ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 25ης Ιουλίου 2018*

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρα 167, 168 και 184 – Έκπτωση του φόρου εισροών – Διακανονισμός – Ακίνητα αγαθά επενδύσεως – Αρχική χρήση για δραστηριότητα που δεν δικαιολογεί έκπτωση του φόρου εισροών, ακολούθως χρήση και για δραστηριότητα υποκείμενη σε ΦΠΑ – Δημόσιος οργανισμός – Ιδιότητα υποκειμένου στον φόρο κατά τον χρόνο της φορολογητέας πράξεως»

Στην υπόθεση C-140/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία) με απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Μαρτίου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

κατά

Gmina Ryjewo,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Ilešič, πρόεδρο τμήματος, A. Rosas, C. Toader, A. Prechal (εισηγήτρια) και E. Jarašiūnas, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: M. Aleksejev, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 11ης Ιανουαρίου 2018,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– ο Szef Krajowej Administracji Skarbowej, εκπροσωπούμενος από τους J. Kaute και B. Kołodziej,

– ο Gmina Ryjewo, εκπροσωπούμενος από τους M. Gizicki, adwokat, και B. Rasz, doradca podatkowy,

– η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna και την A. Kramarczyk-Szaładzińska,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την F. Clotuche-Duvieusart και τον Ł. Habiak,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 19ης Απριλίου 2018,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 167, 168 και 184 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), καθώς και της αρχής της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Szef Krajowej Administracji Skarbowej (διευθυντή της εθνικής φορολογικής αρχής, Πολωνία) και του Gmina Ryjewo (Δήμου Ryjewo, Πολωνία) (στο εξής: δήμος) με αντικείμενο την απόφαση του Minister Finansów (Υπουργού Οικονομικών, Πολωνία) (στο εξής: Υπουργός) περί απορρίψεως του αιτήματος του δήμου για διακανονισμό της εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών για ακίνητο αγαθό επενδύσεως, το οποίο χρησιμοποιήθηκε, αρχικώς, για απαλλασσόμενη από τον φόρο δραστηριότητα, εν συνεχεία δε, και για φορολογητέα δραστηριότητα.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

[…]

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 Κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής:

«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 13, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Τα κράτη, οι περιφέρειες, οι νομοί, οι δήμοι και κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις, τις οποίες πραγματοποιούν ως δημόσια εξουσία, έστω και αν, για τις δραστηριότητες ή πράξεις αυτές, εισπράττουν δικαιώματα, τέλη, εισφορές ή άλλες επιβαρύνσεις.

Εντούτοις, όταν πραγματοποιούν τέτοιες δραστηριότητες ή πράξεις, πρέπει να θεωρούνται υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις αυτές εφόσον η μη υπαγωγή τους στον φόρο θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

[...]»

6 Το άρθρο 63 της ίδιας οδηγίας ορίζει τα εξής:

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

7 Το άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112 έχει ως εξής:

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

8 Το άρθρο 168 της οδηγίας αυτής 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,

[...]».

9 Κατά το άρθρο 184 της εν λόγω οδηγίας:

«Η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση διακανονίζεται όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση, την οποία δικαιούνταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο.»

10 Κατά το άρθρο 185, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας:

«Ο διακανονισμός διενεργείται, ιδίως, όταν, μετά την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης του φόρου, μεταξύ άλλων σε περίπτωση ακύρωσης πωλήσεων ή επίτευξης εκπτώσεων στο τίμημα.»

11 Τα άρθρα 187 και 189 της οδηγίας 2006/112 περιλαμβάνουν κανόνες για τον διακανονισμό των αγαθών επενδύσεως οι οποίοι αφορούν, μεταξύ άλλων, την περίοδο διακανονισμού των ακίνητων αγαθών επενδύσεως.

Το πολωνικό δίκαιο

12 Το άρθρο 15 του ustawa o podatku od towarów i usług (νόμου περί του φόρου επί των αγαθών και υπηρεσιών), της 11ης Μαρτίου 2004 (Dz. U. αριθ. 54, θέση 535), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), ορίζει τα εξής:

«1. Υποκείμενοι στον φόρο είναι τα νομικά πρόσωπα, οι οργανωτικές μονάδες χωρίς νομική προσωπικότητα και τα φυσικά πρόσωπα τα οποία ασκούν, κατά τρόπο ανεξάρτητο, οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια της παραγράφου 2, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής.

2. 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.

