδιο επί της κτήσεως των αγαθών.

59. Στοιχεία υπέρ της απόψεως αυτής μπορούν να αντληθούν από τον σχολιασμό εκ μέρους της Επιτροπής, στην πρόταση της έκτης οδηγίας (*Bulletin of the European Communities*, Supplement 11/73), σχετικά με το άρθρο 5, παράγραφος 6 (ή το άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο α, όπως προβλεπόταν στην πρόταση) που αντιστοιχεί, εντός του άρθρου 5 (παράδοση αγαθών), προς το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α. Η Επιτροπή ανέφερε ότι: «ο ίδιος σκοπός (η μη παροχή αδικαιολογήτων ωφελημάτων στους υποκειμένους στον φόρο) θα μπορούσε να επιτευχθεί με τον διακανονισμό των εκπτώσεων που ήδη πραγματοποιήθηκαν, η εξομοίωση όμως προς φορολογητέα παράδοση επελέγη για λόγους ουδετερότητας και απλότητας». Έτσι, η φορολόγηση σε μεταγενέστερο στάδιο επελέγη ειδικά ως εναλλακτική λύση έναντι του περιορισμού του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου που κατεβλήθη σε προγενέστερο στάδιο. Μολονότι η τελευταία πρόταση του άρθρου 6, παράγραφος 2, επιτρέπει στα κράτη μέλη, εντός ορισμένων ορίων, να θεσπίσουν εξαιρέσεις από τον μηχανισμό που προβλέπει αυτή η παράγραφος για την ιδιωτική χρήση, η πρόταση αυτή δεν εφαρμόζεται εν προκειμένω για λόγους που θα εξηγήσουμε κατωτέρω (βλ. παράγραφο 75).

60. Απομένει να εξεταστεί αν ένα κράτος μέλος μπορεί, παρ' όλ' αυτά, να περιορίσει το δικαίωμα εκπτώσεως, όταν η χρήση του αγαθού για την επιχείρηση αντιπροσωπεύει ελάχιστο τμήμα της συνολικής του χρήσεως. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η Επιτροπή υπογράμμισε ότι η φύση του δικαιώματος εκπτώσεως αποκλείει κάθε περιορισμό του δικαιώματος αυτού, εκτός όσων προβλέπονται ρητώς στην οδηγία. Ένα παράδειγμα παρέχει η υπόθεση 50/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας, όπ. π. Στην υπόθεση αυτή το Δικαστήριο, παραπέμποντας στην προαναφερθείσα απόφαση Rompelman, έκρινε, ως προς τις διατάξεις του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 2, και του άρθρου 17, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας, ότι:

«Από το σύνολο των πιο πάνω κανόνων προκύπτει ότι ελλείψει οποιασδήποτε διατάξεως που να επιτρέπει στα κράτη μέλη να περιορίζουν το δικαίωμα προς έκπτωση που παρέχεται στους υποκειμένους στον φόρο, το δικαίωμα αυτό πρέπει να ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που έχουν επιβαρύνει τις πράξεις που έχουν ενεργηθεί στα προηγούμενα στάδια.

Τέτοιοι περιορισμοί του δικαιώματος εκπτώσεως επηρεάζουν το επίπεδο της φορολογικής επιβαρύνσεως και πρέπει να εφαρμόζονται ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη μέλη. Κατά συνέπεια, αποκλίσεις επιτρέπονται μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπει ρητώς η οδηγία» (σκέψεις 16 και 17).

Το Δικαστήριο συμπέρανε ότι, εφόσον η γαλλική νομοθεσία δεν επέτρεπε σε ορισμένες

περιπτώσεις τη συνολική και άμεση έκπτωση, ήταν ασυμβίβαστη προς την έκτη οδηγία.

