Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 15ης Σεπτεμβρίου 2016*

«Προδικαστική παραπομπή — Φορολογία — Φόρος προστιθέμενης αξίας — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ — Δικαίωμα εκπτώσεως — Απόφαση 2004/817/ΕΚ — Κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους — Δαπάνες για αγαθά και υπηρεσίες — Χρησιμοποίησή τους για μη οικονομικούς σκοπούς σε ποσοστό ανώτερο του 90 % — Αποκλεισμός του δικαιώματος εκπτώσεως»

Στην υπόθεση C-400/15,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο, Γερμανία) με απόφαση της 16ης Ιουνίου 2015, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 23 Ιουλίου 2015, στο πλαίσιο της δίκης

Landkreis Potsdam-Mittelmark

κατά

Finanzamt Brandenburg

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους D. Šváby, πρόεδρο τμήματος, J. Malenovský και M. Safjan (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Campos Sánchez-Bordona

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Landkreis Potsdam-Mittelmark, εκπροσωπούμενη από τον J. Wulf-von Moers, σύμβουλο,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze και την K. Petersen,

— η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον G. Eberhard,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την L. Lozano Palacios και τον M. Wasmeier,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 1 της αποφάσεως 2004/817/ΕΚ του Συμβουλίου, της 19ης Νοεμβρίου 2004, που επιτρέπει στη Γερμανία να εφαρμόσει μέτρο παρέκκλισης από το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ 2004, L 357, σ. 33, στο εξής: απόφαση εξουσιοδοτήσεως).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Landkreis Potsdam-Mittelmark (Περιφέρειας Potsdam-Mittelmark, Γερμανία) και της Finanzamt Brandenburg (φορολογικής αρχής του Βραδεμβούργου, Γερμανία) με αντικείμενο τον οφειλόμενο από την εν λόγω Περιφέρεια φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) για το οικονομικό έτος 2008.

Νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η έκτη οδηγία

3 Η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, από την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/162/ΕΕ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 2009 (ΕΕ 2010, L 10, σ. 14). Καθόσον το επίδικο οικονομικό έτος είναι το έτος 2008, οι παραπομπές στην έκτη οδηγία νοούνται ως παραπομπές στην οδηγία 2006/112 και πρέπει να λαμβάνονται υπόψη σύμφωνα με τον πίνακα αντιστοιχίας του παραρτήματος XII της οδηγίας αυτής.

4 Το άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας προέβλεπε τα εξής:

«1. Θεωρείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού και των αποτελεσμάτων της δραστηριότητος αυτής.

2. Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελμάτων ή των εξομοιουμένων προς αυτά. Ως οικονομική δραστηριότης θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσωμάτου ή άυλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος.»

5 Το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας όριζε τα εξής:

«Εξομοιούνται προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας:

α) η χρησιμοποίηση 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 [ΦΠΑ]».

6 Κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής:

«Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του, ο υποκείμενος στο φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο::

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εσωτερικό της χώρας [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 στο φόρο».

7 Το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας όριζε τα ακόλουθα:

«Το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομόφωνα μετά από πρόταση της Επιτροπής, δύναται να επιτρέπει σε κάθε κράτος μέλος να θεσπίζει ειδικά μέτρα παρέκκλισης από την παρούσα οδηγία, για την απλούστευση της είσπραξης του φόρου ή την αποφυγή ορισμένων τύπων φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Τα μέτρα προς απλούστευση της είσπραξης του φόρου δεν μπορούν να επηρεάζουν, παρά μόνον σε αμελητέο βαθμό, το συνολικό ποσό των φορολογικών εσόδων του κράτους μέλους που εισπράττονται στο στάδιο της τελικής κατανάλωσης.»

Η απόφαση εξουσιοδοτήσεως

8 Η αιτιολογική σκέψη 3 της αποφάσεως εξουσιοδοτήσεως ορίζει τα εξής:

«Το μέτρο παρέκκλισης αποσκοπεί στον πλήρη αποκλεισμό του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ που επιβάλλεται στις δαπάνες σχετικά με αγαθά και υπηρεσίες όταν το ποσοστό χρησιμοποίησής τους για τις ιδιωτικές ανάγκες του υποκείμενου σε φόρο ή του προσωπικού του, ή γενικότερα για χρήση ξένη προς τις ανάγκες της επιχείρησης, είναι υψηλότερο του 90 %. Αυτό το μέτρο αποτελεί παρέκκλιση από το άρθρο 17 της [έκτης οδηγίας], όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 28στ της εν λόγω οδηγίας, και αιτιολογείται από την ανάγκη απλοποίησης της διαδικασίας επιβολής του ΦΠΑ. Επηρεάζει το ποσό του οφειλόμενου φόρου κατά αμελητέο μόνον τρόπο στο στάδιο της τελικής κατανάλωσης.»

