Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 14ης Οκτωβρίου 2021 *

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρα 167, 168, στοιχείο α', 250 και 252 – Έκπτωση του φόρου εισροών – Ακίνητο – Χώρος γραφείου – Φωτοβολταϊκή εγκατάσταση – Απόφαση περί ένταξης η οποία γεννά δικαίωμα έκπτωσης – Γνωστοποίηση της απόφασης περί ένταξης – Αποκλειστική προθεσμία για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση – Τεκμήριο περί ένταξης αγαθού στην προσωπική περιουσία του υποκειμένου στον φόρο σε περίπτωση μη γνωστοποίησης της απόφασης περί ένταξης – Αρχή της ουδετερότητας – Αρχή της ασφάλειας δικαίου – Αρχές της ισοδυναμίας και της αναλογικότητας»

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-45/20 και C-46/20,

με αντικείμενο δύο αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία) με αποφάσεις της 18ης Σεπτεμβρίου 2019, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 29 Ιανουαρίου 2020, στο πλαίσιο των δικών

E

κατά

Finanzamt N (C-45/20),

και

Z

κατά

Finanzamt G (C-46/20),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Prechal (εισηγήτρια), πρόεδρο του δευτέρου τμήματος, ασκούσα καθήκοντα προέδρου του ογδόου τμήματος, J. Passer και N. Wahl, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: E. Tanchev

γραμματέας: A. Calot Escobar

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– ο E, εκπροσωπούμενος από τον H. Weiss, Rechtsanwalt,

– η Finanzamt N, εκπροσωπούμενη από την B. Krimmel,

– η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Möller και τις S. Eisenberg και S. Heimerl,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την J. Jokubauskaitė και τον R. Pethke,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 20ής Μαΐου 2021,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Οι αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως αφορούν την ερμηνεία του άρθρου 167 και του άρθρου 168, στοιχείο α′, της οδηγίας 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) (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).

2 Οι αιτήσεις αυτές υποβλήθηκαν στο πλαίσιο δύο ενδίκων διαφορών μεταξύ, στην υπόθεση C-45/20, του E και της Finanzamt N (φορολογικής υπηρεσίας του N, Γερμανία) και, στην υπόθεση C-46/20, του Z και της Finanzamt G (φορολογικής υπηρεσίας του G, Γερμανία), με αντικείμενο την απόρριψη, από τις εν λόγω φορολογικές υπηρεσίες, εκπτώσεων του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) στις οποίες προέβησαν οι E και Z λόγω της έλλειψης, πριν από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης του φόρου κύκλου εργασιών, αποφάσεων περί ένταξης δυνάμενων να εξακριβωθούν από τις εν λόγω υπηρεσίες.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

α) οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή,

[…]

γ) οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή,

[…]».

4 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Νοείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελμάτων. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

5 Το άρθρο 63 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.»

6 Κατά το άρθρο 167 της ίδιας οδηγίας, το «δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός».

7 Το άρθρο 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει 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·

[…]».

8 Το άρθρο 168α της οδηγίας 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.

2. Τα κράτη μέλη δύνανται επίσης να εφαρμόσουν την παράγραφο 1 σε σχέση με το ΦΠΑ για τις δαπάνες που συνδέονται με άλλα αγαθά τα οποία αποτελούν μέρος της περιουσίας της επιχείρησης όπως αυτά ορίζουν.»

9 Το άρθρο 179, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«Η έκπτωση ενεργείται από τον υποκείμενο στον φόρο με την αφαίρεση, από το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται για μία φορολογική περίοδο, του συνολικού ποσού του ΦΠΑ, για τον οποίο γεννήθηκε και ασκείται, σύμφωνα με το άρθρο 178, το δικαίωμα έκπτωσης, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου.»

10 Δυνάμει των άρθρων 180 και 182 της ίδιας οδηγίας, τα κράτη μέλη μπορούν να παρέχουν το δικαίωμα στον υποκείμενο στον φόρο να ενεργεί έκπτωση, την οποία δεν διενήργησε σύμφωνα με τα άρθρα 178 και 179 της οδηγίας. Στην περίπτωση αυτή, τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους και τις διαδικασίες εφαρμογής των άρθρων αυτών.

11 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.»

12 Το άρθρο 252 της οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Η δήλωση ΦΠΑ πρέπει να υποβάλλεται μέσα στην προθεσμία που καθορίζεται από τα κράτη μέλη. Η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να υπερβαίνει κατά περισσότερο από δύο μήνες τη λήξη κάθε φορολογικής περιόδου.

2. Τα κράτη μέλη καθορίζουν τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου σε ένα, δύο ή τρεις μήνες.

Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίζουν διαφορετική διάρκεια, με την προϋπόθεση ότι δεν υπερβαίνει το ένα έτος.»

13 Το άρθρο 261, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν από τον υποκείμενο στον φόρο την υποβολή δήλωσης, η οποία να περιλαμβάνει όλα τα δεδομένα που προβλέπονται στα άρθρα 250 και 251 και να αφορά το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιήθηκαν κατά το προηγούμενο έτος. Η δήλωση αυτή περιλαμβάνει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για ενδεχόμενους διακανονισμούς.»

14 Το άρθρο 273 της ίδιας οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.

Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3.»

Το γερμανικό δίκαιο

15 Το υπό τον τίτλο «Έκπτωση του φόρου εισροών» άρθρο 15 του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών), της 21ης Φεβρουαρίου 2005 (BGBl. 2005 I, σ. 386), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών των διαφορών των κύριων δικών (στο εξής: UStG), έχει ως εξής:

«(1) 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. […]

[…]

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

[…]

(1b) Όταν ο επιχειρηματίας χρησιμοποιεί ακίνητο τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησής του όσο και για σκοπούς άλλους από εκείνους της επιχείρησής του, ή για ιδιωτική χρήση του προσωπικού του, ο φόρος επί των παραδόσεων, της εισαγωγής ή της ενδοκοινοτικής κτήσης αγαθού, καθώς και επί όλων των λοιπών παροχών που συνδέονται με το ακίνητο αυτό, δεν μπορεί να εκπίπτει στο μέτρο που ο οικείος φόρος δεν συνδέεται με τη χρήση του εν λόγω ακινήτου για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. […]»