[…]

6. Δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο οι δημόσιοι οργανισμοί και οι υπηρεσίες των οργανισμών αυτών κατά την εκπλήρωση αποστολής που τους έχει ανατεθεί δυνάμει ειδικών νομοθετικών διατάξεων, εξαιρουμένων των δραστηριοτήτων που ασκούνται βάσει συμβάσεων ιδιωτικού δικαίου.»

13 Το άρθρο 86, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Στο μέτρο που αγαθά και υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, οι υποκείμενοι στον φόρο του άρθρου 15 δικαιούνται έκπτωση του φόρου εισροών από το ποσό του οφειλόμενου φόρου, με την επιφύλαξη των άρθρων 114, 119, παράγραφος 4, 120, παράγραφοι 17 και 19, καθώς και 124.»

14 Κατά το άρθρο 91 του εν λόγω νόμου:

«[…]

2. Στην περίπτωση αγαθών ή υπηρεσιών που, βάσει των διατάξεων περί του φόρου εισοδήματος συνυπολογίζονται από τον υποκείμενο στον φόρο σε ενσώματα και άυλα, δεκτικά αποσβέσεως, πάγια στοιχεία του ενεργητικού, καθώς και στην περίπτωση ακινήτων και δικαιωμάτων ισόβιας επικαρπίας επί ακινήτων, εφόσον αυτά συγκαταλέγονται στα ενσώματα ή στα άυλα πάγια στοιχεία του ενεργητικού του αποκτώντος, εξαιρουμένων εκείνων των οποίων η αρχική αξία δεν υπερβαίνει τα 15 000 [πολωνικά ζλότυ (PLN)], ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να προβεί στον κατά την παράγραφο 1 διακανονισμό εντός των πέντε ακόλουθων ετών, στη δε περίπτωση ακινήτων και δικαιωμάτων ισόβιας επικαρπίας επί ακινήτων εντός δέκα ετών, υπολογιζομένων από το έτος κατά το οποίο αυτά διατέθηκαν προς χρήση.

[…]

7. Οι παράγραφοι 1 έως 6 ισχύουν κατ' αναλογίαν όταν ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούνταν έκπτωση του συνολικού φόρου εισροών για το αγαθό ή την υπηρεσία που χρησιμοποίησε και προέβη στην έκπτωση αυτή, ή όταν δεν δικαιούνταν τέτοια έκπτωση, αλλά στη συνέχεια μεταβλήθηκε το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου που καταβλήθηκε επί των εισροών για το εν λόγω αγαθό ή την εν λόγω υπηρεσία.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

15 Από το 2005, ο δήμος είναι καταχωρισμένος ως υποκείμενος στον ΦΠΑ.

16 Κατά τα έτη 2009 και 2010, ο δήμος προέβη στην ανέγερση πολιτιστικού κέντρου. Στο πλαίσιο της κατασκευής αυτής, του παραδόθηκαν αγαθά και του παρασχέθηκαν υπηρεσίες, για τα οποία κατέβαλε ΦΠΑ. Μετά την ολοκλήρωση της κατασκευής του πολιτιστικού κέντρου, η διαχείρισή του παραχωρήθηκε δωρεάν, το 2010, στον δημοτικό πολιτιστικό φορέα.

17 Κατά το 2014, ο δήμος εξέφρασε την πρόθεσή του να συμπεριληφθεί το ακίνητο αυτό στα περιουσιακά του στοιχεία και να αναλάβει ο ίδιος απευθείας τη διαχείρισή του. Εν συνεχεία, επιθυμούσε να χρησιμοποιηθεί το πολιτιστικό κέντρο τόσο δωρεάν, για τις ανάγκες των κατοίκων του δήμου, όσο και έναντι αμοιβής, με την εκμίσθωσή του για εμπορικούς σκοπούς. Ο δήμος δήλωσε ρητώς την πρόθεσή του να εκδίδει, για την εν λόγω εξ επαχθούς αιτίας χρήση, τιμολόγια περιλαμβάνοντα τον ΦΠΑ. Μέχρι σήμερα, ο δήμος δεν έχει ακόμη προβεί σε έκπτωση του ΦΠΑ που έχει καταβληθεί για την πραγματοποίηση της εν λόγω επενδύσεως.

18 Ο Υπουργός, επιληφθείς αιτήσεως του δήμου περί γνωμοδοτήσεως ως προς την ερμηνεία φορολογικών διατάξεων, εκτίμησε, με απόφαση της 28ης Μαΐου 2014, ότι, κατ' εφαρμογήν, μεταξύ άλλων, του άρθρου 91, παράγραφοι 2 και 7, του νόμου περί ΦΠΑ, ο δήμος δεν μπορούσε να τύχει διακανονισμού του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ, προβάλλοντας ως κύριο λόγο ότι, δεδομένης της αποκτήσεως από τον δήμο των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό να παραχωρήσει δωρεάν το ακίνητο στον δημοτικό πολιτιστικό φορέα, ο δήμος δεν απέκτησε το αγαθό αυτό στο πλαίσιο οικονομικής δραστηριότητας και συνεπώς δεν ενήργησε ως υποκείμενος στον ΦΠΑ.

