Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 14ης Δεκεμβρίου 2016*

«Προδικαστική παραπομπή — Φορολογία — Φόρος προστιθεμένης αξίας — Οδηγία 77/388/ΕΟΚ — Άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ' — Πεδίο εφαρμογής — Εφαρμογή αναλογίας εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας που επιβάρυνε την απόκτηση του συνόλου των αγαθών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο — Παρεπόμενες πράξεις — Χρησιμοποίηση του κύκλου εργασιών ως δείκτη»

Στην υπόθεση C-378/15,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε η Commissione Tributaria Regionale di Roma (δευτεροβάθμιο περιφερειακό φορολογικό δικαστήριο Ρώμης, Ιταλία) με απόφαση της 6ης Μαΐου 2015, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 16 Ιουλίου 2015, στο πλαίσιο της δίκης

Mercedes Benz Italia SpA

κατά

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

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

γενικός εισαγγελέας: H. Saugmandsgaard Øe

γραμματέας: I. Illéssy, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 14ης Απριλίου 2016,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Mercedes Benz Italia SpA, εκπροσωπούμενη από τον P. Centore, avvocato,

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από τους E. De Bonis, G. De Bellis και M. Capolupo, avvocati dello Stato,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Lozano Palacios και D. Recchia,

* * Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 29ης Ιουνίου 2016,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 5, και του άρθρου 19 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), στην ισχύουσα κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών εκδοχή της (στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Mercedes Benz Italia Spa (στο εξής: Mercedes Benz) και της Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων – Περιφερειακής Διευθύνσεως Ρώμης 3, στο εξής: φορολογική αρχή) σχετικής με εκπτώσεις του φόρου προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) στις οποίες προέβη η Mercedes Benz για το φορολογικό έτος 2004.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Η δέκατη έβδομη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας είχε ως εξής:

[Εκτιμώντας] ότι πρέπει τα Κράτη μέλη να έχουν τη δυνατότητα, εντός ορισμένων ορίων και υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να λαμβάνουν ή να διατηρούν ειδικά μέτρα κατά παρέκκλιση της παρούσης οδηγίας, με σκοπό την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου και την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής·

[…]»

4 Το άρθρο 13, Β, της εν λόγω οδηγίας όριζε:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα Κράτη μέλη απαλλάσσουν […]:

δ) τις ακόλουθες πράξεις:

1. τη χορήγηση και τη διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και τη διαχείριση πιστώσεων ενεργουμένη από εκείνον, ο οποίος τις εχορήγησε·

[…]».

5 Κατά το άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 5, της εν λόγω οδηγίας:

«2. 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 φόρο προστιθέμενης αξίας για τα αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για τις υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο υπόχρεο για την καταβολή του φόρου στο εσωτερικό της χώρας·

[…]

5. 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 αναλογία αυτή καθορίζεται για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 19.

Εντούτοις, τα Κράτη μέλη δύνανται:

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

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

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

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

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

6 Το άρθρο 19 της ιδίας οδηγίας, με τίτλο «Υπολογισμός της αναλογίας της εκπτώσεως», όριζε στις παραγράφους του 1 και 2:

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

— στον αριθμητή το συνολικό ποσό του ετησίου κύκλου εργασιών, άνευ φόρου προστιθεμένης αξίας, που αναφέρεται στις πράξεις, οι οποίες δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση […],

— στον παρονομαστή το συνολικό ποσό του ετησίου κύκλου εργασιών, άνευ φόρου προστιθεμένης αξίας, που αναφέρεται στις πράξεις που περιλαμβάνονται στον αριθμητή, καθώς και στις πράξεις που δεν δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση. […]

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

2. Κατά παρέκκλιση της παραγράφου 1, δεν λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως, […] το ποσό του κύκλου εργασιών, το οποίο αναφέρεται σε παρεπόμενες πράξεις επί ακινήτων ή χρηματοδοτικές […]».

7 Η έκτη οδηγία καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε 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), η οποία ετέθη σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2007.

