ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

PHILIPPE LÉGER

της 15ης Ιουνίου 2006 [1]

1. Με την υπό κρίση αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ζητείται να διευκρινιστεί ποια είναι η βάση επιβολής του φόρου προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ), που οφείλεται από φορολογούμενο για τη χρησιμοποίηση, για τις ιδιωτικές ανάγκες του, μέρους ακινήτου που έχει εξ ολοκλήρου διατεθεί για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του.

2. Όταν ένας φορολογούμενος αποκτά ή κατασκευάζει κτίριο που αποφασίζει να το διαθέσει εξ ολοκλήρου για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του, πλην όμως επιθυμεί επίσης να το χρησιμοποιήσει εν μέρει για τις ιδιωτικές του ανάγκες, δικαιούται να εκπέσει εξ ολοκλήρου τον ΦΠΑ που είχε καταβάλει σε προγενέστερο στάδιο επί του κόστους αυτής της αγοράς ή αυτής της κατασκευής.

3. Ωστόσο, όσον αφορά το μέρος του κτιρίου αυτού που χρησιμοποιείται για τις ιδιωτικές ανάγκες του, ο φορολογούμενος βρίσκεται σε μια κατάσταση παρόμοια προς αυτήν ενός τελικού καταναλωτή. Στην περίπτωση αυτή, η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ [2] προβλέπει στην περίπτωση αυτή μηχανισμό εισπράξεως του αντιστοιχούντος μέρους του ΦΠΑ και του οποίου ο φορολογούμενος έχει πετύχει την έκπτωση.

4. Συναφώς, η έκτη οδηγία δημιουργεί πλάσμα δικαίου δυνάμει του οποίου αυτή η ιδιωτική χρήση εξομοιούται προς παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας που ο φορολογούμενος παρέχει στον εαυτό του.

5. Στην υπό κρίση υπόθεση καλείται το Δικαστήριο να διασαφηνίσει ποια είναι η βάση επιβολής του ΦΠΑ γι' αυτήν την παροχή υπηρεσιών. Το Finanzgericht München (Γερμανία) ζητεί να μάθει αν αυτή η βάση επιβολής φόρου πρέπει να προσδιοριστεί αποκλειστικώς και μόνον σε αναφορά με τους γενικούς κανόνες περί αποσβέσεως που αντικατοπτρίζουν την προοδευτική μείωση της αξίας του κτιρίου ή εάν μπορεί τούτο να γίνει σε συνάρτηση με την περίοδο «διακανονισμού των εκπτώσεων» σχετικά με τον ΦΠΑ.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — Οδηγία 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 L 145, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ L 102, σ. 18, στο εξής: έκτη οδηγία).

I — Νομικό πλαίσιο

A — *Κοινοτικό δίκαιο*

Έκτη οδηγία

6. Ο ΦΠΑ αποτελεί φόρο επί της καταναλώσεως που προορίζεται να εφαρμόζεται κατά τρόπο γενικό επί αγαθών και υπηρεσιών. Το κοινοτικό σύστημα του ΦΠΑ συνίσταται στην εφαρμογή επί των αγαθών και των υπηρεσιών φόρου ακριβώς ανάλογου προς την τιμή αυτών των αγαθών και αυτών των υπηρεσιών, απαιτητέου για κάθε συναλλαγή που συνάπτεται στο πλαίσιο του κυκλώματος παραγωγής ή διανομής που όμως δεν πρέπει να πλήττει παρά μόνον τον τελικό καταναλωτή.

7. Προκειμένου να καταστεί δυνατό στους φορολογουμένους που διασφαλίζουν εν προκειμένω την είσπραξη να μην φέρουν τη σχετική επιβάρυνση, η έκτη οδηγία προβλέπει μηχανισμό εκπτώσεων με σκοπό να επιτυγχάνεται εν προκειμένω η «ουδετερότητα» του φόρου.