61. Παρατήρησα ήδη ότι, κατά το σύστημα της έκτης οδηγίας, ένας υποκείμενος στον φόρο που αποκτά αγαθά εν μέρει για τις φορολογητέες πράξεις της επιχειρήσεως και εν μέρει για τους ιδιωτικούς του σκοπούς θεωρείται ότι χρησιμοποιεί τα αγαθά εξ ολοκλήρου για τις ανάγκες των φορολογητέων παραδόσεων και έχει, επομένως, καταρχήν, δικαίωμα συνολικής και αμέσου εκπτώσεως του φόρου που καταβλήθηκε σε προηγούμενο στάδιο επί της αγοράς των αγαθών (το στοιχείο της ιδιωτικής χρήσεως λαμβάνεται υπόψη μέσω της επιβολής φόρου στο μεταγενέστερο στάδιο). Η οδηγία δεν περιέχει κανόνα de minimis αποκλείοντα το δικαίωμα εκπτώσεως, όταν η χρήση για τους σκοπούς της επιχειρήσεως είναι κατώτερη από ορισμένο όριο. Ωστόσο, η οδηγία περιέχει διατάξεις που επιτρέπουν ρητώς στα κράτη μέλη να μη λαμβάνουν υπόψη τον ΦΠΑ που δεν εκπίπτει για τους σκοπούς του άρθρου 17, όταν το ύψος του είναι ασήμαντο (άρθρο 17, παράγραφος 5, στοιχείο ε), και να αρνούνται την επιστροφή ή τη μεταφορά πλεονάσματος φόρου που καταβλήθηκε σε προηγούμενο στάδιο επί του φόρου που καταβάλλεται σε μεταγενέστερο στάδιο, όταν το ποσό του πλεονάσματος αυτού είναι ασήμαντο (άρθρο 18, παράγραφος 4). Ενόψει του σαφούς, μολονότι μάλλον πολύπλοκου, μηχανισμού που προβλέπεται στην οδηγία, και ελλείψει κάθε παρόμοιου κανόνα de minimis επιτρέποντος στα κράτη μέλη να αρνηθούν το δικαίωμα εκπτώσεως σε περίπτωση περιορισμένης ιδιωτικής χρήσεως, θεωρώ ότι το άρθρο 17 δεν είναι δυνατόν να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι περιέχει σιωπηρώς έναν τέτοιο κανόνα. Υπέρ της απόψεως αυτής συνηγορεί το γράμμα της ανωτέρω αποφάσεως του Συμβουλίου της 28ης Ιουλίου 1989, στην οποία, το Συμβούλιο « κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις του άρθρου 17, παράγραφος 2 », επέτρεψε στη Γαλλία να αρνείται την έκπτωση σε περιπτώσεις που η ιδιωτική χρήση υπερβαίνει το 90 %. Εξάλλου, όπως θα εξηγήσω κατωτέρω, το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, βάσει του οποίου εκδόθηκε η απόφαση αυτή, επιτρέπει την αντιμετώπιση των προβλημάτων του είδους που αντιμετώπισαν οι γερμανικές φορολογικές αρχές.

62. Συμπεραίνω ότι δεν επιτρέπεται στα κράτη μέλη να περιορίσουν το δικαίωμα εκπτώσεως, ακόμη και αν η χρήση των οικείων αγαθών για τους σκοπούς της επιχειρήσεως είναι πολύ περιορισμένη, εκτός εάν μπορούν να επικαλεστούν μια από τις εξαιρέσεις που προβλέπονται στην οδηγία. Τις εξαιρέσεις αυτές θα εξετάσω τώρα κατωτέρω.

Νόμιμο έρεισμα για τις παρεκκλίσεις από το δικαίωμα εκπτώσεως

63. Το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας, που αποτελεί μέρος του τίτλου XV (μέτρα απλοποιήσεως) προβλέπει δύο διαδικασίες με τις οποίες μπορούν να επιτραπούν μέτρα κατά παρέκκλιση από την οδηγία. Κάθε μία από τις διαδικασίες αυτές μπορεί να εφαρμοστεί καταρχήν στην αμφισβητούμενη εθνική νομοθεσία.

64. Το άρθρο 27, παράγραφος 5, ορίζει ότι:

« Τα κράτη μέλη τα οποία εφαρμόζουν κατά την 1η Ιανουαρίου 1977 ειδικά μέτρα, όπως τα αναφερόμενα ανωτέρω στην παράγραφο 1, δύνανται να τα διατηρήσουν, υπό τον όρο ότι θα τα κοινοποιήσουν στην Επιτροπή προ της 1ης Ιανουαρίου 1978 και με την επιφύλαξη ότι, προκειμένου περί μέτρων προοριζομένων για την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου, τα μέτρα αυτά είναι σύμφωνα προς το κριτήριο το τιθέμενο στην παράγραφο 1. »

65. Το άρθρο 27, παράγραφος 1, που προβλέπει διαδικασία χορηγήσεως αδείας για τη θέσπιση νέων μέτρων, προβλέπει ότι:

« Το Συμβούλιο δύναται, προτάσει της Επιτροπής, να επιτρέπει ομοφώνως σε κάθε κράτος μέλος τη λήψη ειδικών μέτρων, κατά παρέκκλιση από την παρούσα οδηγία, με σκοπό την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου ή την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. Τα προοριζόμενα για απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου μέτρα δεν επιτρέπεται να επηρεάζουν, παρά μόνο κατά τρόπο αμελητέο, το ποσό του οφειλομένου φόρου στο στάδιο της τελικής καταναλώσεως. »

66. Το γερμανικό μέτρο δεν φαίνεται να κοινοποιήθηκε κατά το άρθρο 27, παράγραφος 5. Στο παράρτημα I της πρώτης εκθέσεως της 14ης Σεπτεμβρίου 1983 για τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ, που υποβλήθηκε σύμφωνα προς το άρθρο 34 της έκτης οδηγίας [COM(83) 426 τελικό], η Επιτροπή δημοσίευσε πίνακα των μέτρων που της κοινοποιήθηκαν κατά το άρθρο 27, παράγραφος 5. Στο παράρτημα αυτό δεν αναφέρεται ο κανόνας του 10 % που ενδιαφέρει εν προκειμένω. Εξάλλου, η Γερμανική Κυβέρνηση δεν υποστήριξε ότι πραγματοποιήθηκε μια τέτοια κοινοποίηση.

67. Όσον αφορά το άρθρο 27, παράγραφος 1, από την απάντηση της Γερμανικής Κυβερνήσεως στο γραπτό ερώτημα του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η Κυβέρνηση αυτή δεν ζήτησε άδεια βάσει της διατάξεως αυτής επειδή, κατά την άποψή της, η επικρινόμενη νομοθεσία δεν συνιστά παρέκκλιση από την οδηγία. Όπως εξήγησα ανωτέρω, θεωρώ ότι αυτό είναι ανακριβές.

68. Πρέπει, επομένως, να εξεταστεί η συνέπεια της μη κοινοποιήσεως ενός μέτρου που παρεκκλίνει από την οδηγία. Στην απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 1985, 5/84, Direct Cosmetics κατά Commissioners of Customs & Excise (Συλλογή 1985, σ. 617), το Δικαστήριο έκρινε ότι:

« Δυνάμει του άρθρου 189, παράγραφος 3, της Συνθήκης, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να τηρούν όλες τις διατάξεις της έκτης οδηγίας, εφόσον δεν έχει θεσπιστεί παρέκκλιση σύμφωνα με το άρθρο 27. Επομένως, η φορολογική αρχή ενός κράτους μέλους δεν μπορεί, χωρίς να παραβιάσει την υποχρέωση που υπέχει το κράτος αυτό από το άρθρο 189, να αντιτάξει στους φορολογουμένους διάταξη παρεκκλίνουσα από το σύστημα της οδηγίας και θεσπισθείσα χωρίς να τηρηθεί η υποχρέωση κοινοποιήσεως που επιβάλλει στα κράτη μέλη το άρθρο 27, παράγραφος 2. »

69. Εφόσον το μέτρο που ενδιαφέρει εν προκειμένω δεν κοινοποιήθηκε στην Επιτροπή κατά το άρθρο 27, παράγραφος 5, ούτε επετράπη με απόφαση του Συμβουλίου κατά το άρθρο 27, παράγραφος 1, η Γερμανική Κυβέρνηση δεν μπορεί να επικαλεστεί το μέτρο αυτό σε βάρος των υποκειμένων στον φόρο.

70. Κατά συνέπεια, δεν είναι αναγκαίο, κατά κυριολεξία, να εξεταστεί αν το μέτρο αυτό μπορεί να επιτραπεί κατά το άρθρο 27, παράγραφος 1. Ωστόσο, αν η διάταξη αυτή αποτελούσε την κατάλληλη βάση για να επιτρέπονται εθνικά μέτρα όπως αυτά που ενδιαφέρουν στην υπόθεση της κύριας δίκης, αυτό θα επιβεβαίωνε ότι τέτοιοι κανόνες πρέπει να θεωρούνται ότι παρεκκλίνουν από το άρθρο 17, πράγμα που κατά τη γνώμη μου συμβαίνει.

Θα ασχοληθώ, επομένως, συνοπτικά με το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 27, παράγραφος 1.