Το ιταλικό δίκαιο

8 Το άρθρο 10, σημείο 1, του decreto del Presidente della Repubblica 633 — istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (διατάγματος του Προέδρου της Ιταλικής Δημοκρατίας αριθ. 633, περί καθιερώσεως και ρυθμίσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας), της 26ης Οκτωβρίου 1972 (*GURI* αριθ. 292 της 11ης Νοεμβρίου 1972), στην εφαρμοστέα επί της διαφοράς της κύριας δίκης εκδοχή του (στο εξής: DPR 633/72), ορίζει:

«Απαλλάσσονται του φόρου:

Οι παροχές υπηρεσιών που αφορούν τη χορήγηση και τη διαπραγμάτευση πιστώσεων, τη διαχείριση αυτών και τις πράξεις χρηματοδοτήσεως […]».

9 Το άρθρο 19, παράγραφος 5, του DPR 633/72 ορίζει:

«[Γ]ια τους φορολογούμενους που ασκούν δραστηριότητες οι οποίες συνεπάγονται πράξεις παρέχουσες δικαίωμα εκπτώσεως και, συγχρόνως, δραστηριότητες που συνεπάγονται πράξεις απαλλασσόμενες […], έκπτωση του φόρου χωρεί μόνο για το μέρος του ΦΠΑ που αναλογεί προς το ποσό που αφορά τις πράξεις της πρώτης κατηγορίας, το δε αντίστοιχο ποσό υπολογίζεται με εφαρμογή της κατ' άρθρο 19-bis αναλογίας εκπτώσεως.»

10 Από τη διαβιβασθείσα στο Δικαστήριο δικογραφία προκύπτει ότι η προβλεπόμενη από το άρθρο 19, παράγραφος 5, του DPR 633/72 μέθοδος καθορισμού του δικαιώματος εκπτώσεως εφαρμόζεται ως προς το σύνολο των αγαθών και υπηρεσιών που αποκτήθηκαν από φορολογούμενους οι οποίοι ενεργούν πράξεις παρέχουσες δικαίωμα εκπτώσεως και απαλλασσόμενες πράξεις.

11 Κατά το άρθρο 19-bis του DPR 633/72:

«1. Το προβλεπόμενο από το άρθρο 19, παράγραφος 5, ποσοστό εκπτώσεως υπολογίζεται βάσει του λόγου του ποσού των πράξεων που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως και διενεργήθηκαν κατά τη διάρκεια του έτους προς το ίδιο ποσό προσαυξημένο με τις απαλλασσόμενες πράξεις που διενεργήθηκαν κατά τη διάρκεια του αυτού έτους. Το ποσοστό εκπτώσεως στρογγυλοποιείται στην ανώτερη μονάδα εάν τα δεκαδικά ψηφία υπερβαίνουν τα πέντε δέκατα ή στην κατώτερη μονάδα αν τα δεκαδικά ψηφία υπολείπονται των πέντε δεκάτων.

2. Κατά τον υπολογισμό του ποσοστού εκπτώσεως για τον οποίο γίνεται λόγος στην παράγραφο 1 δεν λαμβάνονται υπόψη […] οι απαλλασσόμενες πράξεις οι οποίες απαριθμούνται στα σημεία 1 έως 9 [του άρθρου 10 του DPR 633/72], οσάκις αυτές δεν αποτελούν μέρος της κύριας δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο ή είναι παρεπόμενες των φορολογητέων πράξεων, υπό την επιφύλαξη της μη εκπτώσεως του φόρου που σχετίζεται με τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται αποκλειστικώς για τη διενέργεια των φορολογητέων πράξεων.»

12 Το άρθρο 36 του DPR 633/72 έχει ως εξής:

«(1) Προκειμένου για τους υποκειμένους στον φόρο που ασκούν πλείονες δραστηριότητες, ο φόρος επιβάλλεται συνολικώς και σωρευτικώς για το σύνολο των δραστηριοτήτων, με αναφορά στον συνολικό κύκλο εργασιών, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων των ακόλουθων παραγράφων.

(2) Εάν ο υποκείμενος στον φόρο εκμεταλλεύεται επιχειρήσεις ή ασκεί συγχρόνως τέχνη ή επάγγελμα, ο φόρος επιβάλλεται χωριστά για την εκμετάλλευση επιχειρήσεων και για την άσκηση τέχνης ή επαγγέλματος, συμφώνως προς με τις αντιστοίχως εφαρμοστέες διατάξεις και με αναφορά στον κύκλο εργασιών.