16 Το υπό τον τίτλο «Διαδικασία φορολόγησης» άρθρο 18 του νόμου αυτού προβλέπει, στην παράγραφο 3, τα εξής:

«Ο επιχειρηματίας υποβάλλει […] για το ημερολογιακό έτος ή, ενδεχομένως, για βραχύτερη φορολογική περίοδο, φορολογική δήλωση στην οποία υπολογίζει ο ίδιος, σύμφωνα με το άρθρο 16, παράγραφοι 1 έως 4, και το άρθρο 17, τον προς καταβολή φόρο ή το υπερβάλλον ποσό που προκύπτει υπέρ αυτού (δήλωση φόρου). […]»

17 Το υπό τον τίτλο «Υποβολή φορολογικών δηλώσεων» άρθρο 149 του Abgabenordnung (Φορολογικού Κώδικα, BGBl. 2002 I, σ. 3866), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών των διαφορών των κύριων δικών (στο εξής: ΦΚ), προέβλεπε τα εξής:

«1) Οι φορολογικοί νόμοι καθορίζουν τα πρόσωπα που υποχρεούνται να υποβάλουν φορολογική δήλωση. […]

2) Εκτός αν άλλως ορίζεται στη φορολογική νομοθεσία, οι φορολογικές δηλώσεις που αφορούν ημερολογιακό έτος ή χρονικό σημείο καθοριζόμενο από τον νόμο πρέπει να υποβάλλονται το αργότερο εντός των πέντε μηνών που έπονται. […]»

Οι διαφορές των κύριων δικών και τα προδικαστικά ερωτήματα

18 Τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης C-45/20 συνοψίζονται ως ακολούθως. Ο Ε εκμεταλλεύεται επιχείρηση εγκατάστασης ικριωμάτων. Το 2014, ανέθεσε σε γραφείο αρχιτεκτόνων τη σύνταξη σχεδίων κατασκευής μονοκατοικίας. Με βάση τα σχέδια αυτά, η κατοικία θα είχε συνολικό ωφέλιμο εμβαδόν 149,75 τετραγωνικών μέτρων και θα περιελάμβανε, στο ισόγειο, χώρο χαρακτηριζόμενο ως «γραφείο», εμβαδού 16,57 τετραγωνικών μέτρων. Τα αφορώντα την κατασκευή της εν λόγω κατοικίας τιμολόγια εκδόθηκαν μεταξύ των μηνών Οκτωβρίου 2014 και Νοεμβρίου 2015.

19 Με την ετήσια δήλωσή του σχετικά με τον φόρο κύκλου εργασιών για το έτος 2015, η οποία περιήλθε στη φορολογική υπηρεσία του Ν στις 28 Σεπτεμβρίου 2016, ο Ε δήλωσε, για πρώτη φορά, ότι δικαιούται έκπτωση του καταβληθέντος φόρου επί των εισροών για την κατασκευή του γραφείου αυτού. Κατόπιν φορολογικού ελέγχου, η φορολογική υπηρεσία του Ν απέρριψε την έκπτωση αυτή. Η διοικητική ένσταση του Ε κατά της εν λόγω απορριπτικής απόφασης και η προσφυγή του ενώπιον του Sächsisches Finanzgericht (φορολογικού δικαστηρίου της Σαξονίας, Γερμανία) κατά της απόφασης επί της προαναφερθείσας ένστασης απορρίφθηκαν αμφότερες. Το δικαστήριο αυτό αιτιολόγησε την απόφασή του αποφαινόμενο, κατ' ουσίαν, ότι η ένταξη του οικείου αγαθού στην περιουσία της επιχείρησης πραγματοποιήθηκε μετά τις 31 Μαΐου 2016, ημερομηνία λήξης της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης σχετικά με τον φόρο κύκλου εργασιών για το έτος 2015, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 149, παράγραφος 2, του ΦΚ.

20 Όσον αφορά τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης C-46/20, πρέπει να γίνουν δεκτά τα ακόλουθα. Κατά τη διάρκεια του 2014, ο Ζ αγόρασε μια φωτοβολταϊκή εγκατάσταση, η παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας της οποίας χρησιμοποιούνταν εν μέρει για δική του κατανάλωση και εν μέρει μεταπωλούνταν σε προμηθευτή ενέργειας. Η σύμβαση εξαγοράς ηλεκτρικής ενέργειας που συνήφθη το ίδιο έτος μεταξύ του Ζ και του προμηθευτή αυτού προέβλεπε αμοιβή στην οποία προσετίθετο ο φόρος κύκλου εργασιών. Στις 29 Φεβρουαρίου 2016, ο Ζ υπέβαλε στη φορολογική υπηρεσία του G δήλωση σχετικά με τον φόρο κύκλου εργασιών για το έτος 2014. Στη δήλωση αυτή, ο Ζ προέβη σε έκπτωση, για πρώτη φορά, των ποσών που αφορούσαν κυρίως τον καταβληθέντα φόρο επί των εισροών, ο οποίος αναγραφόταν σε τιμολόγιο με ημερομηνία 11 Σεπτεμβρίου 2014, για την παράδοση και την τοποθέτηση της φωτοβολταϊκής εγκατάστασής του. Κατόπιν φορολογικού ελέγχου, η φορολογική υπηρεσία του G απέρριψε την έκπτωση αυτή με την αιτιολογία ότι ο Ζ δεν είχε λάβει απόφαση περί ένταξης του αγαθού αυτού στην περιουσία της επιχείρησής του έως τις 31 Μαΐου 2015, ημερομηνία λήξης της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης σχετικά με τον φόρο κύκλου εργασιών, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 149, παράγραφος 2, του ΦΚ. Η διοικητική ένσταση του Ζ κατά της εν λόγω απορριπτικής απόφασης και η προσφυγή του ενώπιον του Finanzgericht Baden-Württemberg (φορολογικού δικαστηρίου Βάδης-Βυρτεμβέργης, Γερμανία) κατά της απόφασης επί της προαναφερθείσας ένστασης απορρίφθηκαν αμφότερες.