19 Με απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2014, το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (διοικητικό δικαστήριο της περιφέρειας του Γκντανσκ, Πολωνία) έκανε δεκτή την ασκηθείσα από τον δήμο προσφυγή κατά της από 28 Μαΐου 2014 αποφάσεως του Υπουργού.

20 Το δικαστήριο αυτό θεώρησε ότι η αρχική χρήση των αγαθών και υπηρεσιών από τον υποκείμενο στον φόρο για την άσκηση δραστηριοτήτων μη υποκειμένων στον ΦΠΑ δεν του στερούσε το δικαίωμα μεταγενέστερης εκπτώσεως του καταβληθέντος φόρου επί των εισροών, εφόσον μεταβλήθηκε ο προορισμός των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών και αυτά χρησιμοποιήθηκαν εν συνεχεία για τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων. Συναφώς, δεν είναι δυνατό να αντιταχθεί βασίμως στον δήμο ότι, στην αίτησή του επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 28ης Μαΐου 2014, όταν απέκτησε το ακίνητο, δεν δήλωσε ρητώς την πρόθεσή του να το χρησιμοποιήσει στο πλαίσιο οικονομικής δραστηριότητας.

21 Το αιτούν δικαστήριο, ήτοι το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία), επιληφθέν αιτήσεως αναιρέσεως που ασκήθηκε από τον Υπουργό, διερωτάται αν, σύμφωνα με τα άρθρα 167, 168 και 184 της οδηγίας 2006/112, ένας δήμος έχει δικαίωμα εκπτώσεως, μέσω διακανονισμού, του ΦΠΑ επί των εισροών για επενδυτικές δαπάνες, όταν το επίμαχο αγαθό επενδύσεως χρησιμοποιήθηκε αρχικά για μη υποκείμενη στον ΦΠΑ δραστηριότητα, εν προκειμένω στο πλαίσιο εκτελέσεως καθηκόντων του δήμου ως φορέα δημόσιας εξουσίας, και εν συνεχεία χρησιμοποιήθηκε και για τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων.

22 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι από την απόφαση της 2ας Ιουνίου 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335), συνάγεται ότι στο ερώτημα αυτό προσήκει αρνητική απάντηση, στο μέτρο που από την απόφαση αυτή προκύπτει ότι ο οργανισμός δημοσίου δικαίου ο οποίος, κατά τον χρόνο της αποκτήσεως αγαθού επενδύσεως, ενήργησε ως φορέας δημόσιας εξουσίας και όχι ως υποκείμενος στον φόρο δεν έχει δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ για το αγαθό αυτό, ακόμη και όταν, εν συνεχεία, ο οργανισμός αυτός ενήργησε ως υποκείμενος στον φόρο.

23 Ωστόσο, το συμπέρασμα που συνάγεται από την απόφαση αυτή κατέστη αβέβαιο καθόσον, με τη διάταξη της 5ης Ιουνίου 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), το Δικαστήριο έκρινε ότι, σε περίπτωση που ο ενδιαφερόμενος δήμος μεταβάλλει τη χρήση ενός ακίνητου αγαθού επενδύσεως από χρήση που, αρχικώς, δεν θεμελιώνει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ σε χρήση που θεμελιώνει τέτοιο δικαίωμα, επιτρέπεται κατ' αρχήν διακανονισμός των εκπτώσεων.

24 Συναφώς, τίθεται το ζήτημα αν έχει σημασία το γεγονός ότι, κατά τον χρόνο της αποκτήσεως του αγαθού επενδύσεως, ο δήμος είχε δηλώσει ή όχι ρητώς την πρόθεσή του να το χρησιμοποιήσει μελλοντικά και για τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων.

25 Εφόσον δεν έχει εκφραστεί τέτοια πρόθεση, τίθεται επίσης το ζήτημα αν η ιδιότητα υπό την οποία ενήργησε η δημόσια αρχή πρέπει να εκτιμάται αποκλειστικώς βάσει της αρχικής χρήσεως του αγαθού επενδύσεως ή αν πρέπει να ληφθούν υπόψη και άλλα κριτήρια.