(3) Οι υποκείμενοι στον φόρο που εκμεταλλεύονται πλείονες επιχειρήσεις ή ασκούν πλείονες δραστηριότητες στο πλαίσιο της αυτής επιχειρήσεως ή πλείονες τέχνες ή επαγγέλματα δύναται να επιλέξουν τη χωριστή επιβολή του φόρου για ορισμένες εκ των δραστηριοτήτων που ασκούν, δηλώνοντας την επιλογή τους στη φορολογική αρχή με τη δήλωσή τους για το προηγούμενο έτος ή με τη δήλωσή τους ενάρξεως δραστηριότητας. Στην περίπτωση αυτή, η προβλεπόμενη από το άρθρο 19 έκπτωση χορηγείται υπό τον όρον ότι για τη δραστηριότητα αυτή τηρούνται χωριστά λογιστικά βιβλία, αποκλείεται όμως, κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, προκειμένου για τον φόρο επί μη αποσβέσιμων αγαθών μικτής χρήσεως. Η επιλογή παράγει τα αποτελέσματά της ενόσω δεν ανακαλείται και, εν πάση περιπτώσει, επί διάστημα τουλάχιστον τριών ετών. […] Οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται και στους υποκειμένους στον φόρο […] οι οποίοι ασκούν απαλλασσόμενες δραστηριότητες κατά την έννοια του άρθρου 10, παράγραφος 1.

(4) Ο φόρος επιβάλλεται εν πάση περιπτώσει χωριστά, συμφώνως προς τις αντιστοίχως εφαρμοστέες διατάξεις και με αναφορά στον συνολικό κύκλο εργασιών εκάστης εξ αυτών, […].

(5) Οσάκις ο φόρος επιβάλλεται χωριστά για συγκεκριμένη δραστηριότητα, εάν η προβλεπόμενη από το άρθρο 19 έκπτωση μειώνεται κατ' εφαρμογήν της παραγράφου 3 του ιδίου άρθρου ή εφαρμόζεται κατ' αποκοπήν, η έκπτωση χορηγείται για τον φόρο επί των αγαθών και υπηρεσιών μικτής χρήσεως, εντός των ορίων της αναλογίας που καταλογίζεται στην άσκηση της ιδίας δραστηριότητας· οι μεταφορές ή μεταβιβάσεις υπηρεσιών στη δραστηριότητα που υπόκειται σε μειωμένη ή κατ' αποκοπήν έκπτωση συνιστούν παροχές υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 3 και λογίζονται ως πραγματοποιηθείσες, επί τη βάσει της κανονικής αξίας τους, την ημερομηνία κατά την οποία παρέχονται. […]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

13 Η Mercedes Benz είναι υπεύθυνη για τη στρατηγική διαχείριση της εμπορίας των σημάτων του ομίλου Daimler-Chrysler στην Ιταλία.

14 Στη δήλωσή της ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2004 η Mercedes Benz είχε δηλώσει τις χρηματοοικονομικές δραστηριότητές της, ήτοι τη χορήγηση δανείων στις θυγατρικές της, ως «παρεπόμενες» σε σχέση με τις φορολογητέες δραστηριότητες της, με αποτέλεσμα η ίδια να μη συμπεριλάβει τους τόκους επί των εν λόγω δανείων κατά τον υπολογισμό του παρονομαστή του κλάσματος που χρησιμεύει για τον καθορισμό του κατ' άρθρο 19-bis του DPR 633/72 ποσοστού εκπτώσεως.

15 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε το 2008 και αφορούσε το φορολογικό έτος 2004, με απόφαση της φορολογικής αρχής βεβαιώθηκε εις βάρος της Mercedes Benz ΦΠΑ ύψους 1 755 882 ευρώ, με την αιτιολογία ότι οι τόκοι που η εταιρία είχε εισπράξει επί των εν λόγω δανείων είχαν εσφαλμένως εξαιρεθεί από τον παρανομαστή του κλάσματος που χρησιμεύει για τον καθορισμό του ποσοστού εκπτώσεως, καθόσον η χορήγηση των δανείων αυτών αποτελούσε μία εκ των κύριων δραστηριοτήτων της Mercedes Benz, δεδομένου ότι οι επ' αυτών τόκοι αντιστοιχούσαν στο 71,64 % του συνολικού κύκλου εργασιών της.

16 Η Mercedes Benz άσκησε προσφυγή κατά της εν λόγω αποφάσεως ενώπιον της Commissione tributaria provinciale di Roma (πρωτοβάθμιου επαρχιακού φορολογικού δικαστηρίου Ρώμης, Ιταλία), η οποία απορρίφθηκε. Εν συνεχεία, η Mercedes Benz άσκησε έφεση κατά της απορριπτικής αυτής αποφάσεως ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, ήτοι της Commissione Tributaria Regionale di Roma (δευτεροβάθμιου περιφερειακού φορολογικού δικαστηρίου Ρώμης, Ιταλία).