21 Οι Ε και Ζ άσκησαν αναίρεση (Revision) ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία), προς στήριξη της οποίας αμφότεροι υποστηρίζουν, κατ' ουσίαν, ότι οι φορολογικές αρχές όφειλαν να λάβουν υπόψη στοιχεία που μαρτυρούν την απόφασή τους να εντάξουν στην περιουσία των επιχειρήσεών τους αγαθά μικτής χρήσης, όπως σχέδια κατασκευής τα οποία προσδιορίζουν τη χρήση ενός δωματίου ως γραφείου ή την πραγματική χρήση αγαθών για τις δραστηριότητες της επιχείρησης. Οι Ε και Ζ υποστηρίζουν επίσης ότι, λαμβανομένου υπόψη του συμπεράσματος που συνάγεται από την απόφαση της 25ης Ιουλίου 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595),

δεν ισχύει πλέον η προϋπόθεση περί γνωστοποίησης εντός της προθεσμίας του άρθρου 149, παράγραφος 2, του ΦΚ των στοιχείων που μαρτυρούν την απόφαση περί ένταξης στοιχείων του ενεργητικού μικτής χρήσης στην περιουσία επιχείρησης, προϋπόθεση την οποία έχει καθιερώσει η νομολογία του αιτούντος δικαστηρίου.

22 Το αιτούν δικαστήριο, ακολουθώντας τη δική του νομολογία, εκτιμά ότι οι αιτήσεις αναιρέσεως (Revision) των Ε και Ζ είναι αβάσιμες κατά το εθνικό δίκαιο, διότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την απόφαση περί μερικής ένταξης του κτιρίου του Ε ή της φωτοβολταϊκής εγκατάστασης του Ζ στην περιουσία των αντίστοιχων επιχειρήσεών τους δεν γνωστοποιήθηκαν στις αρμόδιες φορολογικές υπηρεσίες πριν από τη λήξη της προθεσμίας που τάσσει το άρθρο 149, παράγραφος 2, του ΦΚ για την υποβολή της ετήσιας δήλωσης του φόρου κύκλου εργασιών. Σύμφωνα δε με τα κριτήρια που έχει αναπτύξει το αιτούν δικαστήριο στη νομολογία του, η προκύπτουσα από τις εν λόγω εντάξεις αγαθών φορολογική έκπτωση επιτρέπεται μόνον εφόσον η γνωστοποίηση αυτή έχει γίνει εντός της προαναφερθείσας προθεσμίας.

23 Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν η εκ μέρους του ερμηνεία του εθνικού δικαίου είναι συμβατή με το δίκαιο της Ένωσης και, ειδικότερα, με την απόφαση της 25ης Ιουλίου 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595).

24 Πρώτον, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν κράτος μέλος μπορεί να απαιτήσει τη γνωστοποίηση απόφασης περί ένταξης αγαθού στην περιουσία επιχείρησης εντός σχετικώς σύντομης αποκλειστικής προθεσμίας, όπως είναι η προβλεπόμενη στο άρθρο 149, παράγραφος 2, του ΦΚ, καθόσον το δίκαιο της Ένωσης δεν προβλέπει κανόνες που αποσαφηνίζουν τον τρόπο λήψης της απόφασης αυτής και τον χρόνο γνωστοποίησης των στοιχείων που μαρτυρούν τη λήψη της.

25 Κατά το αιτούν δικαστήριο, η συμβατότητα της απαίτησης αυτής με το δίκαιο της Ένωσης μπορεί να βρει έρεισμα στο ότι η άσκηση του δικαιώματος επιλογής της ένταξης ενός αγαθού στην περιουσία της επιχείρησης αφορά ουσιαστική προϋπόθεση του δικαιώματος έκπτωσης. Περαιτέρω, η επιβολή, από κράτος μέλος, προθεσμίας για τη γνωστοποίηση των στοιχείων που αποδεικνύουν την απόφαση περί ένταξης αγαθού είναι δικαιολογημένη λαμβανομένων υπόψη, αφενός, του νομικού κενού που καταλείπει συναφώς η οδηγία περί ΦΠΑ και, αφετέρου, της αρχής της ασφάλειας δικαίου. Εξάλλου, η επιβολή τέτοιας υποχρέωσης εμπίπτει στην αρμοδιότητα που απονέμουν στα κράτη μέλη οι διατάξεις του τίτλου XI της οδηγίας περί ΦΠΑ όσον αφορά τον καθορισμό των τυπικών προϋποθέσεων άσκησης του δικαιώματος προς έκπτωση.

26 Παρά ταύτα, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, μολονότι τα πραγματικά περιστατικά επί των οποίων εκδόθηκε η απόφαση της 25ης Ιουλίου 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595) διαφέρουν από τα σχετικά με τις υπό κρίση συνεκδικαζόμενες υποθέσεις, το Δικαστήριο παρέθεσε, στην απόφαση αυτή, πλείονες ενδείξεις βάσει των οποίων μπορεί να καθοριστεί αν ο υποκείμενος στον φόρο ενήργησε υπό την ιδιότητά του αυτή, οι οποίες, όμως, δεν είναι κατ' ανάγκην γνωστοποιήσιμες στις αρμόδιες φορολογικές αρχές εντός σχετικώς σύντομης προθεσμίας. Επιπλέον, κατά το αιτούν δικαστήριο, από την εν λόγω απόφαση του Δικαστηρίου θα μπορούσε να συναχθεί ότι η απαίτηση να λάβει χώρα απόφαση περί ένταξης εντός σχετικώς σύντομης προθεσμίας αντιβαίνει στην αρχή της ουδετερότητας.