9 Το άρθρο 1 της αποφάσεως αυτής προβλέπει ότι:

«Κατά παρέκκλιση του άρθρου 17, παράγραφος 2, της [έκτης οδηγίας] επιτρέπεται στη Γερμανία να αποκλείσει πλήρως τις δαπάνες για αγαθά και υπηρεσίες από το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ όταν το ποσοστό χρησιμοποίησης τους για τις ιδιωτικές ανάγκες του υποκείμενου σε φόρο ή του προσωπικού του, ή γενικότερα για χρήση ξένη προς τις ανάγκες της επιχείρησης, είναι ανώτερο του 90 %.»

10 Κατά το άρθρο 2 της εν λόγω αποφάσεως:

«Η παρούσα απόφαση ισχύει έως την 31η Δεκεμβρίου 2009.»

11 Το άρθρο 3 της ίδιας αποφάσεως προβλέπει τα εξής:

«Η παρούσα απόφαση απευθύνεται στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας.»

Το γερμανικό δίκαιο

12 Το άρθρο 15, του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG) ορίζει τα εξής:

«1) Ο επιχειρηματίας δύναται να εκπέσει, ως ΦΠΑ επί των εισροών:

1) τον φόρο που οφείλεται κατά νόμο για παραδόσεις και άλλες παροχές οι οποίες πραγματοποιήθηκαν από άλλον επιχειρηματία για τις ανάγκες της δικής του επιχειρήσεως. [...]

[...]

Η παράδοση, η εισαγωγή ή η ενδοκοινοτική κτήση αγαθού το οποίο ο επιχειρηματίας χρησιμοποιεί για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του σε ποσοστό κατώτερο του 10 % λογίζεται ότι δεν πραγματοποιήθηκε για τις ανάγκες της επιχειρήσεως.

[...]

2) Αποκλείεται η έκπτωση ΦΠΑ επί των εισροών για την παράδοση, την εισαγωγή ή την ενδοκοινοτική κτήση αγαθού [...] το οποίο ο επιχειρηματίας χρησιμοποιεί για τις ακόλουθες πράξεις:

1) πράξεις που απαλλάσσονται από τον φόρο·

[...]».

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

13 Η Περιφέρεια του Potsdam-Mittelmark είναι οργανισμός τοπικής αυτοδιοίκησης ο οποίος ασκεί με δική του ευθύνη τα καθήκοντα που υπερβαίνουν τις δυνατότητες δράσεως των υπαγόμενων στην εν λόγω Περιφέρεια κοινοτήτων και υπηρεσιών. Ως δημόσια αρχή, είναι επιφορτισμένη, μεταξύ άλλων στο πλαίσιο ασκήσεως της δημόσιας εξουσίας της, με την κατασκευή και συντήρηση του οδικού δικτύου της επικράτειάς της καθώς και τη διαφύλαξη της κυκλοφοριακής ασφάλειας σ' αυτήν. Ασκούσε δε τα εν λόγω καθήκοντα μέσω δικής της εκμεταλλεύσεως (Eigenbetrieb), η οποία δεν είχε νομική προσωπικότητα.

14 Κατά το οικονομικό έτος 2008, η Περιφέρεια του Potsdam-Mittelmark προμηθεύτηκε διάφορα αγαθά, ήτοι επαγγελματικά μηχανήματα, επαγγελματικά οχήματα και εξαρτήματα, τα οποία χρησιμοποίησε κυρίως για τις παροχές που πραγματοποίησε στο πλαίσιο ασκήσεως δημόσιας εξουσίας. Ωστόσο χρησιμοποίησε επίσης τα αγαθά αυτά, σε ποσοστό 2,65 %, μεταξύ άλλων για το κλάδεμα και την κοπή δέντρων, για χλοοκοπτικές εργασίες και εργασίες σαρώματος καθώς και για εργασίες αποχιονισμού που παρείχε σε τρίτους. Για τις παροχές αυτές, ήταν υποκείμενη στον ΦΠΑ.