71. Κατά τη γνώμη μου, το άρθρο 27, παράγραφος 1, έχει ως σκοπό να αντιμετωπίσει, μεταξύ άλλων, τα προβλήματα του είδους που αντιμετωπίζουν οι γερμανικές και γαλλικές φορολογικές αρχές. Οι γενικοί κανόνες της έκτης οδηγίας, μεταξύ των οποίων οι σχετικοί με το δικαίωμα συνολικής και αμέσου εκπτώσεως και ο μηχανισμός που εφαρμόζεται επί ιδιωτικής χρήσεως, έχουν ως σκοπό να συμβιβάσουν την ανάγκη διοικητικής απλοποιήσεως με τους σκοπούς του κοινού συστήματος ΦΠΑ, ιδίως με την ουδετερότητα. Θα ήταν οπωσδήποτε δύσκολο, αν όχι αδύνατο, να προβλεφθούν όλες οι τεχνικές δυσχέρειες ή όλες οι μορφές φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής που μπορούν να αντιμετωπιστούν από τις φορολογικές αρχές της Κοινότητας. Εξάλλου, μια κοινοτική προσέγγιση μπορεί να αποδειχθεί ακατάλληλη, αν η οικεία εμπορική πρακτική συνεπάγεται σημαντικές στρεβλώσεις σε ένα μόνο κράτος μέλος. Ήταν, επομένως, χρήσιμο να επιτραπεί στα κράτη μέλη να ζητούν ειδική άδεια για τα μέτρα που αφορούν ειδικά προβλήματα.

72. Δυσχέρειες μπορούν επίσης να προκύψουν από το γεγονός ότι ορισμένα ζητήματα δεν λύθηκαν από την έκτη οδηγία, πράγμα που συνεπάγεται ορισμένη έλλειψη συνοχής στο σύστημα ΦΠΑ υπό τη σημερινή του μορφή. Για παράδειγμα, φαίνεται ότι οι δυσχέρειες που αντιμετώπισαν οι γερμανικές αρχές θα ήταν μικρότερες, αν το Συμβούλιο είχε υιοθετήσει την πρόταση της δωδεκάτης οδηγίας περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: δαπάνες οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου (ΕΕ 1983, C 37, σ. 8· ΕΕ 1984, C 56, σ. 7). Κατά την εφαρμογή της προτάσεως αυτής η έκπτωση του φόρου που καταβλήθηκε σε προηγούμενο στάδιο επί ορισμένου αριθμού μεγάλων κατηγοριών δαπανών, η χρήση των οποίων για σκοπούς της επιχειρήσεως δύσκολα μπορεί να ελεγχθεί, θα είχε απαγορευθεί ρητά, πράγμα που θα είχε περιορίσει τις κατηγορίες δαπανών που υπάγονται στον γενικό μηχανισμό που εφαρμόζεται επί της ιδιωτικής χρήσεως.

73. Στην ειδική περίπτωση των αυτοκινήτων, πολλά κράτη μέλη εκτός της Γερμανίας διατήρησαν κανόνες βάσει του άρθρου 17, παράγραφος 6 (που θα εξεταστεί κατωτέρω), εμποδίζοντας εν όλω ή εν μέρει τη δυνατότητα εκπτώσεως του φόρου που έχει καταβληθεί σε προηγούμενο στάδιο επί της αποκτήσεως αυτοκινήτων για τους σκοπούς της επιχειρήσεως. Αν, παρά τις υφιστάμενες διατάξεις, η συνολική έκπτωση σε περιθωριακές περιπτώσεις συνέχιζε να αποτελεί γενικό πρόβλημα για τις φορολογικές αρχές, μπορεί να είναι αναγκαίο να μελετηθεί τροποποίηση του συστήματος της οδηγίας στο σύνολό του. Στη δεύτερη έκθεση της 20ής Δεκεμβρίου 1988 για τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ [COM(88) 799 τελικό], η Επιτροπή, στη σελίδα 57, εξέφρασε την προτίμησή της για μια κοινοτική προσέγγιση προκειμένου να επιλυθούν τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν τα κράτη μέλη, αντί της προσφυγής στη διαδικασία του άρθρου 27. Αυτό θα απέτρεπε την επέκταση των ατομικών αδειών κατά το άρθρο 27, παράγραφος 1, πράγμα που θα καθησύχαζε και τις ανησυχίες της Γερμανικής Κυβερνήσεως στο πλαίσιο της παρούσας δίκης. Ωστόσο, ελλείψει κοινοτικής λύσεως, το άρθρο 27, παράγραφος 1, συνιστά, κατά τη γνώμη μου, ένα κατάλληλο εργαλείο για την επίλυση ορισμένων από τα προαναφερθέντα προβλήματα. Ένα από τα ουσιώδη χαρακτηριστικά της διαδικασίας που προβλέπεται στη διάταξη αυτή είναι ότι εξασφαλίζει ότι οι κοι-

νοτικές αρχές και τα κράτη μέλη ενημερώνονται πλήρως για τα μελετώμενα μέτρα.