17 Στο πλαίσιο της διαφοράς η Mercedes Benz υποστήριξε ότι δικαιούτο να μη συμπεριλάβει τους τόκους επί των χορηγηθέντων δανείων στον παρονομαστή του κλάσματος που χρησίμευε για τον προσδιορισμό του ποσοστού εκπτώσεως του ΦΠΑ, ενώ, μεταξύ άλλων, επισήμανε ότι, εν πάση περιπτώσει, ο εθνικός νομοθέτης είχε μεταφέρει πλημμελώς τα άρθρα 168 και 173 έως 175 της οδηγίας 2006/112 στην εσωτερική έννομη τάξη, προβλέποντας ότι η κατ' άρθρο 19-bis του DPR 633/72 αναλογία εκπτώσεως εφαρμόζεται ανεξαιρέτως επί του συνόλου των αγαθών και υπηρεσιών που αποκτήθηκαν από υποκείμενο στον φόρο, χωρίς να διακρίνει αναλόγως του προορισμού των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών για πράξεις παρέχουσες δικαίωμα εκπτώσεως, για πράξεις μη παρέχουσες δικαίωμα εκπτώσεως ή για αμφότερες των εν λόγω κατηγοριών πράξεων.

18 Υπό τις συνθήκες αυτές η Commissione tributaria regionale di Roma (δευτεροβάθμιο περιφερειακό φορολογικό δικαστήριο Ρώμης) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν της διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Για τους σκοπούς ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως, προσκρούουν στην ερμηνεία των άρθρων 168 και 173 έως 175 της οδηγίας 2006/112, η οποία εδράζεται στις αρχές της αναλογικότητας, της αποτελεσματικότητας και της ουδετερότητας, όπως αυτές έχουν διαμορφωθεί στο δίκαιο της Ένωσης, η ιταλική κανονιστική ρύθμιση (ειδικότερα δε το άρθρο 19, παράγραφος 5, και το άρθρο 19-bis του [DPR 633/72]) και η πρακτική της εθνικής φορολογικής αρχής, οι οποίες επιβάλλουν την αναφορά στη σύνθεση του κύκλου εργασιών του επιχειρηματία, ομοίως για τον προσδιορισμό των αποκαλούμενων «παρεπόμενων» πράξεων, χωρίς να προβλέπουν μέθοδο υπολογισμού βασισμένη στη σύνθεση και στον πραγματικό προορισμό των αγορών και αντικατοπτρίζουσα αντικειμενικώς το πραγματικό μέρος των δαπανών που είναι καταλογιστέο σε εκάστη των ασκούμενων από τον υποκείμενο στον φόρο δραστηριοτήτων –φορολογούμενων και μη φορολογούμενων;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

Εισαγωγικές παρατηρήσεις

19 Κατ' αρχάς, μολονότι με την αίτησή του προδικαστικής αποφάσεως το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται ρητώς στα άρθρα 168 και 173 έως 175 της οδηγίας 2006/112, επισημαίνεται ότι, κατά το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης φορολογικό έτος, το δικαίωμα εκπτώσεως των υποκειμένων στον φόρο διείπετο κατά βάση από τα άρθρα 17 και 19 της έκτης οδηγίας.

20 Δεύτερον, από τη διαβιβασθείσα στο Δικαστήριο δικογραφία προκύπτει ότι το άρθρο 19, παράγραφος 5, και το άρθρο 19-bis του DPR 633/72 αποτυπώνουν τη βούληση του εθνικού νομοθέτη να κάνει χρήση της κατά παρέκκλιση προβλεπόμενης μεθόδου του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας.