8. Η εν λόγω οδηγία περιλαμβάνει επίσης διάφορες διατάξεις που αποσκοπούν στο να διασφαλίζεται η εφαρμογή του συστήματος αυτού όταν ένας φορολογούμενος χρησιμοποιεί το ίδιο αγαθό τόσο για επαγγελματικούς σκοπούς όσο και για τις ιδιωτικές του ανάγκες. Οι ασκούσες τη μεγαλύτερη επιρροή για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης διατάξεις είναι οι ακόλουθες.

9. Το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι υπόκεινται στον ΦΠΑ «παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υποκειμένου στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν».

10. Το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας, εξομοιώνει προς παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας «τη χρησιμοποίηση αγαθού, το οποίο κατέχει επιχείρηση, για τις ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του ή γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, εφόσον το αγαθό αυτό δημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του [ΦΠΑ]».

11. Το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της ίδιας οδηγίας που βρίσκεται στο επίκεντρο της υπό κρίση διαφοράς, διευκρινίζει ποια είναι η βάση επιβολής του φόρου σε μια τέτοια συγκεκριμένη περίπτωση. Η εν λόγω διάταξη ορίζει ότι η βάση αυτή είναι «για τις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 6, παράγραφος 2, το ποσό των εξόδων των αναληφθέντων από τον υποκείμενο στον φόρο για την εκτέλεση της παροχής υπηρεσιών».

12. Το άρθρο 17, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής προβλέπει:

«Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγ-

ματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος:

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

[...]»

13. Το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας έχει ως αντικείμενο τον διακανονισμό της εκπτώσεως αυτής. Προβλέπει ότι η αρχικά ενεργηθείσα έκπτωση υπόκειται σε διακανονισμό ιδίως, αφενός, όταν είναι ανωτέρα ή κατωτέρα της εκπτώσεως την οποία εδικαιούτο να ενεργήσει ο υποκείμενος στον φόρο και, αφετέρου, όταν, μετά την υποβολή της δηλώσεως, έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της.

14. Αυτό το άρθρο 20 ορίζει επίσης:

«[...]

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

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

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

3. Σε περίπτωση παραδόσεώς του κατά την διάρκεια της περιόδου του διακανονισμού, το αγαθό επενδύσεως θεωρείται σαν να είχε χρησιμοποιηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο, για οικονομική δραστηριότητά του, μέχρι την λήξη της περιόδου διακανονισμού. Η οικονομική δραστηριότητα αυτή θεωρείται ως εξ ολοκλήρου μεν φορολογούμενη, στην περίπτωση κατά την οποίαν η παράδοση του εν λόγω είδους φορολογείται, ως εξ ολοκλήρου δε απαλλασσόμενη, στην περίπτωση κατά την οποίαν η παράδοση αυτή απαλλάσσεται. Ο διακανονισμός γίνεται μια φορά μόνο για όλον τον εναπομένοντα χρόνο της περιόδου διακανονισμού [...]»

Β — *Το εθνικό δίκαιο*

15. Το άρθρο 3, παράγραφος 9α, σημείο 1, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών Umsatzsteuergesetz[3] εξομοιώνει προς τις παροχές εξ επαχθούς αιτίας τη χρήση, από υποκείμενο στον φόρο, αγαθού έχοντος τεθεί στη διάθεση της επιχειρήσεως για σκοπούς άσχετους προς αυτήν, όταν αυτό το αγαθό έχει γεννήσει δικαίωμα για μερική ή πλήρη έκπτωση του καταβληθέντος σε προγενέστερο στάδιο φόρου.

16. Η βάση επιβολής φόρου για τις παροχές που μνημονεύονται σ' αυτό το άρθρο 3, παράγραφος 9α, σημείο 1 προσδιορίζεται στο άρθρο 10 του UStG. Το εν λόγω άρθρο 10 του νόμου αυτού, όπως ίσχυε μέχρι την 30ή Ιουνίου 2004, προέβλεπε ότι βάση επιβολής του φόρου όσον αφορά αυτές τις παροχές αποτελούσαν «τα έξοδα που είχαν διενεργηθεί για την εκτέλεση των εν λόγω πράξεων όταν αυτά είχαν ως αποτέλεσμα τη γένεση δικαιώματος για μερική ή πλήρη έκπτωση του καταβληθέντος σε προγενέστερο στάδιο φόρου».