27 Δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς τις συνέπειες της μη τήρησης της προθεσμίας αυτής. Κατά το αιτούν δικαστήριο, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι η ένταξη ενός αγαθού στην περιουσία επιχείρησης δεν μπορεί να αποδειχθεί ελλείψει ενδείξεων, δυναμένων να εξακριβωθούν

από τη φορολογική αρχή, ότι ο υποκείμενος στον φόρο επέλεξε να προβεί σε μια τέτοια ένταξη. Επομένως, τεκμαίρεται ότι κάθε αγαθό που δεν έχει ενταχθεί ρητώς από τον υποκείμενο στον φόρο στην περιουσία της επιχείρησής του συνδέεται με την προσωπική του περιουσία. Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει επίσης ότι από την απόφαση της 25ης Ιουλίου 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), προκύπτει ότι η μη δήλωση ένταξης δεν αποκλείει το ενδεχόμενο να προκύπτει σιωπηρώς τέτοια πρόθεση και ότι το ζήτημα αν ο ενδιαφερόμενος ενήργησε ως υποκείμενος στον φόρο πρέπει να εκτιμάται υπό το πρίσμα μιας ευρείας ερμηνείας της έννοιας αυτής. Με βάση τις σκέψεις αυτές, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι υφίσταται τεκμήριο «κτήσης υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο» όταν ο επιχειρηματίας αποκτά αγαθό το οποίο μπορεί κατ' αρχήν, ως εκ της φύσεώς του, να χρησιμοποιηθεί και για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης και δεν έχει ενταχθεί από τον επιχειρηματία αποκλειστικά στην επιχείρησή του.

28 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία έχουν πανομοιότυπη διατύπωση στις δύο συνεκδικαζόμενες υποθέσεις:

«1) Αντιτίθεται το άρθρο 168, στοιχείο α', σε συνδυασμό με το άρθρο 167 της οδηγίας [περί ΦΠΑ] 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 [περί ΦΠΑ] 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;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

29 Με τα δύο προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν αντιβαίνουν στο άρθρο 168, στοιχείο α', σε συνδυασμό με το άρθρο 167 της οδηγίας περί ΦΠΑ εθνικές διατάξεις ερμηνευόμενες από εθνικό δικαστήριο υπό την έννοια ότι, όταν ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να αποφασίσει να εντάξει ένα αγαθό στην περιουσία της επιχείρησής του και δεν έχει δοθεί στην αρμόδια εθνική φορολογική αρχή, το αργότερο κατά τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας για την υποβολή της ετήσιας δήλωσης του φόρου κύκλου εργασιών, η δυνατότητα να διαπιστώσει την εν λόγω ένταξη του αγαθού με βάση ρητή απόφαση ή επαρκείς ενδείξεις, η ως άνω αρχή μπορεί να μην αναγνωρίσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ σχετικά με το εν λόγω αγαθό, θεωρώντας ότι το αγαθό έχει ενταχθεί στην προσωπική περιουσία του υποκειμένου στον φόρο.

30 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, πρέπει, κατ' αρχάς, να προσδιοριστούν οι προϋποθέσεις από τις οποίες εξαρτάται το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να αποφασίσει να εντάξει ένα αγαθό στην περιουσία της επιχείρησής του και, στη συνέχεια, να εξεταστεί υπό ποιες προϋποθέσεις η αρμόδια εθνική διοικητική αρχή μπορεί να αρνηθεί την έκπτωση όταν η επιλογή αυτή δεν έχει περιέλθει σε γνώση της το αργότερο κατά τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης του φόρου κύκλου εργασιών.

31 Πρώτον, όσον αφορά τις προϋποθέσεις από τις οποίες εξαρτάται το δικαίωμα υποκειμένου στον φόρο να αποφασίσει την ένταξη αγαθού στην περιουσία της επιχείρησής του, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος οφείλεται ή καταβλήθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του καθιερωθέντος από τη νομοθεσία της Ένωσης κοινού συστήματος ΦΠΑ [απόφαση της 18ης Μαρτίου 2021, A. (Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης), C-895/19, EU:C:2021:216, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία]. Το δικαίωμα αυτό, που προβλέπεται στα άρθρα 167 και επόμενα της οδηγίας περί ΦΠΑ, αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιορίζεται (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

32 Το σύστημα των εκπτώσεων σκοπεί στην πλήρη απαλλαγή του υποκειμένου στον φόρο από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ διασφαλίζει την ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, αυτές καθεαυτές, στον ΦΠΑ [απόφαση της 18ης Μαρτίου 2021, A. (Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης), C-895/19, EU:C:2021:216, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

33 Το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εξαρτάται από την τήρηση των ουσιαστικών και τυπικών προϋποθέσεων που προβλέπονται από την οδηγία περί ΦΠΑ [πρβλ. αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 40, και της 18ης Μαρτίου 2021, A. (Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης), C-895/19, EU:C:2021:216, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

34 Οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος έκπτωσης είναι αυτές που διέπουν την ίδια τη νομική βάση και την έκταση του δικαιώματος, όπως αυτές που προβλέπονται στο κεφάλαιο 1 του τίτλου X της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο επιγράφεται «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης» (απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Επομένως, δυνάμει του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα αγαθά για τα οποία ο υποκείμενος στον φόρο προτίθεται να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση πρέπει να έχουν αποκτηθεί από αυτόν υπό την ιδιότητα αυτή κατά τον χρόνο της κτήσης. Περαιτέρω, τα αγαθά αυτά πρέπει να χρησιμοποιηθούν, εκ των υστέρων, από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του και πρέπει να έχουν παραδοθεί, σε επίπεδο εισροών, από άλλον υποκείμενο στον φόρο (πρβλ. αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 40, και της 25ης Ιουλίου 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Επιπλέον, το άρθρο 167 της οδηγίας περί ΦΠΑ διευκρινίζει ότι το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος καθίσταται απαιτητός, δηλαδή κατά την παράδοση των αγαθών (πρβλ. απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

35 Οι τυπικές προϋποθέσεις του δικαιώματος έκπτωσης, όπως είναι οι υποχρεώσεις τήρησης λογιστικών βιβλίων, τιμολόγησης και υποβολής δήλωσης, ρυθμίζουν τον τρόπο και τον έλεγχο της άσκησης του δικαιώματος αυτού, καθώς και την εύρυθμη λειτουργία του συστήματος ΦΠΑ [πρβλ. αποφάσεις της 28ης Ιουλίου 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 47, και της 18ης Μαρτίου 2021, A. (Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης), C-895/19, EU:C:2021:216,

σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία]. Επομένως, τα άρθρα 250, 252 και 261 της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα οποία προβλέπουν την υποχρέωση του υποκειμένου στον φόρο να υποβάλλει δηλώσεις σχετικές με τον ΦΠΑ και πλαισιώνουν το δίκαιο των κρατών μελών όσον αφορά τις σχετικές προθεσμίες, θέτουν τυπικές προϋποθέσεις.