26 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Δικαιούται ένας δήμος, υπό το πρίσμα των άρθρων 167, 168 και 184 επ. της οδηγίας [2006/112] καθώς και υπό το πρίσμα της αρχής της ουδετερότητας, να εκπίπτει τον φόρο εισροών (μέσω διακανονισμού) για επενδυτικές δαπάνες του, όταν

– το παραχθέν (αποκτηθέν) αγαθό της επενδύσεως χρησιμοποιήθηκε αρχικώς για δραστηριότητα μη υποκείμενη στον ΦΠΑ (την εκτέλεση από τον δήμο καθηκόντων δημόσιας αρχής στο πλαίσιο της δικαιοδοσίας του), [αλλά]

– έχει μεταβληθεί ο τρόπος χρησιμοποιήσεως του αγαθού αυτού και ο δήμος το χρησιμοποιεί πλέον και για φορολογητέες πράξεις;

2) Έχει σημασία για την απάντηση επί του πρώτου ερωτήματος το γεγονός ότι ο δήμος, κατά τον χρόνο παραγωγής και/ή αποκτήσεως του επενδυτικού αγαθού, δεν είχε δηλώσει ρητώς την πρόθεσή του να το χρησιμοποιήσει μεταγενέστερα για φορολογητέες πράξεις;

3) Έχει σημασία για την απάντηση επί του πρώτου ερωτήματος το γεγονός ότι το επενδυτικό αγαθό χρησιμοποιείται τόσο για φορολογητέες όσο και για μη υποκείμενες στον ΦΠΑ πράξεις (στο πλαίσιο της εκτελέσεως από τον δήμο καθηκόντων δημόσιας αρχής) και ότι οι συγκεκριμένες επενδυτικές δαπάνες δεν είναι δυνατό να αποδοθούν αντικειμενικά σε μια από τις κατηγορίες των προαναφερομένων πράξεων;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

27 Με τα τρία ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, αν τα άρθρα 167, 168 και 184 της οδηγίας 2006/112 καθώς και η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε δικαίωμα οργανισμού δημοσίου δικαίου να προβεί σε διακανονισμό των εκπτώσεων του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για ακίνητο αγαθό επενδύσεως σε περίπτωση, όπως η επίμαχη της κύριας δίκης, που, κατά την απόκτηση του αγαθού αυτού, αφενός, το εν λόγω αγαθό μπορούσε εκ της φύσεώς του να χρησιμοποιηθεί τόσο για φορολογούμενες όσο και για μη φορολογούμενες δραστηριότητες, αλλά χρησιμοποιήθηκε, αρχικά, για μη φορολογούμενες δραστηριότητες, και, αφετέρου, ο δημόσιος οργανισμός αυτός δεν είχε δηλώσει ρητώς την πρόθεσή του να χρησιμοποιήσει το εν λόγω αγαθό για φορολογούμενη δραστηριότητα, ούτε όμως είχε αποκλείσει τη χρήση του προς τέτοιο σκοπό.

28 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, υπενθυμίζεται ότι, κατά την 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 τον νομοθέτη της Ένωσης κοινού συστήματος ΦΠΑ (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 37).

29 Το σύστημα των εκπτώσεων σκοπεί στην πλήρη απαλλαγή του υποκειμένου στον φόρο από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβάλλεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει 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, καταρχήν, οι ίδιες στον ΦΠΑ (βλ., συναφώς, απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

30 Όπως έχει επανειλημμένως τονίσει το Δικαστήριο, το δικαίωμα εκπτώσεως κατά τα άρθρα 167 επ. της οδηγίας 2006/112 αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται. Ειδικότερα, το δικαίωμα αυτό ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 39 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

31 Οι διατάξεις του άρθρου 187 της οδηγίας 2006/112 αφορούν περιπτώσεις διακανονισμού των εκπτώσεων, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, στις οποίες αγαθό επενδύσεως η χρήση του οποίου δεν θεμελιώνει δικαίωμα εκπτώσεως τίθεται, ακολούθως, σε χρήση που θεμελιώνει τέτοιο δικαίωμα (διάταξη της 5ης Ιουνίου 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

32 Το σύστημα διακανονισμού των εκπτώσεων αποτελεί ουσιώδες στοιχείο του συστήματος που καθιερώνει η οδηγία 2006/112, καθότι αποσκοπεί στο να εξασφαλίσει την ακρίβεια των εκπτώσεων και, επομένως, την ουδετερότητα της φορολογικής επιβαρύνσεως (διάταξη της 5ης Ιουνίου 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, σκέψη 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

33 Εντούτοις, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εξαρτάται από την τήρηση τόσο ουσιαστικών όσο και τυπικών απαιτήσεων ή προϋποθέσεων (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 40 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