21 Υπό τις συνθήκες αυτές πρέπει να γίνει δεκτό ότι με το ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινισθεί αν, κατ' ορθή ερμηνεία, το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ', και το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας δεν αντιτίθενται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση και σε εθνική πρακτική, όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι οποίες επιβάλλουν σε υποκείμενο στον φόρο:

— την υποχρέωση εφαρμογής επί του συνόλου των αγαθών και υπηρεσιών που αυτός απέκτησε αναλογίας εκπτώσεως βασισμένης στον κύκλο εργασιών, χωρίς να προβλέπουν μέθοδο υπολογισμού βασισμένη στη φύση και στον πραγματικό προορισμό εκάστου των αγαθών και εκάστης των υπηρεσιών που αποκτήθηκαν και αντικατοπτρίζουσα αντικειμενικώς το πραγματικό μέρος των δαπανών που είναι καταλογιστέο σε εκάστη των φορολογούμενων και μη φορολογούμενων δραστηριοτήτων, και

— την υποχρέωση αναφοράς στη σύνθεση του κύκλου εργασιών του για τον προσδιορισμό των πράξεων που δύνανται να χαρακτηρισθούν «παρεπόμενες».

Απάντηση του Δικαστηρίου

22 Υπενθυμίζεται εκ προοιμίου ότι, δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, οι υποκείμενοι στον φόρο έχουν τη δυνατότητα να εκπίπτουν τον φόρο επί της αποκτήσεως ή της παραδόσεως αγαθών και της παροχής υπηρεσιών που προορίζονται αποκλειστικώς για τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων.

23 Προκειμένου για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν συγχρόνως για τις ανάγκες πράξεων οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση και πράξεων οι οποίες δεν παρέχουν τέτοιο δικαίωμα, το άρθρο 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας ορίζει ότι έκπτωση χωρεί μόνο για το μέρος του ΦΠΑ το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στην πρώτη κατηγορία πράξεων.

24 Εντούτοις, το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να προσφεύγουν σε ειδικές, παρεκκλίνουσες μεθόδους καθορισμού του δικαιώματος εκπτώσεως, μεταξύ των οποίων καταλέγεται αυτή του στοιχείου δ' της εν λόγω διατάξεως (βλ., συναφώς, απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, σκέψη 24).

25 Κατά το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας, κράτος μέλος δύναται να επιτρέπει σε υποκείμενο στον φόρο ή να τον υποχρεώνει να ενεργεί την έκπτωση, συμφώνως προς τον κανόνα του άρθρου 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας, για όλα τα αγαθά και τις υπηρεσίες, που έχουν χρησιμοποιηθεί για το σύνολο των αναφερόμενων στο εδάφιο αυτό πράξεων.

26 Κατ' αρχάς, επιβάλλεται να εξετασθεί αν το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας, ερμηνευόμενο εντός του πλαισίου στο οποίο εντάσσεται, έχει την έννοια ότι η μέθοδος υπολογισμού του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ που αυτό προβλέπει συνεπάγεται προσφυγή σε αναλογία εκπτώσεως βασισμένη στον κύκλο εργασιών.

27 Επισημαίνεται συναφώς ότι, εν αντιθέσει προς τις λοιπές μεθόδους υπολογισμού που το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας προβλέπει κατά παρέκκλιση, το στοιχείο δ' της εν λόγω διατάξεως ορίζει ρητώς ότι η προβλεπόμενη από αυτό μέθοδος πρέπει να εφαρμόζεται συμφώνως προς τον κανόνα του άρθρου 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας.

28 Πλην όμως, όπως προκύπτει από τη σκέψη 23 της παρούσας αποφάσεως, ο κανόνας του άρθρου 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας δεν προσδιορίζει τον τρόπο υπολογισμού του μέρους του ΦΠΑ το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις πράξεις που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση.

29 Μολοντούτο, το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, το οποίο έπεται του πρώτου εδαφίου και ξεκινά με τη φράση «[η] αναλογία αυτή», παραπέμποντας, ως εκ τούτου, στο πρώτο εδάφιο, διευκρινίζει ότι η εν λόγω αναλογία πρέπει να καθορίζεται συμφώνως προς το άρθρο 19 της ιδίας οδηγίας.

30 Το άρθρο 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι η προβλεπόμενη από το άρθρο 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας αναλογία προκύπτει από κλάσμα με αριθμητή τον κύκλο εργασιών που αντιστοιχεί στις πράξεις οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση και παρονομαστή τον κύκλο εργασιών που αντιστοιχεί στις εν λόγω πράξεις και στις πράξεις οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση.

31 Επομένως, η περιλαμβανόμενη στο άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ′, της έκτης οδηγίας αναφορά στη συμμόρφωση με τον κανόνα του πρώτου εδαφίου της εν λόγω παραγράφου θα πρέπει να νοηθεί ως συνεπαγόμενη τη χρησιμοποίηση, κατά την εφαρμογή της εν λόγω διατάξεως, αναλογίας εκπτώσεως βασισμένης στον κύκλο εργασιών.