17. Το άρθρο 10 του νόμου UStG όπως ίσχυε κατά την 1η Ιουλίου 2004 του UStG ορίζει:

«(4) Βάσει επιβολής του φόρου αποτελεί

[...]

2. [...] από το ποσό των εξόδων που διενεργήθηκαν για την εκτέλεση των εν λόγω πράξεων, όταν αυτές απετέλεσαν την αιτία γενέσεως δικαιώματος για μερική ή πλήρη έκπτωση του καταβληθέντος σε προγενέστερο στάδιο φόρου. Στα έξοδα αυτά συμπεριλαμβάνονται και τα έξοδα αγοράς ή κατασκευής αγαθού για επενδυτικούς σκοπούς, όταν το τελευταίο έχει διατεθεί στην επιχείρηση και χρησιμοποιείται για την παροχή αυτών των άλλων υπηρεσιών. Τα ανερχόμενα σε 500 τουλάχιστον ευρώ έξοδα αγοράς ή κατασκευής κατανέμονται σε ίσα μερίδια στο πλαίσιο περιόδου αντιστοιχούσας προς την περίοδο διακανονισμού που ισχύει για το αγαθό επενδύσεως, όπως προβλέπεται στο άρθρο 15a.

[...]»

18. Το άρθρο 15a του UStG αφορά τον διακανονισμό των εκπτώσεων. Στην παράγραφο του 1, το εν λόγω άρθρο ορίζει:

«Όταν στοιχεία που έχουν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των αρχικών εκπτώσεων μεταβάλλονται εντός περιόδου πέντε ετών από την πρώτη χρήση του αγαθού επενδύσεως, πρέπει να γίνεται συμψηφισμός για κάθε ημερολογιακό έτος που αντιστοιχεί σ' αυτές τις μεταβολές, μέσω διακανονισμού της εκπτώσεως των φόρων που έχουν πλήξει τα έξοδα αγοράς και παραγωγής. Προκειμένου περί κτιρίων, συμπεριλαμβανομένων των ουσιωδών στοι-

3 — BGBl. 1993 I, σ. 565, στο εξής: UStG.

χείων από τα οποία αποτελούνται, η προθεσμία των πέντε ετών έχει υποκατασταθεί από προθεσμία δέκα ετών για δικαιώματα επί των οποίων εφαρμόζονται οι διατάξεις αστικού δικαίου σχετικά με τα ακίνητα και, προκειμένου περί κατασκευών σε αλλότριο οικόπεδο, η προθεσμία των πέντε ετών έχει υποκατασταθεί από προθεσμία δέκα ετών.»

II — Πραγματικά περιστατικά

19. Κατά τη διάρκεια του 2003, η κοινωνία εκμεταλλεύσεως κατοικίας γερμανικού δικαίου (Hausgemeinschaft[4], στο εξής: κοινωνία εκμεταλλεύσεως κατοικίας ή προσφεύγουσα), που είχε συσταθεί από τους Jörg και Stefanie Wollny, κατασκεύασε κτίριο το οποίο έθεσε εξ ολοκλήρου στη διάθεση της επιχείρησης. Το 20,33 % του κτιρίου αυτού καλύπτεται από τα γραφεία επιχειρήσεως φορολογικών υποθέσεων που έχει εκμισθωθεί σε ένα από τους συνεταίρους της κοινωνίας εκμεταλλεύσεως, ενώ, όσον αφορά το εναπομένον 79,67 %, αυτό χρησιμοποιείται ως ιδιωτική κατοικία των δύο μελών αυτής. Η εκμίσθωση αυτή για επαγγελματική χρήση υπόκειται στον ΦΠΑ, δεδομένου ότι η κοινωνία εκμεταλλεύσεως κατοικίας παραιτήθηκε από της εκπτώσεως όσον αφορά τις πράξεις εκμισθώσεως[5].