74. Δεν υπάρχει αμφιβολία ότι οι δυσχέρειες που αντιμετωπίζονται από τη Γερμανική και τη Γαλλική Κυβέρνηση αποτελούν δικαιολογημένη πηγή ανησυχίας για τις εθνικές φορολογικές αρχές. Εξάλλου, ένα μέτρο που εξαρτά το δικαίωμα εκπτώσεως από το όριο του 10 % της χρήσεως για τις ανάγκες της επιχειρήσεως δεν φαίνεται, εκ πρώτης όψεως, παράλογο ούτε δυσανάλογο προς τους επιδιωκόμενους σκοπούς. Πρέπει να σημειωθεί συναφώς ότι η Γαλλική Κυβέρνηση ανέφερε στις παρατηρήσεις της ότι, δυνάμει των γαλλικών διατάξεων, το γεγονός ότι η έκπτωση του φόρου που καταβλήθηκε σε προηγούμενο στάδιο δεν γίνεται καταρχάς δεκτή κατ' εφαρμογή του κανόνα του 10 % δεν αποκλείει μεταγενέστερο διακανονισμό κατά το άρθρο 20, παράγραφος 2, κατά τα επόμενα έτη, αν η χρήση για τους σκοπούς της επιχειρήσεως καταστεί σημαντικότερη. Κατά τη γνώμη μου, είναι απόλυτα δικαιολογημένο να περιορίσει η Γαλλία με τον τρόπο αυτό την έκταση της παρεκκλίσεως, επειδή είναι αμφίβολο αν η άρνηση κάθε μεταγενέστερου διακανονισμού κατά το άρθρο 20, παράγραφος 2, είναι αναγκαία για την επίτευξη των σκοπών του μέτρου. Ωστόσο, δεν θεωρώ σκόπιμο να επεκταθώ περισσότερο επί του σημείου αυτού στο πλαίσιο της παρούσας δίκης, επειδή, ελλείψει αποφάσεως του Συμβουλίου που να επιτρέπει ένα τέτοιο μέτρο, η Γερμανική Κυβέρνηση δεν μπορεί να επικαλεστεί το άρθρο 27, παράγραφος 1.

75. Πρέπει να αναφερθώ, επίσης, στη δεύτερη πρόταση του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, η οποία, όπως προαναφέρθηκε, επιτρέπει στα κράτη μέλη να αποκλίνουν από τον μηχανισμό που εφαρμόζεται για την ιδιωτική χρήση που προβλέπεται στην παράγραφο αυτή, υπό τον όρο ότι η παρέκκλιση αυτή δεν συνεπάγεται στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Κατά τη γνώμη μου, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να στηριχθούν στην πρόταση αυτή για να δικαιολογήσουν εθνικούς κανόνες που δεν περιορίζονται στην αντικατάσταση του μηχανισμού του φόρου που καταβλήθηκε σε μεταγενέστερο στάδιο με περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου που καταβλήθηκε σε προγενέστερο στάδιο, αλλά που αντιτίθενται επίσης στην έκπτωση του φόρου που καταβλήθηκε σε προγενέστερο στάδιο επί των δαπανών που πράγματι αναλήφθηκαν για τις ανάγκες της επιχειρήσεως.

76. Μία άλλη διάταξη πρέπει να ληφθεί υπόψη συναφώς, δηλαδή το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας. Η διάταξη αυτή έχει ως εξής:

« Το αργότερο προ της παρόδου τεσσάρων ετών από την έναρξη της ισχύος της παρούσης οδηγίας, το Συμβούλιο, προτάσει της Επιτροπής, καθορίζει ομοφώνως τις δαπάνες, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας. Οπωσδήποτε θα αποκλείονται του δικαιώματος προς έκπτωση οι δαπάνες, οι οποίες δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό, όπως οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παραστάσεως.