15 Η φορολογική αρχή του Βραδεμβούργου δεν επέτρεψε την έκπτωση του καταβαλλόμενου ΦΠΑ επί των εισροών για τα περιγραφόμενα στην προηγούμενη σκέψη αγαθά, με το αιτιολογικό ότι τα αγαθά αυτά δεν είχαν χρησιμοποιηθεί σε ποσοστό τουλάχιστον 10 % για τις ανάγκες της επιχειρήσεως της Περιφέρειας του Potsdam-Mittelmark, σύμφωνα με το άρθρο 15, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, του UStG. Κατόπιν διοικητικής προσφυγής της αναιρεσείουσας στην υπόθεση της κύριας δίκης, η φορολογική αρχή του Βραδεμβούργου χορήγησε, για άλλο λόγο, μέρος της αιτηθείσας εκπτώσεως φόρου. Κατά τα λοιπά απέρριψε τη διοικητική προσφυγή. Η ένδικη προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής, την οποία άσκησε η Περιφέρεια του Potsdam-Mittelmark ενώπιον του Finanzgericht Berlin-Brandenburg (φορολογικού δικαστηρίου του Βερολίνου-Βραδεμβούργου, Γερμανία), απορρίφθηκε από το εν λόγω δικαστήριο.

16 Με την αίτησή της αναιρέσεως ενώπιον του Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου), η αναιρεσείουσα υποστηρίζει ότι η άρνηση εκπτώσεως του ΦΠΑ αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης. Συγκεκριμένα, κατά την Περιφέρεια του Potsdam-Mittelmark, ναι μεν η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας μπορεί, βάσει της αποφάσεως εξουσιοδοτήσεως, να εφαρμόσει μέτρο παρεκκλίσεως από το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, εντούτοις η εξουσιοδότηση αυτή δεν καλύπτει τον αποκλεισμό της εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών σε περιπτώσεις, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, κατά τις οποίες τα αγαθά χρησιμοποιούνται σε ποσοστό ανώτερο του 90 % για μη οικονομικές δραστηριότητες που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, αλλά και δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως «ξένες προς τις ανάγκες της επιχειρήσεως». Κατά συνέπεια, η Περιφέρεια του Potsdam-Mittelmark εκτιμά ότι δικαιούται αναλογική έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών της τάξεως του 2,65 %.

17 Επιπλέον, η αναιρεσείουσα υποστήριξε ότι η άρνηση εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών παραβιάζει την αρχή της ουδετερότητας από πλευράς ανταγωνισμού, καθόσον έχει ως αποτέλεσμα να συνυπολογίζονται τα μη εκπιπτόμενα ποσά του ΦΠΑ επί των εισροών, ως άμεσες δαπάνες, στις τιμές, ενώ οι πράξεις εκροών τις οποίες διενεργεί η αναιρεσείουσα, ανταγωνιζόμενη ιδιωτικές επιχειρήσεις, φορολογούνται πλήρως. Υφίσταται, συνεπώς, διαρθρωτικό ανταγωνιστικό μειονέκτημα.

18 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι η Περιφέρεια του Potsdam-Mittelmark δεν δικαιούται βάσει της εθνικής νομοθεσίας την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών την οποία ζητεί. Και τούτο διότι χρησιμοποιούσε τα επίμαχα αγαθά κυρίως για την εκτέλεση των καθηκόντων της που συνίστανται στην παροχή δημόσιας υπηρεσίας, και μόνο σε ποσοστό 2,65 % στο πλαίσιο της επιχειρήσεώς της για την πραγματοποίηση φορολογητέων παροχών. Στην περίπτωση αυτή, η έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών αποκλείεται βάσει του άρθρου 15, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, του UStG, δεδομένου ότι το ποσοστό χρησιμοποιήσεως για τις ανάγκες της επιχειρήσεως της αναιρεσείουσας είναι κατώτερο του 10 %.

19 Το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει ότι, βάσει του άρθρου 1 της αποφάσεως εξουσιοδοτήσεως, επιτρέπεται στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, κατά παρέκκλιση από το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, να αποκλείσει από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ τις δαπάνες για αγαθά και υπηρεσίες, όταν το ποσοστό χρησιμοποιήσεώς τους για τις ιδιωτικές ανάγκες του υποκειμένου σε φόρο ή του προσωπικού του ή γενικότερα για χρήση ξένη προς τις ανάγκες της επιχειρήσεως είναι ανώτερο του 90 %.