20. Στις προσωρινές δηλώσεις ΦΠΑ για τον μήνα Δεκέμβριο του 2003 καθώς και για τους μήνες από Ιανουάριο έως Μάρτιο 2004, η κοινωνία εκμεταλλεύσεως κατοικίας εξέπεσε ολόκληρο το ποσό του ΦΠΑ που της είχε χρεωθεί επί των εξόδων κατασκευής του κτιρίου.

21. Για τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ που οφείλεται για ιδιωτική χρησιμοποίηση, η εν λόγω κοινωνία στηρίχθηκε στο γεγονός ότι, σύμφωνα με τη γερμανική νομοθεσία σχετικά με τον φόρο εισοδήματος (Einkommensteuergesetz), η περίοδος αποσβέσεως ενός κτιρίου είναι πενήντα έτη. Επομένως, έκρινε ότι αυτή η βάση επιβολής φόρου ανερχόταν σε ετήσιο ποσό ίσο προς το 1/12° του 2 % των εξόδων κατασκευής που αφορούσαν το χρησιμοποιούμενο για ιδιωτικούς σκοπούς μέρος του κτιρίου.

22. Το Finanzamt Landshut αποφάσισε ότι η εν λόγω βάση επιβολής φόρου έπρεπε να προσδιοριστεί σε αναφορά με τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού των σχετικών με τον ΦΠΑ εκπτώσεων, όπως προβλέπεται από το άρθρο 15 του UStG, σύμφωνα με το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας. Επομένως, διόρθωσε τον υπολογισμό της προσφεύγουσας και καθόρισε τη βάση μηνιαίας επιβολής του ΦΠΑ βάσει της ιδιωτικής χρήσεως ενός μέρους του κτιρίου στο 1/12° του 10 % των σχετικών με το μέρος αυτό εξόδων κατασκευής.

23. Δεδομένου ότι το Finanzamt Landshut απέρριψε τις ενστάσεις της κοινωνίας εκμεταλλεύσεως κατοικίας κατά των προσωρινών

4 — Η έννοια αυτή προσδιορίστηκε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση από την προσφεύγουσα ως κοινωνία συσταθείσα μεταξύ δύο ή περισσοτέρων προσώπων που διαθέτουν κατοικία την οποία και εκμισθώνουν.

5 — Υπενθυμίζω ότι σύμφωνα με το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, οι μισθώσεις ακινήτων απαλλάσσονται, πλην εξαιρέσεων, του ΦΠΑ, πλην όμως, δυνάμει του 13, Γ, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας, τα κράτη μέλη μπορούν να χορηγήσουν στους φορολογουμένους τους δικαίωμα επιλογής όσον αφορά τη φορολόγηση αυτών των πράξεων.

πράξεων επιβολής φόρου που είχαν εκδοθεί σύμφωνα με τον εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη υπολογισμό, η εν λόγω κοινωνία εκμεταλλεύσεως κατοικίας άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht München.

III — Το προδικαστικό ερώτημα

24. Το Finanzgericht München εκτιμά ότι η επίλυση της ενώπιόν του υποβληθείσας διαφοράς εξαρτάται από τον καθορισμό της βάσεως επιβολής φόρου που έχει σχέση με την ιδιωτική χρήση κτιρίου το οποίο έχει εξ ολοκλήρου διατεθεί σε επιχείρηση. Επισημαίνει ότι το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας δεν προσδιορίζει την έννοια του «ποσού των εξόδων». Εκφράζει αμφιβολίες σχετικά με το νόημα που πρέπει να δοθεί στην έννοια αυτή, και τούτο για τους ακόλουθους λόγους.

25. Αφενός, με την απόφασή του Enkler [6], το Δικαστήριο έκρινε ότι η βάση επιβολής φόρου, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, πρέπει να προσδιοριστεί ενόψει μόνον των εξόδων που συνδέονται με το ίδιο το αγαθό, όπως οι αποσβέσεις λόγω μειώσεως της αξίας του αγαθού, ή οι δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο υποκείμενος στον φόρο, που γέννησαν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ» [7].