36 Η διάκριση αυτή μεταξύ των ουσιαστικών και των τυπικών προϋποθέσεων που ρυθμίζουν το δικαίωμα προς έκπτωση είναι σημαντική, καθόσον, κατά πάγια νομολογία, η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί να εκπίπτει ο φόρος εισροών εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, έστω και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις (πρβλ. απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 45 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

37 Εξάλλου, πρέπει να επισημανθεί ότι, για αγαθά δυνάμενα να χρησιμοποιηθούν τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, να αποφασίσει αν τα αγαθά αυτά εντάσσονται στην περιουσία της επιχείρησής του. Τα αγαθά αυτά περιλαμβάνουν αγαθά επένδυσης τα οποία, δυνάμει του άρθρου 189, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, μπορούν να οριστούν από τα κράτη μέλη και τα οποία, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, καλύπτουν τα αγαθά τα οποία, χρησιμοποιούμενα στο πλαίσιο ορισμένης οικονομικής δραστηριότητας, διακρίνονται για τον διαρκή χαρακτήρα τους και την αξία τους, πράγμα που έχει ως συνέπεια ότι το κόστος της αγοράς τους δεν καταχωρίζεται κανονικά στις τρέχουσες δαπάνες, αλλά αποσβέννυται κατανεμόμενο σε περισσότερες της μιας οικονομικές χρήσεις (πρβλ. απόφαση της 27ης Μαρτίου 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

38 Στο πλαίσιο αυτό, κατά πάγια νομολογία, σε περίπτωση που επενδυτικό αγαθό χρησιμοποιείται τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί, για τους σκοπούς της έκπτωσης του ΦΠΑ, είτε να εντάξει το αγαθό αυτό εξ ολοκλήρου στην περιουσία της επιχείρησής του, είτε να το διατηρήσει εξ ολοκλήρου στην προσωπική του περιουσία, είτε να το ενσωματώσει στην επιχείρησή του μόνον κατά το μέτρο που το αγαθό αυτό όντως χρησιμοποιείται για επαγγελματικούς σκοπούς (πρβλ. αποφάσεις της 14ης Ιουλίου 2005, Charles και Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, σκέψη 23, και της 16ης Φεβρουαρίου 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, σκέψη 53 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

39 Αν ο υποκείμενος στον φόρο επιλέξει να μεταχειρίζεται τα χρησιμοποιούμενα τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς επενδυτικά αγαθά ως περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, είναι κατ' αρχήν δυνατή η ολική και άμεση έκπτωση του οφειλόμενου για την απόκτηση των αγαθών αυτών ΦΠΑ επί των εισροών (απόφαση της 14ης Ιουλίου 2005, Charles και Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Ωστόσο, όσον αφορά τα ακίνητα, το άρθρο 168α της οδηγίας περί ΦΠΑ διευκρινίζει ότι ο ΦΠΑ που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα αγαθά αυτά εκπίπτει μόνον κατ' αναλογίαν του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης του υποκειμένου στον φόρο.

40 Αν ο υποκείμενος στον φόρο επιλέξει να εντάξει ένα επενδυτικό αγαθό μόνον εν μέρει στην επιχείρησή του, ο οφειλόμενος για την απόκτηση του αγαθού αυτού ΦΠΑ επί των εισροών εκπίπτει, κατ' αρχήν, μόνον κατά το μέτρο που το αγαθό αυτό χρησιμοποιείται πράγματι για τις ανάγκες της επιχείρησης (πρβλ. απόφαση της 16ης Φεβρουαρίου 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, σκέψη 56 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

41 Επιπλέον, επισημαίνεται ότι, κατά την απόκτηση τέτοιων αγαθών, καθοριστικής σημασίας για την εφαρμογή του συστήματος ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, του μηχανισμού έκπτωσης, είναι η επιλογή του υποκειμένου στον φόρο να ενεργήσει υπό την ιδιότητα αυτή, δηλαδή, για τις ανάγκες της οικονομικής δραστηριότητάς του, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 22ας Μαρτίου 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, σκέψεις 39 και 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Επομένως, η επιλογή αυτή συνιστά, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 48 και 49 των προτάσεών του, ουσιαστική προϋπόθεση του δικαιώματος προς έκπτωση.

42 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το ζήτημα αν ο υποκείμενος στον φόρο ενήργησε υπό την ιδιότητα αυτή κατά τον χρόνο παράδοσης του αγαθού συνιστά πραγματικό ζήτημα το οποίο εναπόκειται στο αρμόδιο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει, με βάση αντικειμενικά στοιχεία και κατόπιν εξέτασης του συνόλου των στοιχείων της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί (πρβλ. αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, σκέψη 24, και της 25ης Ιουλίου 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, σκέψεις 38 και 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

43 Προκειμένου να διαπιστωθεί αν ο υποκείμενος στον φόρο ενήργησε υπό την ιδιότητα αυτή κατά την απόκτηση του αγαθού, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι, ενώ σαφής και ρητή δήλωση της πρόθεσης, κατά την απόκτηση αγαθού, να διατεθεί το αγαθό 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 δήλωσης δεν αποκλείει το ενδεχόμενο να προκύψει σιωπηρά τέτοια πρόθεση (απόφαση της 25ης Ιουλίου 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, σκέψη 47).

44 Το γεγονός ότι η διευκρίνιση αυτή δόθηκε από το Δικαστήριο σε απάντηση προδικαστικού ερωτήματος στο πλαίσιο υπόθεσης που αφορούσε το δικαίωμα διακανονισμού εκπτώσεων του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί ακινήτου κτηθέντος από οργανισμό δημοσίου δικαίου που έχει καταχωρισθεί ως υποκείμενος στον φόρο δεν επηρεάζει, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η φορολογική υπηρεσία του Ν, τη λυσιτέλειά της στο πλαίσιο διαφορών όπως αυτές των κύριων δικών. Πράγματι, η διευκρίνιση αυτή ισχύει ως προς όλες τις περιπτώσεις ένταξης ενός αγαθού στην οικονομική δραστηριότητα ενός υποκειμένου στον φόρο, υπό το πρίσμα μιας ευρείας ερμηνείας εκ μέρους του Δικαστηρίου, της έννοιας της απόκτησης «υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο» (πρβλ. απόφαση της 25ης Ιουλίου 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, σκέψη 54). Επομένως, η οδηγία περί ΦΠΑ δεν εξαρτά τη χορήγηση δικαιώματος έκπτωσης από το αν έχει ληφθεί και γνωστοποιηθεί ρητή απόφαση περί ένταξης του αγαθού.