20 Πάντως, αφενός, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, αν ο υποκείμενος στον φόρο προτίθεται να χρησιμοποιήσει ή να χρησιμοποιήσει εν μέρει ένα αγαθό για μη οικονομική δραστηριότητα η οποία δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας, δεν έχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών.

21 Αφετέρου, σε περίπτωση παραδόσεως αγαθού το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο προτίθεται να χρησιμοποιήσει τόσο για τις υποκείμενες στον ΦΠΑ οικονομικές δραστηριότητες όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς, «ξένους προς την επιχείρηση», κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας, μπορεί να εντάξει το αγαθό αυτό καθ' ολοκληρία στην επιχείρησή του και λόγω αυτής της εντάξεως να δικαιούται πλήρους εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών. Πρέπει, πάντως, να καταβάλει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για τη χρήση του εν λόγω αγαθού για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του, όπως προκύπτει, μεταξύ άλλων, από την απόφαση της 23ης Απριλίου 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, σκέψη 39).

22 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, σύμφωνα με τις αρχές αυτές, η έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών αποκλείεται αναγκαστικά, στο μέτρο που η Περιφέρεια του Potsdam-Mittelmark, χρησιμοποίησε τα κτηθέντα αγαθά σε ποσοστό 97,35 % για δραστηριότητές της αναγόμενες στην άσκηση δημόσιας εξουσίας, οι οποίες συνιστούν μη οικονομικές δραστηριότητες μη εμπίπτουσες στο σύστημα του

ΦΠΑ. Επιπλέον, σε ποσοστό 2,65 %, η αναιρεσείουσα είχε, κατ' αρχήν, δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών. Η έκπτωση αυτή αποκλείεται, εντούτοις, βάσει του άρθρου 15, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, του UStG.

23 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες σχετικά με το ζήτημα εάν το άρθρο 1 της αποφάσεως εξουσιοδοτήσεως έχει ως μοναδικό σκοπό, όπως προκύπτει από το γράμμα του, τον αποκλεισμό της εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, όταν ένα αγαθό χρησιμοποιείται για τις ιδιωτικές ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για χρήση ξένη προς τις ανάγκες της επιχειρήσεως, ή εάν εφαρμόζεται και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ένα αγαθό, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, χρησιμοποιείται σε ποσοστό ανώτερο του 90 % για μη οικονομικές δραστηριότητες που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.

24 Το δικαστήριο αυτό είναι της γνώμης ότι, βάσει της αποφάσεως της 12ης Φεβρουαρίου 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), η δυνατότητα που παρέχει το άρθρο 1 της αποφάσεως εξουσιοδοτήσεως έχει την έννοια ότι επιτρέπει τον αποκλεισμό της εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών μόνον όταν το αγαθό που αποκτήθηκε χρησιμοποιείται σε ποσοστό ανώτερο του 90 % «για χρήση ξένη προς τις ανάγκες της επιχείρησης» και όχι για μη οικονομικές δραστηριότητες που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή, το άρθρο 15, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, του UStG δεν καλύπτεται από την απόφαση εξουσιοδοτήσεως, στο μέτρο που η έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών αποκλείεται και σε περίπτωση χρησιμοποιήσεως για μη οικονομική δραστηριότητα σε ποσοστό ανώτερο του 90 %.

25 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Το άρθρο 15, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, του UStG ορίζει ότι η παράδοση, η εισαγωγή ή η ενδοκοινοτική κτήση αγαθού το οποίο ο επιχειρηματίας χρησιμοποιεί για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του σε ποσοστό κατώτερο του 10 % λογίζεται ότι δεν τελέσθηκε για τις ανάγκες της επιχειρήσεως, αποκλείοντας στην περίπτωση αυτή την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών.

Η διάταξη αυτή στηρίζεται στο άρθρο 1 της αποφάσεως εξουσιοδοτήσεως, το οποίο επιτρέπει στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, κατά παρέκκλιση από το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, να αποκλείει το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ για τις δαπάνες οι οποίες αφορούν αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται σε ποσοστό ανώτερο του 90 % για τις ιδιωτικές ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για χρήση ξένη προς τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του.