Μέχρι να τεθούν σε ισχύ οι ανωτέρω προβλεπόμενοι κανόνες, τα κράτη μέλη δύνανται να διατηρήσουν όλες τις εξαιρέσεις, τις οποίες προβλέπει η εθνική τους νομοθεσία, κατά τον χρόνο ενάρξεως ισχύος της παρούσας οδηγίας. »

77. Μολονότι η Επιτροπή διαβίβασε στο Συμβούλιο, ήδη από της 25ης Ιανουαρίου 1983, την προαναφερθείσα πρόταση της δωδεκάτης οδηγίας για την εναρμόνιση των δαπανών που

δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, το Συμβούλιο δεν ενήργησε ακόμη.

78. Η Γαλλική Κυβέρνηση, στις γραπτές της παρατηρήσεις, θεωρεί ότι ένα μέτρο όπως αυτό που κοινοποιήθηκε από τη Γαλλία κατά το άρθρο 27, παράγραφος 1, της οδηγίας θα μπορούσε να διατηρηθεί κατά το άρθρο 17, παράγραφος 6, από τα κράτη μέλη που έχουν ήδη μια τέτοια νομοθεσία κατά τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος της οδηγίας. Δεν νομίζω ότι το άρθρο 17, παράγραφος 6, μπορεί να δικαιολογήσει τη διατήρηση αυτού του κανόνα. Εκ πρώτης όψεως η έκφραση « όλες τις εξαιρέσεις, τις οποίες προβλέπει η εθνική τους νομοθεσία », του άρθρου 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, φαίνεται αρκετά ευρεία για να περιλάβει ακόμα και τους γενικούς περιορισμούς του δικαιώματος εκπτώσεως. Ωστόσο, από την ανάγνωση του πρώτου εδαφίου, προκύπτει ότι η διακριτική ευχέρεια που διατηρούν τα κράτη μέλη αφορά ειδικότερα ζητήματα που δεν μπόρεσαν να αποτελέσουν αντικείμενο συμφωνίας, δηλαδή τις κατηγορίες δαπανών για τις οποίες ήταν σκόπιμος ο περιορισμός που αφορά τον φόρο που καταβλήθηκε σε προηγούμενο στάδιο. Επιχειρήματα υπέρ της απόψεως αυτής μπορούν να αντληθούν από την προαναφερθείσα πρόταση της έκτης οδηγίας, που περιείχε διάταξη (επίσης στο άρθρο 17, παράγραφος 6) που καθόριζε σαφώς τις κατηγορίες των δαπανών για τις οποίες δεν μπορεί να εκπεσθεί ο φόρος που καταβλήθηκε σε προηγούμενο στάδιο, και από την πρόταση της δωδεκάτης οδηγίας, που καθορίζει εκ νέου τις δαπάνες που δεν μπορούν να εκπεσθούν, αναφερόμενη σε κατηγορίες δαπανών.

79. Εξάλλου, το άρθρο 17, παράγραφος 6, ως μέτρο παρεκκλίνον από θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ, δηλαδή από την αρχή του δικαιώματος εκπτώσεως, πρέπει να ερμηνεύεται στενά. Απ' αυτό προκύπτει, κατά τη γνώμη μου, ότι το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεν μπορεί να δικαιολογήσει τη διατήρηση ενός γενικού μέτρου που εφαρμόζεται σε όλες τις κατηγορίες δαπανών και προβλέπεται για την αντιμετώπιση διοικητικών δυσχερειών συνδεομένων με τον έλεγχο του αν υπήρξε, σε περιθωριακές περιπτώσεις, πραγματική χρήση για τους σκοπούς της επιχειρήσεως.

80. Τέλος, για λόγους πληρότητας, πρέπει να αναφέρω δύο άλλες διατάξεις της έκτης οδηγίας. Πρώτον, το άρθρο 20, παράγραφος 4, της οδηγίας, ορίζει ότι τα κράτη μέλη μπορούν:

« — να λαμβάνουν κάθε αναγκαίο μέτρο ώστε να αποτρέπεται το ενδεχόμενο να προκύπτουν αδικαιολόγητα πλεονεκτήματα από τους διακανονισμούς,

— να επιτρέπουν απλοποιήσεις διοικητικής φύσεως ».