32 Εξ αυτού συνάγεται ότι, κατ' ορθή ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ′, της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 17, παράγραφος 5, πρώτο και δεύτερο εδάφιο, καθώς και με το άρθρο 19, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, η μέθοδος υπολογισμού του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ που το εν λόγω άρθρο προβλέπει συνεπάγεται την προσφυγή σε αναλογία βασισμένη στον κύκλο εργασιών.

33 Δεύτερον, επιβάλλεται να εξετασθεί κατά πόσον η εκ μέρους κράτους μέλους επιβολή σε υποκείμενο στον φόρο της υποχρεώσεως εφαρμογής, επί του συνόλου των αγαθών και υπηρεσιών που αυτός απέκτησε, αναλογίας εκπτώσεως βασισμένης στον κύκλο εργασιών, τούτο δε χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η φύση και ο πραγματικός προορισμός εκάστου των εν λόγω αγαθών κα εκάστης των εν λόγω υπηρεσιών, προσκρούει στο άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ′, της έκτης οδηγίας.

34 Συναφώς, αφενός, από το ίδιο το γράμμα του άρθρου 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι ο υπολογισμός αναλογίας εκπτώσεως για τον προσδιορισμό του εκπεστέου ΦΠΑ περιορίζεται, κατ' αρχήν, στα αγαθά και στις υπηρεσίες που χρησιμοποιήθηκαν από υποκείμενο στον φόρο για την ταυτόχρονη πραγματοποίηση οικονομικών πράξεων που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση και πράξεων οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 40, και της 9ης Ιουνίου 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, σκέψη 25).

35 Αφετέρου, βάσει του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ′, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη δύνανται να επιτρέπουν σε υποκείμενο στον φόρο ή να τον υποχρεώνουν να ενεργεί την έκπτωση «σύμφωνα με τον κανόνα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο […] για όλα τα αγαθά και όλες τις υπηρεσίες, που έχουν χρησιμοποιηθεί για όλες τις αναφερόμενες στο εδάφιο αυτό πράξεις».

36 Δεδομένου ότι το άρθρο 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, στο οποίο παραπέμπει ρητώς το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ′, αυτής, αναφέρεται τόσο στις πράξεις που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση όσο και σε εκείνες που δεν παρέχουν τέτοιο δικαίωμα, η φράση «όλες τις αναφερόμενες στο εδάφιο αυτό πράξεις» πρέπει να νοηθεί ως καταλαμβάνουσα αμφότερες των κατηγορίες πράξεων για τις οποίες γίνεται λόγος στο άρθρο 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας.

37 Πλην όμως, εν αντιθέσει προς το πρώτο εδάφιο του άρθρου 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, το τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ′, του εν λόγω άρθρου 17, παράγραφος 5, δεν χρησιμοποιεί το επίθετο «ταυτόχρονη».

38 Ελλείψει τέτοιας διευκρινίσεως, το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας πρέπει να νοηθεί ως αναφερόμενο στο σύνολο των αγαθών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται από τον οικείο υποκείμενο στον φόρο για τη διενέργεια τόσο πράξεων που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση όσο και πράξεων που δεν παρέχουν τέτοιο δικαίωμα, χωρίς να είναι αναγκαίο τα εν λόγω αγαθά και οι εν λόγω υπηρεσίες να χρησιμοποιούνται για την ταυτόχρονη διενέργεια των δύο αυτών κατηγοριών πράξεων.

39 Υπενθυμίζεται ότι, οσάκις διάταξη του δικαίου της Ένωσης επιδέχεται πλείονες ερμηνείες, πρέπει να προκρίνεται η ερμηνεία που διασφαλίζει την πρακτική αποτελεσματικότητά της (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 9ης Μαρτίου 2000, EKW και Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, σκέψη 41).

40 Πλην όμως, ενδεχόμενη ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας ως εφαρμοζόμενου αποκλειστικώς ως προς αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για την «ταυτόχρονη» πραγματοποίηση πράξεων που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση και πράξεων που δεν παρέχουν τέτοιο δικαίωμα θα οδηγούσε στην απόδοση στην εν λόγω διάταξη περιεχομένου όμοιου με εκείνο του άρθρου 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας, από το οποίο, ωστόσο, η εν λόγω διάταξη υποτίθεται ότι εισάγει παρέκκλιση.