26. Αυτό το σημείο θα μπορούσε να ενισχύσει τη θέση της προσφεύγουσας, υπό την έννοια ότι η ιδιωτική χρήση ενός μέρους του κτιρίου που θα μπορούσε να συντελέσει σε μείωση της αξίας καλύπτεται από την τμηματική φορολόγηση του κόστους του κατασκευής, που κλιμακώνεται σε ολόκληρη την περίοδο αποσβέσεως. Θα μπορούσε επίσης να επιβεβαιώσει τη θέση της προσφεύγουσας κατά την οποία η τιμή αγοράς του οικοπέδου δεν πρέπει να συμπεριληφθεί στη φορολογητέα βάση όταν έχει γεννήσει δικαίωμα για έκπτωση του καταβληθέντος σε προγενέστερο στάδιο φόρου, και τούτο για τον λόγο ότι το οικόπεδο επί του οποίου έχει κατασκευαστεί το ακίνητο δεν μπορεί να υποστεί μείωση αξίας λόγω της χρήσεως.

27. Η ανάλυση αυτή θα μπορούσε να ενισχυθεί από την έννοια του όρου «έξοδα», που προϋποθέτει μείωση της αξίας του αγαθού λόγω της χρήσεως. Όμως, δεν θα μπορούσε να υπάρξει ολική μείωση αξίας ενός κτιρίου εντός προθεσμίας δέκα ετών.

28. Εξάλλου, έχει επίσης κριθεί ότι ο σκοπός του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας είναι να διασφαλίζει την ίση μεταχείριση μεταξύ ενός υποκειμένου στον φόρο που χρησιμοποιεί αγαθό επιχειρήσεως για τις ιδιωτικές ανάγκες του και του τελικού καταναλωτή [8]. Έτσι η εν λόγω διάταξη σκοπεί στην αναίρεση των αποτελεσμάτων της εκπτώσεως του καταβληθέντος σε προγενέστερο στάδιο του ΦΠΑ όσον αφορά το τμήμα του χρησιμοποιουμένου για ιδιωτικούς σκοπούς αγαθού, και τούτο εφόσον την επιβάρυνση με τον αντίστοιχο ΦΠΑ θα έφερε ο τελικός καταναλωτής.

6 — Απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-230/94 (Συλλογή 1996, σ. I-4517).

7 — Αυτόθι, σκέψη 36.

8 — Βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσα απόφαση Enkler, σκέψη 35.

29. Επομένως, ο σκοπός του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας θα οδηγούσε μάλλον στην κατανομή του συνολικού ποσού των εξόδων αγοράς ή κατασκευής του αγαθού στην περίοδο διακανονισμού των σχετικών με τον ΦΠΑ εκπτώσεων, που ισχύει κατά το γερμανικό δίκαιο, δηλαδή, εν προκειμένω, δέκα έτη. Πράγματι, η λύση αυτή θα καθιστούσε δυνατόν να αποφεύγονται «μη φορολογούμενες τελικές καταναλώσεις», δηλαδή καταστάσεις κατά τις οποίες η έκπτωση του καταβληθέντος σε προγενέστερο στάδιο ΦΠΑ δεν θα πραγματοποιούνταν στο ακέραιο.

30. Όντως, θα ήταν δυνατό εν προκειμένω μια μη φορολογούμενη τελική κατανάλωση αν, μετά το πέρας αυτής της δεκαετούς περιόδου διακανονισμού, το κτίριο αποτελούσε το αντικείμενο μεταβιβάσεως μη υποκείμενης στον ΦΠΑ [9]. Σε μια τέτοια συγκεκριμένη περίπτωση, εάν η βάση επιβολής φόρου καθορίζεται ανάλογα με τον χρόνο αποσβέσεως του κτιρίου, δηλαδή πενήντα έτη, ο υποκείμενος στον φόρο δεν θα έχει επιστρέψει, ύστερα από δέκα έτη, παρά το ένα πέμπτο του ποσού του ΦΠΑ του οποίου πέτυχε την έκπτωση. Επομένως, μια τέτοια κατάσταση θα ήταν αντίθετη προς τον στόχο του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

31. Ο σκοπός της διατάξεως αυτής θα δικαιολογούσε επίσης να συμπεριληφθεί στη βάση επιβολής του φόρου η τιμή αγοράς του οικοπέδου όταν αυτή γέννησε δικαίωμα για έκπτωση του καταβληθέντος σε προγενέστερο στάδιο φόρου, εφόσον ο τελικός καταναλωτής θα επιβαρυνόταν επίσης με τον φόρο αυτό κατά το χρονικό σημείο της αγοράς.