Ισχύει η εν λόγω εξουσιοδότηση —βάσει του γράμματός της— μόνο για τις περιπτώσεις που ρυθμίζονται στο άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας (άρθρο 26 της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/162) ή επιπλέον και για όλες τις περιπτώσεις κατά τις οποίες αγαθό ή υπηρεσία χρησιμοποιείται μόνο εν μέρει για επαγγελματικούς σκοπούς;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

26 Με το προδικαστικό ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 1 της αποφάσεως εξουσιοδοτήσεως έχει την έννοια ότι έχει εφαρμογή στην περίπτωση κατά την οποία μια επιχείρηση αποκτά αγαθά ή υπηρεσίες που χρησιμοποιεί σε ποσοστό ανώτερο του 90 % για μη οικονομικές δραστηριότητες, οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.

27 Όπως προκύπτει από το γράμμα της, η απόφαση εξουσιοδοτήσεως έχει ως αντικείμενο παρέκκλιση από το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, βάσει του οποίου ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, στο μέτρο που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του, ήτοι για οικονομική δραστηριότητα.

28 Προκειμένου να διευκρινιστεί αν στην έννοια «χρήση ξένη προς τις ανάγκες της επιχειρήσεως» του άρθρου 1 της αποφάσεως εξουσιοδοτήσεως μπορεί να περιληφθεί και περίπτωση, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, κατά την οποία η αναιρεσείουσα ασκεί δραστηριότητες τις οποίες οφείλει να ασκεί ως δημόσια αρχή, ήτοι μη οικονομικές δραστηριότητες, οι οποίες όμως δεν είναι ξένες προς την επιχείρηση, πρέπει να γίνει αναφορά στο περιεχόμενο το οποίο προσδίδει στην έννοια αυτή η έκτη οδηγία, βάσει της οποίας εκδόθηκε η απόφαση εξουσιοδοτήσεως, σύμφωνα με το άρθρο 27, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής.

29 Όπως προκύπτει από το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας, χρήση για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση μπορεί να υπόκειται στον ΦΠΑ.

30 Αντιθέτως, οι μη οικονομικές δραστηριότητες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας (αποφάσεις της 13ης Μαρτίου 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψεις 30 και 31, καθώς και της 12ης Φεβρουαρίου 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, σκέψεις 36 και 37).

31 Επομένως, σκοπός του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας δεν είναι να καθιερώσει τον κανόνα ότι πράξεις που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του συστήματος του ΦΠΑ μπορούν να θεωρηθούν ως πραγματοποιούμενες για «σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση» κατά την έννοια της διατάξεως αυτής. Πράγματι, μια τέτοια ερμηνεία θα στερούσε, κατά συνέπεια, από το άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας την πρακτική αποτελεσματικότητά του (απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, σκέψη 38).

32 Οι εκτιμήσεις αυτές ενισχύονται από την οικονομία του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, στο πλαίσιο του οποίου η διάκριση μεταξύ οικονομικών και μη οικονομικών δραστηριοτήτων ακολουθεί διαφορετικά κριτήρια από εκείνα που διακρίνουν την επαγγελματική χρήση από μια χρήση για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, δηλαδή για ιδιωτικούς σκοπούς.

33 Κατά πάγια νομολογία, σε περίπτωση που επενδυτικό αγαθό χρησιμοποιείται τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς, ο ενδιαφερόμενος έχει την επιλογή, για τις ανάγκες εφαρμογής του ΦΠΑ, είτε να εντάξει το αγαθό αυτό καθ' ολοκληρία στο ενεργητικό της επιχειρήσεώς του είτε να το διατηρήσει καθ' ολοκληρία στην ιδιωτική περιουσία του, αποκλείοντάς το συνεπώς πλήρως από το σύστημα του ΦΠΑ, είτε να το περιλάβει στην επιχείρησή του μόνο στο μέτρο που πράγματι το χρησιμοποιεί για επαγγελματικούς σκοπούς (απόφαση της 23ης Απριλίου 2009, Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254, σκέψη 39 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

34 Αντιθέτως, η εν λόγω ελευθερία επιλογής δεν υφίσταται όταν πρέπει να διαπιστωθεί εάν ένα αγαθό χρησιμοποιείται για οικονομική δραστηριότητα. Όταν μια επιχείρηση χρησιμοποιεί ένα αγαθό τόσο για οικονομικές όσο και για μη οικονομικές δραστηριότητες, το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας προβλέπει απλώς δικαίωμα εκπτώσεως του καταβαλλομένου φόρου επί των εισροών. Τα μέτρα που καλούνται να λάβουν συναφώς τα κράτη μέλη οφείλουν να σέβονται την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας επί της οποίας βασίζεται το κοινό σύστημα του ΦΠΑ (απόφαση της 13ης Μαρτίου 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψη 36).