34 Συνεπώς, όσον αφορά τις εν λόγω ουσιαστικές απαιτήσεις ή προϋποθέσεις, κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, από το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι μόνον ένα πρόσωπο που έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο και ενεργεί υπό την εν λόγω ιδιότητα κατά τον χρόνο που αποκτά αγαθό έχει δικαίωμα εκπτώσεως ως προς το αγαθό αυτό και μπορεί να εκπέσει τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα για το αγαθό αυτό ΦΠΑ αν το χρησιμοποιεί για τις ανάγκες των φορολογουμένων πράξεών του (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, σκέψη 8, και της 22ας Οκτωβρίου 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, σκέψη 18 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

35 Σύμφωνα με τα άρθρα 63 και 167 της οδηγίας 2006/112, το δικαίωμα εκπτώσεως γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός, δηλαδή κατά την παράδοση του αγαθού (απόφαση της 22ας Μαρτίου 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, σκέψη 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

36 Οι αρχές αυτές εφαρμόζονται επίσης σε περίπτωση κατά την οποία το ενδιαφερόμενο πρόσωπο είναι οργανισμός δημοσίου δικαίου ο οποίος προβάλλει δικαίωμα διακανονισμού των εκπτώσεων του ΦΠΑ δυνάμει των άρθρων 184 επ. της οδηγίας 2006/112 (βλ., συναφώς, απόφαση της 2ας Ιουνίου 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, σκέψη 39).

37 Εκ των προεκτεθέντων προκύπτει ότι, όταν δημόσιος οργανισμός όπως, εν προκειμένω, ο δήμος ενεργεί κατά τον χρόνο της αποκτήσεως αγαθού επενδύσεως ως φορέας δημόσιας εξουσίας, κατά την έννοια του άρθρου 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, και, συνεπώς, ως μη υποκείμενος στον φόρο, δεν έχει, καταρχήν, δικαίωμα διακανονισμού των εκπτώσεων σε σχέση με το αγαθό αυτό, ακόμη και αν, εν συνεχεία, το εν λόγω αγαθό χρησιμοποιείται για φορολογούμενη δραστηριότητα (βλ., συναφώς, απόφαση της 2ας Ιουνίου 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, σκέψη 44).

38 Κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το ερώτημα εάν, κατά τον χρόνο παραδόσεως του αγαθού, ο υποκείμενος στον φόρο ενήργησε υπό την ιδιότητα αυτή, ήτοι για τις ανάγκες οικονομικής δραστηριότητας, συνιστά πραγματικό ζήτημα η εξέταση του οποίου απόκειται στο αιτούν δικαστήριο λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των δεδομένων της συγκεκριμένης υποθέσεως, μεταξύ των οποίων καταλέγονται η φύση των επίμαχων αγαθών και το χρονικό διάστημα που παρήλθε μεταξύ της κτήσεώς τους και της χρήσεώς τους για την εξυπηρέτηση σκοπών των οικονομικών δραστηριοτήτων του υποκειμένου στον φόρο (βλ. συναφώς, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, σκέψη 21, και της 22ας Οκτωβρίου 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, σκέψη 21).

39 Η εξέταση αυτή αποσκοπεί στη διαπίστωση εάν ο υποκείμενος στον φόρο απέκτησε ή παρήγαγε τα επίμαχα αγαθά επενδύσεως έχοντας την πρόθεση, η οποία επιβεβαιώνεται από αντικειμενικά στοιχεία, να ασκήσει οικονομική δραστηριότητα και ενήργησε, κατά συνέπεια, ως υποκείμενος στον φόρο, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 (βλ., συναφώς, απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, σκέψη 20).

40 Εν προκειμένω, ενώ η εφαρμοστέα στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική νομοθεσία προβλέπει, για τα ακίνητα αγαθά επενδύσεως, περίοδο διακανονισμού πέντε ή δέκα ετών, υπολογιζομένων από την έναρξη χρήσεως του επίμαχου αγαθού, από τις διαπιστώσεις του αιτούντος δικαστηρίου προκύπτει ότι η αίτηση του δήμου υποβλήθηκε τέσσερα έτη μετά την έναρξη χρήσεως του ακινήτου από τον δημοτικό πολιτιστικό φορέα στον οποίο η διαχείρισή του παραχωρήθηκε δωρεάν.