32. Ωστόσο, αντικρούοντας την ανάλυση αυτή, το Finanzgericht München υπογραμμίζει ότι, με την απόφαση Seeling [10], το Δικαστήριο σχετικοποίησε το περιεχόμενο αυτού του σκοπού αποφαινόμενο ότι, μολονότι η προβλεπόμενη στο άρθρο 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας περίοδος διακανονισμού μπορεί να αντισταθμίσει μόνο μερικώς την έκπτωση του καταβληθέντος σε προγενέστερο στάδιο ΦΠΑ, μια τέτοια κατάσταση οφείλεται σε ηθελημένη επιλογή του κοινοτικού νομοθέτη [11].

33. Ενόψει ακριβώς των θεωρήσεων αυτών, το Finanzgericht München αποφάσισε την αναστολή της ενώπιόν του διαδικασίες και την υποβολή στο Δικαστήριο του ακολούθου προδικαστικού ερωτήματος:

«Πώς πρέπει να ερμηνευθεί η έννοια "ποσό των εξόδων" του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της [έκτης οδηγίας]· Περιλαμβάνει το ποσό των εξόδων που έχουν διενεργηθεί για την κατοικία που χρησιμοποιείται για ιδιωτικούς σκοπούς εντός πολυωρόφου κτιρίου που έχει καθ' ολοκληρίαν διατεθεί για τους σκοπούς της επιχειρήσεως και (εκτός των τρεχόντων εξόδων) τις ετήσιες αποσβέσεις λόγω μειώσεως της

9 — Το αιτούν δικαστήριο δεν διευκρινίζει τη θεμελίωση αυτής της απαλλαγής. Προφανώς πρόκειται για το άρθρο 13, Β, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, δυνάμει του οποίου τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τους όρους που αυτά καθορίζουν, τις παραδόσεις κτιρίων που πραγματοποιούνται ύστερα από την πρώτης τους χρησιμοποίηση.

10 — Απόφαση της 8ης Μαΐου 2003 C-269/00, (Συλλογή 2003, σ. I-4101).

11 — Αυτόθι, σκέψη 54.

αξίας των κτιρίων που προσδιορίζονται σύμφωνα με τους ισχύοντες εθνικούς κανόνες και/ή κατ' έτος ποσοστό των εξόδων αγοράς και κατασκευής που έχουν γεννήσει δικαίωμα για έκπτωση, υπολογιζόμενης σε αναφορά με την εθνική περίοδο διακανονισμού των εκπτώσεων;»

IV — Ανάλυση

34. Δεδομένου ότι ο ΦΠΑ αποτελεί φόρο καταναλώσεως που εισπράττεται από τους φορολογουμένους αλλά πρέπει να πλήττει μόνο τον τελικό καταναλωτή, κάθε υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπέσει από το ποσό του εισπραχθέντος από τους πελάτες του φόρου και του οποίου είναι οφειλέτης έναντι του κράτους τον φόρο με τον οποίο ο ίδιος έχει επιβαρυνθεί σε προγενέστερο στάδιο στο πλαίσιο της αγοράς αγαθών και υπηρεσιών αναγκαίων για την άσκηση της οικονομικής δραστηριότητάς του [12]. Κατά συνέπεια, αποκλειστικώς στο μέτρο που αυτά τα αγαθά και αυτές οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των δραστηριοτήτων του, που και οι ίδιες υπόκεινται στον ΦΠΑ, πρέπει ο υποκείμενος στον φόρο να ωφελείται από αυτήν την έκπτωση.