45 Μεταξύ των στοιχείων από τα οποία μπορεί να προκύπτει σιωπηρώς η εν λόγω πρόθεση συγκαταλέγονται ιδίως η φύση των οικείων αγαθών, η ιδιότητα του προσώπου που ενεργεί, καθώς και το χρονικό διάστημα που μεσολάβησε μεταξύ της απόκτησης του αγαθού και της χρήσης του για τους σκοπούς των οικονομικών δραστηριοτήτων του υποκειμένου στον φόρο (απόφαση της 25ης Ιουλίου 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, σκέψεις 38, 49 και 50).

46 Αντιθέτως, δεν έχει σημασία αυτό καθεαυτό το γεγονός ότι το οικείο αγαθό δεν χρησιμοποιήθηκε αμέσως για φορολογητέες πράξεις, δεδομένου ότι η χρήση του αγαθού προσδιορίζει μόνον την έκταση της αρχικής έκπτωσης ή του ενδεχόμενου μεταγενέστερου διακανονισμού, ενώ δεν επηρεάζει τη γένεση του δικαιώματος προς έκπτωση (απόφαση της 25ης Ιουλίου 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, σκέψη 51 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

47 Εν προκειμένω, εναπόκειται επομένως στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει αν από το σύνολο των στοιχείων στις διαφορές των κύριων δικών μπορεί να συναχθεί ότι ο Ε και ο Ζ ενήργησαν υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο κατά την απόκτηση των επίμαχων στις υποθέσεις των κύριων δικών αγαθών μικτής χρήσης, ήτοι, αντιστοίχως, ενός χώρου γραφείου εντός ακινήτου ιδιωτικής, κατά κύριο λόγο, χρήσης καθώς και μιας φωτοβολταϊκής εγκατάστασης που χρησιμοποιείται εν μέρει για ιδιωτικούς σκοπούς, και εξέφρασαν την πρόθεσή τους να εντάξουν τα αγαθά αυτά στις επιχειρήσεις τους.

48 Συναφώς, όσον αφορά τον Ε, ο βάσει των κατασκευαστικών σχεδίων μονοκατοικίας προορισμός ενός χώρου εύλογου εμβαδού ως γραφείου μπορεί να αποτελέσει ένδειξη μιας τέτοιας πρόθεσης. Εφόσον, όμως, στην πράξη, χώρος χαρακτηριζόμενος κατ' αυτόν τον τρόπο στα κατασκευαστικά σχέδια μονοκατοικίας δεν προορίζεται οπωσδήποτε για χρήση στο πλαίσιο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο, θα πρέπει να τεκμηριωθεί περαιτέρω, με βάση άλλα αντικειμενικά στοιχεία που πιστοποιούν τη χρήση αυτή, η βούληση του υποκειμένου στον φόρο να εντάξει τον συγκεκριμένο χώρο στην επιχείρησή του. Στην περίπτωση του Ζ, η σύναψη σύμβασης για την εξαγορά της παραγόμενης από φωτοβολταϊκή εγκατάσταση ηλεκτρικής ενέργειας κατά τη διάρκεια του έτους απόκτησης και τοποθέτησης της εν λόγω εγκατάστασης μπορεί να αποτελέσει ένδειξη της ένταξής της σε οικονομική δραστηριότητα εφόσον οι όροι της εξαγοράς είναι αντίστοιχοι εκείνων που προσφέρονται σε επαγγελματίες και όχι σε ιδιώτες.

49 Επιπλέον, οι εκπτώσεις του ΦΠΑ στις οποίες προβαίνουν οι υποκείμενοι στον φόρο με τις φορολογικές τους δηλώσεις είναι ικανές να αποδείξουν την ύπαρξη τέτοιας απόφασης περί ένταξης, όταν αποτελούν συνέπειά της. Τέτοιες εκπτώσεις είναι επίσης ενδεικτικές του ότι πρόθεση του υποκειμένου στον φόρο κατά τον χρόνο απόκτησης ενός αγαθού ήταν να το εντάξει στην επιχείρησή του. Συγκεκριμένα, έχει κριθεί ότι, όταν ο υποκείμενος στον φόρο εκπίπτει, με τη φορολογική του δήλωση ενώπιον των φορολογικών αρχών, τα ποσά του ΦΠΑ που οφείλονται για την απόκτηση αγαθού, θεωρείται ότι ο υποκείμενος στον φόρο ενέταξε το αγαθό αυτό στην επιχείρησή του (πρβλ. απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, σκέψη 26). Αντιθέτως, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 43 και 44 των προτάσεών του, η μη διενέργεια εκπτώσεων με την προσωρινή δήλωση ΦΠΑ για την περίοδο κατά την οποία αποκτήθηκε το αγαθό δεν επιτρέπει, αφ' εαυτής, να συναχθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο επέλεξε να μην εντάξει το οικείο αγαθό στην επιχείρησή του.

50 Δεύτερον, όσον αφορά την υποχρέωση του υποκειμένου στον φόρο να γνωστοποιήσει στη φορολογική αρχή την απόφασή του περί ένταξης το αργότερο κατά τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης του φόρου κύκλου εργασιών, ήτοι, εν προκειμένω, στις 31 Μαΐου του έτους που έπεται εκείνου κατά το οποίο ελήφθη η απόφαση περί ένταξης, πρέπει να υπομνησθεί ότι, δυνάμει του άρθρου 179, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το δικαίωμα έκπτωσης ασκείται, κατ' αρχήν, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου με εκείνη κατά την οποία γεννήθηκε, δηλαδή, λαμβανομένου υπόψη του άρθρου 167 της οδηγίας ΦΠΑ, κατά τον χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός [πρβλ. απόφαση της 18ης Μαρτίου 2021, Α. (Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης), C-895/19, EU:C:2021:216, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