41 Το αιτούν δικαστήριο εκφράζει, βεβαίως, αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητα της ερμηνείας που διατυπώθηκε με τη σκέψη 38 της παρούσας αποφάσεως με τις αρχές της αναλογικότητας των εκπτώσεων, της αποτελεσματικότητας του δικαιώματος προς έκπτωση και της ουδετερότητας του ΦΠΑ.

42 Εντούτοις, παρελκούσης της εξετάσεως της ακριβούς επιρροής των εν λόγω αρχών επί της ερμηνείας του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, επισημαίνεται ότι η συνεκτίμηση των αρχών αυτών, οι οποίες διέπουν το σύστημα του ΦΠΑ αλλά από τις οποίες ο νομοθέτης δύναται νομίμως να παρεκκλίνει, δεν μπορεί, εν πάση περιπτώσει, να δικαιολογήσει ερμηνεία η οποία θα κατέλυε την πρακτική αποτελεσματικότητα της εν λόγω, εισαχθείσας κατά ρητή βούληση του νομοθέτη, παρεκκλίσεως.

43 Οι εκτιμήσεις που διατυπώνονται με τη σκέψη 38 της παρούσας αποφάσεως επιρρωννύονται εξάλλου από έναν εκ των σκοπών της έκτης οδηγίας ο οποίος, όπως προκύπτει από τη δέκατη έβδομη αιτιολογική της σκέψη, συνίσταται στην αναγνώριση της δυνατότητας προσφυγής σε σχετικώς απλούς κανόνες εφαρμογής (βλ., συναφώς, απόφαση της 8ης Μαρτίου 2012, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, C-524/10, EU:C:2012:129, σκέψη 35).

44 Πράγματι, εφαρμόζοντας τον προβλεπόμενο από το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας κανόνα υπολογισμού, οι υποκείμενοι στον φόρο δεν έχουν την υποχρέωση να καταλογίζουν τα αγαθά και τις υπηρεσίες που αγοράζουν είτε σε πράξεις παρέχουσες δικαίωμα προς έκπτωση είτε σε πράξεις που δεν παρέχουν τέτοιο δικαίωμα, είτε σε αμφότερες αυτών και, συνακολούθως, οι εθνικές φορολογικές αρχές δεν υποχρεούνται να ελέγχουν την ορθότητα του εν λόγω καταλογισμού.

45 Τρίτον, επιβάλλεται να εξακριβωθεί κατά πόσον κράτος μέλος δύναται, λαμβανομένου υπόψη του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, να επιβάλλει στον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο την υποχρέωση να χρησιμοποιεί ομοίως τη σύνθεση του κύκλου εργασιών του ως αναφορά για τον προσδιορισμό εκείνων εκ των διενεργούμενων πράξεων οι οποίες δύνανται να χαρακτηρισθούν «παρεπόμενες».

46 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι, δυνάμει του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, για τον καθορισμό της αναλογίας για την οποία γίνεται λόγος στην παράγραφο 1 του εν λόγω άρθρου δεν λαμβάνεται υπόψη το ποσό του κύκλου εργασιών που αφορά «παρεπόμενες πράξεις επί ακινήτων ή χρηματοδοτικές». Πλην όμως, η έκτη οδηγία δεν ορίζει την εν λόγω έννοια.

47 Εντούτοις, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι, μολονότι το ύψος των εισοδημάτων που αποφέρουν οι εμπίπτουσες στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας οικονομικές πράξεις ενδέχεται να συνιστά ένδειξη περί του ότι οι πράξεις αυτές δεν πρέπει να θεωρούνται παρεπόμενες κατά την έννοια του άρθρου 19, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας, το γεγονός ότι τέτοιες πράξεις αποφέρουν εισοδήματα υψηλότερα εκείνων που συνεπάγεται η δηλούμενη ως κύρια δραστηριότητα της οικείας επιχειρήσεως δεν δύναται, αυτό καθ' εαυτό, να αποκλείει τον χαρακτηρισμό τους ως «παρεπομένων πράξεων» κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως (βλ., συναφώς, απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, σκέψη 77).