41 Επιπλέον, και υπό την επιφύλαξη εξακριβώσεως από το αιτούν δικαστήριο, διαπιστώνεται ότι, εν προκειμένω, ο δήμος, κατά την απόκτηση του επίμαχου στην κύρια δίκη ακίνητου αγαθού επενδύσεως, ενήργησε υπό τους ίδιους όρους με ιδιώτη που επιθυμεί την ανέγερση ακινήτου, χωρίς να κάνει χρήση, προς τον σκοπό αυτό, των προνομίων της δημόσιας εξουσίας. Εξ αυτού συνάγεται, σύμφωνα με το άρθρο 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 και τη συναφή νομολογία, ότι ο δήμος, όταν αγόρασε το επίμαχο ακίνητο, δεν ενήργησε υπό την ιδιότητα του φορέα δημόσιας εξουσίας.

42 Ως εκ τούτου, η περίπτωση της κύριας δίκης διαφέρει από την υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 2ας Ιουνίου 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335), στην οποία ο επίμαχος δημόσιος οργανισμός είχε αποκτήσει το επενδυτικό αγαθό ως φορέας δημόσιας εξουσίας, κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου 13, παράγραφος 1, και, συνεπώς, υπό την ιδιότητα μη υποκειμένου στον φόρο.

43 Ένα άλλο στοιχείο που διαφοροποιεί την περίπτωση της κύριας δίκης από την υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η ανωτέρω απόφαση έγκειται στο γεγονός ότι, εν προκειμένω, ο δήμος, όταν απέκτησε, κατά τη διάρκεια του έτους 2010, το ακίνητο αγαθό επενδύσεως, είχε ήδη καταχωριστεί ως υποκείμενος στον ΦΠΑ από το 2005.

44 Εξάλλου, η περίπτωση της κύριας δίκης διαφέρει από την υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 30ής Μαρτίου 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), στην οποία διαπιστώθηκε ότι ο οικείος φιλανδικός δήμος είχε, κατά την αγορά ακινήτων, ενεργήσει υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, δεδομένου ότι οι αγορές αυτές είχαν πραγματοποιηθεί για την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας, ήτοι της εκμισθώσεως των εν λόγω αποκτηθέντων ακινήτων.

45 Ομοίως, η περίπτωση της κύριας δίκης διαφέρει από την υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η διάταξη της 5ης Ιουνίου 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), καθόσον, όπως προκύπτει από τη σκέψη 11 της διατάξεως αυτής, κατά τον χρόνο της παραδόσεως του επίμαχου ακινήτου, ο οικείος πολωνικός δήμος είχε ενεργήσει ως υποκείμενος στον φόρο, δεδομένου ότι το αιτούν δικαστήριο επισήμανε ότι, ήδη κατά τις εργασίες κατασκευής του ακινήτου, ο δήμος αυτός είχε δηλώσει ρητώς τη βούλησή του να εκμισθώσει το ακίνητο σε εμπορική εταιρία που θα του κατέβαλε μίσθωμα.

46 Αντιθέτως, στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης, μόνο μετά την παράδοση του επίμαχου ακινήτου ο δήμος δήλωσε την πρόθεσή του να το εκμισθώσει για εμπορικούς σκοπούς.

47 Ωστόσο, ενώ σαφής και ρητή δήλωση, κατά την απόκτηση αγαθού, της προθέσεως να διατεθεί αυτό για οικονομική χρήση μπορεί να είναι επαρκής για να συναχθεί το συμπέρασμα ότι ο υποκείμενος στον φόρο απέκτησε το αγαθό ενεργώντας υπό την ιδιότητα αυτή, η έλλειψη τέτοιας δηλώσεως δεν αποκλείει το ενδεχόμενο να προκύψει σιωπηρά τέτοια πρόθεση.

48 Εν προκειμένω, είναι αληθές ότι, κατά τον χρόνο της παραδόσεως του επίμαχου στην κύρια δίκη ακινήτου, η μόνη δηλωθείσα πρόθεση του δήμου ήταν να διαθέσει το ακίνητο αυτό για δημόσια χρήση, ως πολιτιστικό κέντρο. Καίτοι, εν συνεχεία, η πρόθεση αυτή υλοποιήθηκε με τη δωρεάν παραχώρηση του αγαθού αυτού στον δημοτικό πολιτιστικό φορέα, γεγονός παραμένει ότι η εν λόγω διάθεση δεν απέκλειε, αφ' εαυτής, τη χρήση του εν λόγω αγαθού, τουλάχιστον εν μέρει, για οικονομικούς σκοπούς, για παράδειγμα στο πλαίσιο εκμισθώσεως.