51 Παρά ταύτα, δυνάμει των άρθρων 180 και 182 της οδηγίας περί ΦΠΑ, μπορεί να επιτραπεί στον υποκείμενο στον φόρο να προβεί στην έκπτωση ακόμα και αν δεν έχει ασκήσει το δικαίωμά του κατά τη διάρκεια της περιόδου κατά την οποία γεννήθηκε το δικαίωμα αυτό, με την επιφύλαξη της τήρησης ορισμένων όρων και προϋποθέσεων που καθορίζουν οι εθνικές νομοθεσίες (απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

52 Εξάλλου, κατά το άρθρο 250, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 252 της οδηγίας, η εθνική νομοθεσία πρέπει να προβλέπει την υποχρέωση του υποκειμένου στον φόρο να υποβάλει δήλωση ΦΠΑ περιλαμβάνουσα όλα τα απαραίτητα δεδομένα για την εξακρίβωση του απαιτητού ποσού και του ποσού των εκπτώσεων που πρέπει να πραγματοποιηθούν σχετικά με φορολογική περίοδο μέγιστης διάρκειας ενός έτους, τούτο δε εντός προθεσμίας που δεν μπορεί να υπερβαίνει κατά περισσότερο από δύο μήνες τη λήξη κάθε φορολογικής περιόδου.

53 Επιπλέον, το άρθρο 261, παράγραφος 1, της οδηγίας παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να απαιτούν από τον υποκείμενο στον φόρο την υποβολή δήλωσης, η οποία να περιλαμβάνει όλα τα προαναφερθέντα δεδομένα και να αφορά το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιήθηκαν κατά το προηγούμενο έτος, χωρίς ωστόσο να τάσσει προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης αυτής.

54 Λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων αυτών, η οδηγία περί ΦΠΑ δεν αντιτίθεται σε υποχρεώσεις οι οποίες, όπως οι εφαρμοστέες εν προκειμένω, επιβάλλουν στους υποκειμένους στον φόρο να γνωστοποιούν στη φορολογική αρχή την απόφασή τους να εντάξουν επενδυτικό αγαθό στην περιουσία της επιχείρησής τους προβαίνοντας στις αντίστοιχες εκπτώσεις με τις προσωρινές δηλώσεις ΦΠΑ και με την ετήσια δήλωσή τους σχετικά με τον φόρο κύκλου εργασιών, η οποία πρέπει να υποβληθεί στην εν λόγω αρχή το αργότερο εντός των πέντε μηνών που έπονται του έτους κατά το οποίο ελήφθη η εν λόγω απόφαση περί ένταξης.

55 Ωστόσο, εφόσον η εθνική νομολογία επιβάλλει ως κύρωση για τη μη τήρηση της ως άνω προθεσμίας, εντός της οποίας ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να γνωστοποιήσει ρητώς ή σιωπηρώς πλην σαφώς την απόφαση αυτή στη φορολογική αρχή, την απώλεια του απορρέοντος από την απόφαση αυτή δικαιώματός του προς έκπτωση, επισημαίνεται ότι η λήψη απόφασης περί ένταξης συνιστά πράγματι ουσιαστική προϋπόθεση άσκησης του δικαιώματος αυτού, όπως προκύπτει από τη σκέψη 41 της παρούσας απόφασης, πλην όμως η γνωστοποίησή της στη φορολογική αρχή αποτελεί απλώς τυπική προϋπόθεση. Κατά πάγια όμως νομολογία του Δικαστηρίου, η μη τήρηση τυπικών προϋποθέσεων δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να συνεπάγεται απώλεια του δικαιώματος προς έκπτωση (πρβλ. απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 45 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

56 Τούτο ενδέχεται να μην ισχύει αν η μη τήρηση των εν λόγω τυπικών προϋποθέσεων έχει ως αποτέλεσμα να εμποδίζεται η μετά βεβαιότητας απόδειξη της τήρησης των ουσιαστικών προϋποθέσεων (πρβλ., απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

57 Περαιτέρω, δυνάμει του άρθρου 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις τις οποίες κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποτροπή της απάτης. Εντούτοις, τα μέτρα που τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να θεσπίζουν δυνάμει της διάταξης αυτής δεν πρέπει να υπερβαίνουν το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των εν λόγω σκοπών. Κατά συνέπεια, τα μέτρα αυτά δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να θέτουν συστηματικά υπό αμφισβήτηση το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, την ουδετερότητα του ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 12ης Απριλίου 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Συναφώς, έχει κριθεί ότι κύρωση που συνίσταται σε πλήρη αποκλεισμό του δικαιώματος προς έκπτωση σε περίπτωση εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου

έχει δυσανάλογο χαρακτήρα όταν δεν μπορεί να αποδειχθεί απάτη ή ζημία εις βάρος του κρατικού προϋπολογισμού (πρβλ. απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψεις 68 έως 70).

58 Εν προκειμένω, υπό την επιφύλαξη της επαλήθευσης από το αιτούν δικαστήριο, η μη τήρηση, εκ μέρους των E και Z, της προθεσμίας εντός της οποίας όφειλαν να γνωστοποιήσουν την απόφασή τους περί ένταξης δεν εμποδίζει την εκ μέρους τους μετά βεβαιότητας απόδειξη του ότι είχαν λάβει τέτοια απόφαση κατά τον χρόνο της απόκτησης των επίμαχων στις υποθέσεις των κύριων δικών επενδυτικών αγαθών. Επιπλέον, δεν προκύπτει ότι η προθεσμία αυτή επιβλήθηκε από τον Γερμανό νομοθέτη προς αποτροπή δόλιων ή καταχρηστικών συμπεριφορών.