48 Επιπροσθέτως, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι οικονομική δραστηριότητα πρέπει να χαρακτηρίζεται «παρεπόμενη» κατά την έννοια του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας όταν δεν συνιστά την άμεση, διαρκή και αναγκαία προέκταση της φορολογούμενης δραστηριότητας της επιχειρήσεως και δεν συνεπάγεται εκτεταμένη χρησιμοποίηση αγαθών και υπηρεσιών για τα οποία οφείλεται ΦΠΑ (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, EU:C:1996:290, σκέψη 22· της 29ης Απριλίου 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, σκέψη 76, και της 29ης Οκτωβρίου 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, σκέψη 31).

49 Συνεπώς, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η σύνθεση του κύκλου εργασιών του υποκειμένου στον φόρο συνιστά στοιχείο σημαντικό για τον χαρακτηρισμό ή μη ορισμένων πράξεων ως «παρεπόμενων» κατά την έννοια του άρθρου 19, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, της έκτης οδηγίας, αλλά ότι προς τούτο πρέπει να λαμβάνονται ομοίως υπόψη η σχέση των πράξεων αυτών με τις φορολογούμενες δραστηριότητες του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο και, ενδεχομένως, ο βαθμός κατά τον οποίον οι πράξεις αυτές συνεπάγονται χρησιμοποίηση αγαθών και υπηρεσιών για τα οποία οφείλεται ΦΠΑ.

50 Από το σύνολο των ανωτέρω εκτιμήσεων συνάγεται ότι, κατ' ορθή ερμηνεία, το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ', και το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας δεν αντιτίθενται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση και σε εθνική πρακτική, όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι οποίες επιβάλλουν σε υποκείμενο στον φόρο:

— την υποχρέωση εφαρμογής επί του συνόλου των αγαθών και υπηρεσιών που αυτός έχει αποκτήσει αναλογίας εκπτώσεως βασισμένης στον κύκλο εργασιών, χωρίς να προβλέπουν μέθοδο υπολογισμού βασισμένη στη φύση και στον πραγματικό προορισμό εκάστου των αγαθών και εκάστης των υπηρεσιών που αποκτήθηκαν και αντικατοπτρίζουσα αντικειμενικώς το πραγματικό μέρος των δαπανών που είναι καταλογιστέο σε εκάστη των φορολογούμενων και μη φορολογούμενων δραστηριοτήτων, και

— την υποχρέωση αναφοράς στη σύνθεση του κύκλου εργασιών του για τον προσδιορισμό των πράξεων που δύνανται να χαρακτηρισθούν «παρεπόμενες», υπό τον όρον ότι κατά τη σχετική αξιολόγηση λαμβάνονται ομοίως υπόψη η σχέση των πράξεων αυτών με τις φορολογούμενες δραστηριότητες του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο και, ενδεχομένως, ο βαθμός κατά τον οποίον οι πράξεις αυτές συνεπάγονται χρησιμοποίηση αγαθών και υπηρεσιών για τα οποία οφείλεται ΦΠΑ.

Επί των δικαστικών εξόδων

51 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σε 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 (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

Κατ' ορθή ερμηνεία, το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο δ', και το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, δεν αντιτίθενται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση και σε εθνική πρακτική, όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι οποίες επιβάλλουν σε υποκείμενο στον φόρο:

— **την υποχρέωση εφαρμογής επί του συνόλου των αγαθών και υπηρεσιών που αυτός έχει αποκτήσει αναλογίας εκπτώσεως βασισμένης στον κύκλο εργασιών, χωρίς να προβλέπουν μέθοδο υπολογισμού βασισμένη στη φύση και στον πραγματικό προορισμό εκάστου των αγαθών και εκάστης των υπηρεσιών που αποκτήθηκαν και αντικατοπτρίζουσα αντικειμενικώς το πραγματικό μέρος των δαπανών που είναι καταλογιστέο σε εκάστη των φορολογούμενων και μη φορολογούμενων δραστηριοτήτων, και**

— **την υποχρέωση αναφοράς στη σύνθεση του κύκλου εργασιών του για τον προσδιορισμό των πράξεων που δύνανται να χαρακτηρισθούν «παρεπόμενες», υπό τον όρον ότι κατά τη σχετική αξιολόγηση λαμβάνονται ομοίως υπόψη η σχέση των πράξεων αυτών με τις φορολογούμενες δραστηριότητες του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο και, ενδεχομένως, ο βαθμός κατά τον οποίον οι πράξεις αυτές συνεπάγονται χρησιμοποίηση αγαθών και υπηρεσιών για τα οποία οφείλεται ΦΠΑ.**

(υπογραφές)