49 Στο μέτρο αυτό, η φύση του αγαθού, η οποία, κατά την υπομνησθείσα στη σκέψη 38 της παρούσας αποφάσεως νομολογία του Δικαστηρίου, συνιστά στοιχείο που πρέπει να ληφθεί υπόψη προκειμένου να καθοριστεί εάν, κατά τον χρόνο που του παραδόθηκε το ακίνητο, ο υποκείμενος στον φόρο ενήργησε υπό την ιδιότητα αυτή, μπορεί να δεικνύει ότι ο δήμος είχε σκοπό να ενεργήσει ως υποκείμενος στον φόρο.

50 Ομοίως, συνιστά ένδειξη προς την ίδια κατεύθυνση το γεγονός ότι ο δήμος είχε ήδη καταχωριστεί ως υποκείμενος στον ΦΠΑ πολύ πριν από την παράδοση και την απόκτηση του επίμαχου στην κύρια δίκη ακινήτου.

51 Αντιθέτως, δεν έχει σημασία αυτό καθαυτό το γεγονός ότι το επίμαχο αγαθό δεν χρησιμοποιήθηκε αμέσως για φορολογητέες πράξεις, δεδομένου ότι η χρήση του αγαθού προσδιορίζει μόνον την έκταση της αρχικής εκπτώσεως ή του ενδεχόμενου μεταγενέστερου διακανονισμού, ενώ δεν επηρεάζει τη γένεση του δικαιώματος προς έκπτωση (βλ., συναφώς, απόφαση της 30ής Μαρτίου 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, σκέψη 39).

52 Συνεπώς, καίτοι, στο πλαίσιο του πρώτου ερωτήματός του, το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται στο γεγονός ότι η αρχική χρήση του ακινήτου πραγματοποιήθηκε κατά «την εκτέλεση από τον δήμο καθηκόντων δημόσιας αρχής στο πλαίσιο της δικαιοδοσίας του», το γεγονός αυτό, αν υποτεθεί αποδεδειγμένο, πράγμα το οποίο αμφισβητεί ο δήμος, δεν προδικάζει την απάντηση στο διαφορετικό ερώτημα εάν, κατά τον χρόνο που απέκτησε το αγαθό, η εν λόγω δημόσια αρχή ενήργησε ως υποκείμενη στον φόρο, θεμελιώνοντας εκ του γεγονότος αυτού δικαίωμα εκπτώσεως σε σχέση με το επίμαχο αγαθό, αλλά συνιστά ένδειξη ότι ο δήμος δεν ενήργησε υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο.

53 Σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, που, κατά την απόκτηση ακίνητου αγαθού επενδύσεως το οποίο μπορεί εκ της φύσεώς του να χρησιμοποιηθεί τόσο για φορολογούμενες όσο και για μη φορολογούμενες δραστηριότητες, ο δημόσιος οργανισμός ο οποίος έχει ήδη την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο δεν έχει ρητώς δηλώσει την πρόθεσή του να χρησιμοποιήσει το αγαθό αυτό για φορολογούμενη δραστηριότητα, ούτε όμως έχει αποκλείσει τη χρήση του προς τέτοιο σκοπό, η αρχική χρήση του αγαθού αυτού για μη φορολογούμενες δραστηριότητες δεν αποκλείει να συναχθεί το συμπέρασμα, κατόπιν εξετάσεως του συνόλου των πραγματικών περιστατικών, στην οποία απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να προβεί, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 38 της παρούσας αποφάσεως, ότι πληρούται η προϋπόθεση που θέτει το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112, σύμφωνα με την οποία ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να έχει ενεργήσει υπό την ιδιότητά του αυτή κατά τον χρόνο αποκτήσεως του επίμαχου αγαθού.

54 Συναφώς, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 55 των προτάσεών της, ο έλεγχος, σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, ότι πληρούται η προϋπόθεση αυτή πρέπει να διενεργείται υπό το πρίσμα ευρείας ερμηνείας της έννοιας της αποκτήσεως υπό «την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο».

55 Συγκεκριμένα, μια τέτοια ευρεία ερμηνεία επιβάλλεται λαμβανομένου υπόψη του σκοπού του συστήματος εκπτώσεων και, συνεπώς, των διακανονισμών ο οποίος, όπως υπομνήσθηκε στις σκέψεις 29 έως 31 της παρούσας αποφάσεως, συνίσταται στην εξασφάλιση της ουδετερότητας ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, αρχή εκ της οποίας συνάγεται ότι, κατά γενικό κανόνα, κάθε επιχειρηματίας πρέπει να μπορεί να ασκεί αμέσως το δικαίωμα εκπτώσεως για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών, ενώ η ακρίβεια των εκπτώσεων μπορεί, εάν παρίσταται ανάγκη, να εξασφαλισθεί εκ των υστέρων μέσω διακανονισμού.