59 Ωστόσο, από την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει επίσης ότι η δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης χωρίς κανέναν χρονικό περιορισμό θα αντέβαινε στην αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία επιτάσσει να μην μπορεί να τίθεται εν αμφιβόλω επ' αόριστον η φορολογική κατάσταση του υποκείμενου στον φόρο ως προς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του έναντι της φορολογικής αρχής. Ως εκ τούτου, η αποκλειστική προθεσμία, η παρέλευση της οποίας συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος έκπτωσης ως κύρωση κατά όσων υποκείμενων στον φόρο δεν είναι αρκούντως επιμελείς και έχουν παραλείψει να ζητήσουν την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, δεν μπορεί να θεωρείται μη συμβατή με το καθεστώς που θεσπίζει η οδηγία περί ΦΠΑ, εφόσον η προθεσμία αυτή, αφενός, ισχύει κατά τον ίδιο τρόπο τόσο για τα δικαιώματα που στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο στον φορολογικό τομέα όσο και για τα αντίστοιχα δικαιώματα που στηρίζονται στο δίκαιο της Ένωσης (αρχή της ισοδυναμίας) και, αφετέρου, δεν καθιστά στην πράξη αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης (αρχή της αποτελεσματικότητας) (απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

60 Όσον αφορά την τήρηση της αρχής της ισοδυναμίας, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η προθεσμία που προβλέπει η επίμαχη στις υποθέσεις των κύριων δικών εθνική ρύθμιση αντιστοιχεί στην προθεσμία που τάσσεται στους υποκειμένους στον φόρο για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων εν γένει. Επομένως, υπό την επιφύλαξη της επαλήθευσης από το αιτούν δικαστήριο, η εν λόγω εθνική ρύθμιση δεν προκύπτει να έχει προβλέψει, όσον αφορά τον ΦΠΑ, διαφορετικό καθεστώς από αυτό που ισχύει για άλλους φορολογικούς τομείς του εσωτερικού δικαίου.

61 Όσον αφορά την τήρηση της αρχής της αποτελεσματικότητας, η εν λόγω προθεσμία δεν προκύπτει ότι καθιστά, στην πράξη, αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, δεδομένου ότι το άρθρο 179, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει ότι το δικαίωμα αυτό ασκείται, κατ' αρχήν, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου με εκείνη κατά την οποία γεννήθηκε το εν λόγω δικαίωμα (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 38).

62 Ωστόσο, τα κράτη μέλη επιβάλλεται, σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, να χρησιμοποιούν μέσα τα οποία, καθιστούν μεν δυνατή την αποτελεσματική επίτευξη του επιδιωκόμενου από την εθνική ρύθμιση σκοπού, πλην όμως θίγουν στον μικρότερο δυνατό βαθμό τις αρχές που θέτει η νομοθεσία της Ένωσης, όπως είναι η θεμελιώδης αρχή του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ (απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, σκέψη 50 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

63 Επομένως, το αιτούν δικαστήριο οφείλει να εκτιμήσει αν η επίμαχη στις υποθέσεις των κύριων δικών αποκλειστική προθεσμία, η οποία αντιστοιχεί σε εκείνη του άρθρου 149, παράγραφος 2, του ΦΚ για την υποβολή της ετήσιας δήλωσης του φόρου κύκλου εργασιών, ήτοι λήγει στις 31 Μαΐου του έτους που έπεται εκείνου κατά το οποίο ελήφθη η απόφαση ένταξης, είναι ανάλογη προς τον σκοπό που συνίσταται στη διασφάλιση της τήρησης της αρχής της ασφάλειας δικαίου.

64 Συναφώς, πρέπει να ληφθούν υπόψη, αφενός, τόσο η δυνατότητα των εθνικών αρχών να επιβάλουν σε αμελή υποκείμενο στον φόρο κυρώσεις θίγουσες την αρχή της ουδετερότητας σε μικρότερο βαθμό απ' ό,τι ο πλήρης αποκλεισμός του δικαιώματος προς έκπτωση, όπως διοικητικά πρόστιμα, όσο και το γεγονός ότι προθεσμία η οποία λήγει μετά τις 31 Μαΐου του έτους που έπεται εκείνου κατά το οποίο ελήφθη η απόφαση ένταξης δεν φαίνεται, εκ πρώτης όψεως, ασυμβίβαστη με την τήρηση της αρχής της ασφάλειας δικαίου και, αφετέρου, η εξέχουσα θέση που έχει το δικαίωμα έκπτωσης εντός του κοινού συστήματος ΦΠΑ.

65 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι δεν αντιβαίνουν στο άρθρο 168, στοιχείο α′, σε συνδυασμό με το άρθρο 167 της οδηγίας περί ΦΠΑ εθνικές διατάξεις ερμηνευόμενες από εθνικό δικαστήριο υπό την έννοια ότι, όταν ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να αποφασίσει να εντάξει ένα αγαθό στην περιουσία της επιχείρησής του και δεν έχει δοθεί στην αρμόδια εθνική φορολογική αρχή το αργότερο κατά τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης του φόρου κύκλου εργασιών η δυνατότητα να διαπιστώσει την εν λόγω ένταξη του αγαθού με βάση ρητή απόφαση ή επαρκείς ενδείξεις, η ως άνω αρχή μπορεί να μην αναγνωρίσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ σχετικά με το εν λόγω αγαθό, θεωρώντας ότι το αγαθό έχει ενταχθεί στην προσωπική περιουσία του υποκειμένου στον φόρο, εκτός αν, λαμβανομένων υπόψη των συγκεκριμένων νομικών προϋποθέσεων βάσει των οποίων μπορεί να ασκηθεί η ως άνω ευχέρεια, προκύπτει ότι αυτή δεν συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

Δεν αντιβαίνουν στο 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/ΕΕ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 2009, εθνικές διατάξεις ερμηνευόμενες από εθνικό δικαστήριο υπό την έννοια ότι, όταν ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να αποφασίσει να εντάξει ένα αγαθό στην περιουσία της επιχείρησής του και δεν έχει δοθεί στην αρμόδια εθνική φορολογική αρχή το αργότερο κατά τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης του φόρου κύκλου εργασιών η δυνατότητα να διαπιστώσει την εν λόγω ένταξη του αγαθού με βάση ρητή απόφαση ή επαρκείς ενδείξεις, η ως άνω αρχή μπορεί να μην αναγνωρίσει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας σχετικά με το εν λόγω αγαθό, θεωρώντας ότι το αγαθό έχει ενταχθεί στην προσωπική περιουσία του υποκειμένου στον φόρο, εκτός αν, λαμβανομένων υπόψη των συγκεκριμένων νομικών

προϋποθέσεων βάσει των οποίων μπορεί να ασκηθεί η ως άνω ευχέρεια, προκύπτει ότι αυτή δεν συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας.

(υπογραφές)