35 Σύμφωνα με την εν λόγω αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, το σύστημα των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάξει πλήρως τον επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του (απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, σκέψη 27).

36 Η απαίτηση αυτή δεν πληρούται σε περίπτωση αποκλεισμού του δικαιώματος εκπτώσεως για επαγγελματικά αγαθά τα οποία χρησιμοποιούνται κατά ποσοστό κατώτερο του 10 % για οικονομικές δραστηριότητες.

37 Οι ανωτέρω εκτιμήσεις μπορούν κάλλιστα να εφαρμοστούν και στο πλαίσιο της ερμηνείας της έννοιας της «χρήσεως ξένης προς τις ανάγκες της επιχειρήσεως» που περιλαμβάνεται στο άρθρο 1 της αποφάσεως εξουσιοδοτήσεως. Πράγματι, λαμβανομένων υπόψη των απαιτήσεων για ενότητα και συνοχή της έννομης τάξεως της Ένωσης, στις έννοιες που χρησιμοποιούνται σε πράξεις εκδοθείσες στον ίδιο τομέα πρέπει να αποδίδεται η ίδια σημασία, εκτός αν ο νομοθέτης της Ένωσης έχει εκφράσει διαφορετική βούληση (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 4ης Οκτωβρίου 2011, Football Association Premier League κ.λπ., C-403/08 και C-429/08, EU:C:2011:631, σκέψη 188, καθώς και της 31ης Μαΐου 2016, Reha Training, C-117/15, EU:C:2016:379, σκέψη 28). Όμως η περίπτωση αυτή δεν συντρέχει εν προκειμένω.

38 Τέλος, όσον αφορά το επιχείρημα ότι στην έννοια της «χρήσεως ξένης προς τις ανάγκες της επιχειρήσεως» προσδιδόταν διαφορετικό περιεχόμενο σε περιόδους προγενέστερες της αποφάσεως της 12ης Φεβρουαρίου 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), και, επομένως, η εκδοθείσα στις 19 Νοεμβρίου 2004 απόφαση εξουσιοδοτήσεως μπορούσε παρά ταύτα να αφορά τη διάκριση μεταξύ οικονομικών και μη οικονομικών δραστηριοτήτων, πρέπει να υπομνησθεί ότι η εκ μέρους του Δικαστηρίου ερμηνεία των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης είναι αναδρομικού χαρακτήρα και ισχύει, συνεπώς, από την έναρξη ισχύος της ερμηνευομένης διατάξεως (απόφαση της 27ης Μαρτίου 1980, Denkavit italiana, 61/79, EU:C:1980:100, σκέψη 16).

39 Δεν είναι, συνεπώς, δυνατό να θεωρηθεί ότι η έννοια της «χρήσεως ξένης προς τις ανάγκες της επιχειρήσεως» μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο διαφορετικής ερμηνείας σε προγενέστερες της αποφάσεως της 12ης Φεβρουαρίου 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), περιόδους, γεγονός εκ του οποίου προκύπτει ότι η εν λόγω έννοια δεν αφορά τη διάκριση μεταξύ οικονομικών και μη οικονομικών δραστηριοτήτων.

40 Κατόπιν του συνόλου των προεκτεθέντων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 1 της αποφάσεως εξουσιοδοτήσεως έχει την έννοια ότι δεν έχει εφαρμογή στην περίπτωση κατά την οποία μια επιχείρηση αποκτά αγαθά ή υπηρεσίες που χρησιμοποιεί κατά ποσοστό ανώτερο του 90 % για μη οικονομικές δραστηριότητες, οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.

Επί των δικαστικών εξόδων

41 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (όγδοο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 1 της αποφάσεως 2004/817/ΕΚ του Συμβουλίου, της 19ης Νοεμβρίου 2004, που επιτρέπει στη Γερμανία να εφαρμόσει μέτρο παρέκκλισης από το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους

φόρους κύκλου εργασιών, έχει την έννοια ότι δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση κατά την οποία μια επιχείρηση αποκτά αγαθά ή υπηρεσίες που χρησιμοποιεί κατά ποσοστό ανώτερο του 90 % για μη οικονομικές δραστηριότητες, οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του φόρου προστιθέμενης αξίας.

(υπογραφές)