56 Τέλος, το γεγονός ότι καθίσταται δύσκολο, ακόμη και αδύνατο, να κατανεμηθούν αντικειμενικά οι συγκεκριμένες επενδυτικές δαπάνες μεταξύ φορολογουμένων και μη φορολογουμένων πράξεων δεν επιδρά στον έλεγχο της προϋποθέσεως που θέτει το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112, σύμφωνα με την οποία ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να έχει ενεργήσει υπό την ιδιότητά του αυτή κατά τον χρόνο που αποκτά ένα αγαθό.

57 Η κατανομή αυτή διέπεται ειδικά από τους περιλαμβανομένους στα άρθρα 173 έως 175 της οδηγίας 2006/112 κανόνες σχετικά με την αναλογία εκπτώσεως. Ο υπολογισμός αναλογίας εκπτώσεως για τον προσδιορισμό του προς έκπτωση ΦΠΑ περιορίζεται, καταρχήν, 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., μεταξύ άλλων, απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2016, Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, σκέψη 34).

58 Επιπλέον, ο καθορισμός των μεθόδων και των κριτηρίων κατανομής του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών μεταξύ οικονομικών και μη οικονομικών δραστηριοτήτων εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών, τα οποία, κατά την άσκηση της ευχέρειάς τους αυτής, οφείλουν να λαμβάνουν υπόψη τον σκοπό και την οικονομία της οδηγίας αυτής και, για τον λόγο αυτό, να προβλέπουν τρόπο υπολογισμού ο οποίος να αντανακλά αντικειμενικά το πραγματικό ποσό των δαπανών για τις εισροές που αναλογεί σε καθεμία από τις δύο αυτές δραστηριότητες (απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 42).

59 Ως εκ τούτου, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 167, 168 και 184 της οδηγίας 2006/112 καθώς και η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε δικαίωμα οργανισμού δημοσίου δικαίου να προβεί σε διακανονισμό των εκπτώσεων του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για ακίνητο αγαθό επενδύσεως σε περίπτωση, όπως η επίμαχη της κύριας δίκης, που, κατά την απόκτηση του αγαθού αυτού, αφενός, αυτό μπορούσε εκ της φύσεώς του να χρησιμοποιηθεί τόσο για φορολογούμενες όσο και για μη φορολογούμενες δραστηριότητες, αλλά χρησιμοποιήθηκε, αρχικά, για μη φορολογούμενες δραστηριότητες, και, αφετέρου, ο δημόσιος οργανισμός αυτός δεν είχε δηλώσει ρητώς την πρόθεσή του να διαθέσει το εν λόγω αγαθό για φορολογούμενη δραστηριότητα, ούτε όμως είχε αποκλείσει τη χρήση του προς τέτοιο σκοπό, εφόσον από την εξέταση του συνόλου των πραγματικών περιστάσεων, η οποία απόκειται στο εθνικό δικαστήριο, προκύπτει ότι πληρούται η προϋπόθεση που θέτει το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112, σύμφωνα με την οποία ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να έχει ενεργήσει υπό την ιδιότητά του αυτή όταν προέβη στην εν λόγω απόκτηση.

Επί των δικαστικών εξόδων

60 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 (δεύτερο τμήμα) αποφαίνεται:

Τα άρθρα 167, 168 και 184 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, καθώς και η αρχή της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε δικαίωμα οργανισμού δημοσίου δικαίου να προβεί σε διακανονισμό των εκπτώσεων του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για ακίνητο αγαθό επενδύσεως σε περίπτωση, όπως η επίμαχη της κύριας δίκης, που, κατά την απόκτηση του αγαθού αυτού, αφενός, αυτό μπορούσε εκ της φύσεώς του να χρησιμοποιηθεί τόσο για φορολογούμενες όσο και για μη φορολογούμενες δραστηριότητες, αλλά χρησιμοποιήθηκε, αρχικά, για μη φορολογούμενες δραστηριότητες, και, αφετέρου, ο δημόσιος οργανισμός αυτός δεν είχε δηλώσει ρητώς την πρόθεσή του να διαθέσει το εν λόγω αγαθό για φορολογούμενη δραστηριότητα, ούτε όμως είχε αποκλείσει τη χρήση του προς τέτοιο σκοπό, εφόσον από την εξέταση του συνόλου των πραγματικών περιστάσεων, η οποία απόκειται στο εθνικό δικαστήριο, προκύπτει ότι πληρούται η προϋπόθεση που θέτει το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112, σύμφωνα με την οποία ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να έχει ενεργήσει υπό την ιδιότητά του αυτή όταν προέβη στην εν λόγω απόκτηση.

(υπογραφές)