81. Δεύτερον, το άρθρο 22, παράγραφος 8, ορίζει ότι:

« Με την επιφύλαξη των διατάξεων οι οποίες θα θεσπιστούν δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 4, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να ορίζουν και άλλες υποχρεώσεις, που κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση επακριβούς εισπράξεως του φόρου και για την αποτροπή καταστρατηγήσεων. »

82. Κατά τη γνώμη μου, ένα μέτρο όπως ο υπό κρίση γερμανικός κανόνας δεν μπορεί να στηριχθεί σε καμιά από τις διατάξεις αυτές. Το άρθρο 20, παράγραφος 4, εφαρμόζεται μόνο επί διακανονισμών, κατά το άρθρο 20, εκπτώ-

σεων που ήδη πραγματοποιήθηκαν και δεν αφορά το γενικό δικαίωμα εκπτώσεως του άρθρου 17. Το γερμανικό μέτρο έχει ως σκοπό την αντιμετώπιση δυσχερειών που προκύπτουν από την εφαρμογή του γενικού δικαιώματος εκπτώσεως κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, και όχι από τους κανόνες διακανονισμού για τα αγαθά επενδύσεως που περιέχονται στο άρθρο 20, παράγραφος 2. Στη συνέχεια, όσον αφορά τη διάταξη σχετικά με τις απλοποιήσεις διοικητικής φύσεως, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να επικαλεστούν διάταξη που τους παρέχει τη δυνατότητα να επιτρέψουν απλοποιήσεις διοικητικής φύσεως για να στηρίξουν μέτρα περιορίζοντα το δικαίωμα εκπτώσεως ενός προσώπου. Το άρθρο 22, που φέρει τον τίτλο « υποχρεώσεις στο εσωτερικό καθεστώς » και υπάγεται στον τίτλο XIII (υποχρεώσεις των υποχρέων του φόρου), περιορίζεται στις διοικητικές και λογιστικές υποχρεώσεις των υποκειμένων στον φόρο. Κατά συνέπεια, οι « λοιπές υποχρεώσεις » που μπορούν να θεσπίζονται από τα κράτη μέλη κατ' εφαρμογή του άρθρου 22, παράγραφος 8, περιορίζονται στις υποχρεώσεις αυτού του είδους.

Συμπέρασμα

83. Κατά συνέπεια, θεωρώ ότι στα ερωτήματα που υποβλήθηκαν από το Finanzgericht München προσήκει η εξής απάντηση:

« 1) α) Το άρθρο 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ εφαρμόζεται μόνο όταν ένα πρόσωπο αποκτά αγαθά επενδύσεως ως υποκείμενος στον φόρο, δηλαδή με σαφή πρόθεση να χρησιμοποιήσει τα αγαθά αυτά για τους σκοπούς της οικονομικής του δραστηριότητας κατά την έννοια του άρθρου 4, της οδηγίας.

β) Το αν, σε συγκεκριμένη περίπτωση, ένας υποκείμενος στον φόρο έχει αυτή την πρόθεση, αποτελεί πραγματικό ζήτημα που πρέπει να εκτιμάται από τις εθνικές αρχές ενόψει του συνόλου των δεδομένων της συγκεκριμένης περιπτώσεως, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται η φύση των οικείων αγαθών και η περίοδος μεταξύ της κτήσεως των αγαθών και της χρήσεως για τους επαγγελματικούς σκοπούς του υποκειμένου στον φόρο.

2) Υποκείμενος στον φόρο που χρησιμοποιεί αγαθά για τους σκοπούς μιας οικονομικής δραστηριότητας έχει το δικαίωμα, κατά τον χρόνο κτήσεως των αγαθών, να εκπέσει τον φόρο που καταβλήθηκε σε προηγούμενο στάδιο επί της κτήσεως των αγαθών αυτών κατά τις διατάξεις του άρθρου 17, όσο μικρή και αν είναι η αναλογία της χρήσεως για επαγγελματικούς σκοπούς. Διατάξεις και διοικητικές πρακτικές που επιβάλλουν γενικό περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως σε περίπτωση περιορισμένης αλλά πραγματικής επαγγελματικής χρήσεως, συνιστά παρέκκλιση από το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας και είναι ισχυρές μόνο αν ικανοποιούν τις διαδικαστικές και ουσιαστικές απαιτήσεις του άρθρου 27, παράγραφος 1, ή του άρθρου 27, παράγραφος 5, της οδηγίας. »