35. Όταν αγορασθέντα από έναν υποκείμενο στον φόρο αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται υπ' αυτού για τις απαλλασσόμενες ΦΠΑ δραστηριότητες ή για δραστηριότητες που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτού του φόρου, δεν μπορεί να υφίσταται, καταρχήν, ούτε είσπραξη του φόρου σε μεταγενέστερο στάδιο ούτε έκπτωση του καταβληθέντος σε προγενέστερο στάδιο φόρου [13].

36. Όταν ένας υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί επενδυτικό αγαθό για σκοπούς τόσο επαγγελματικούς όσο και ιδιωτικούς, έχει την επιλογή, για τις ανάγκες του ΦΠΑ, είτε να διαθέσει αυτό το αγαθό εξ ολοκλήρου στην περιουσία της επιχειρήσεώς του είτε να το διατηρήσει εξ ολοκλήρου στη δική του ιδιωτική περιουσία αποκλείοντάς το έτσι πλήρως από το σύστημα του ΦΠΑ, είτε ακόμη να το ενσωματώσει στην επιχείρησή του στον βαθμό που επιβάλλεται από μια πραγματική επαγγελματική χρησιμοποίηση [14].

37. Αν ο υποκείμενος στον φόρο αποφασίσει να διαθέσει εξ ολοκλήρου στην επιχείρησή του ένα επενδυτικό αγαθό που χρησιμοποιείται τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς, σύμφωνα με πάγια νομολογία ο ΦΠΑ που οφείλεται σε προγενέστερο στάδιο για την αγορά ή την κατασκευή αυτού του αγαθού μπορεί, κατ' αρχήν, να εκπέσει εξ ολοκλήρου και αυθωρί. Το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως αποφανθεί υπέρ αυτής της ερμηνείας της έκτης οδηγίας [15]. Το ίδιο επανέλαβε και εσχάτως κρίνοντας, ως τμήμα μείζονος συνθέσεως, επί της διαφοράς στην προπαρατεθείσα απόφαση Charles και Charles Tijmens [16].

12 — Απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 1995, C-291/92, Armbrecht (Συλλογή 1995, σ. I-2775, σκέψη 27).

13 — Απόφαση της 30ής Μαρτίου 2006, C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki (Συλλογή 2006, σ. I-3039, σκέψη 24).

14 — Απόφαση της 14ης Ιουλίου 2005, C-434/03, Charles και Charles-Tijmens (Συλλογή 2005, σ. I-7037, σκέψη 23 καθώς και η παρατιθέμενη σχετικώς νομολογία).

15 — Βλ. την προπαρατεθείσα απόφαση Seeling, σκέψη 41 καθώς και την παρατιθέμενη σχετικώς νομολογία.

16 — Σκέψη 24.

38. Ως εκ τούτου, ένας υποκείμενος στον φόρο που επιλέγει να διαθέσει εξ ολοκλήρου ένα κτίριο στην επιχείρησή του και χρησιμοποιεί μέρος αυτού του κτιρίου για τις ιδιωτικές ανάγκες του δικαιούται να εκπέσει τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε σε προγενέστερο στάδιο επί του συνόλου των εξόδων αγοράς ή κατασκευής του εν λόγω κτιρίου.

39. Ωστόσο, στο μέτρο που, όσον αφορά το μέρος αυτού του αγαθού που χρησιμοποιείται για τις ιδιωτικές του ανάγκες, ο φορολογούμενος βρίσκεται σε κατάσταση ανάλογη προς αυτήν του τελικού καταναλωτή, υποχρεούται να καταβάλει τον ΦΠΑ που αντιστοιχεί σ' αυτή τη χρησιμοποίηση. Η υποχρέωση αυτή προβλέπεται στο άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, όπου ορίζεται ότι η εν λόγω χρησιμοποίηση εξομοιούται προς παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας που κατ' αυτόν τον τρόπο ο ίδιος ο υποκείμενος στον φόρο προσφέρει στον εαυτό του.

40. Καθώς σ' αυτήν τη συγκεκριμένη περίπτωση δεν υφίσταται συναλλαγή με τρίτο ούτε καταβαλλόμενο υπ' αυτού αντίτιμο δυνάμενη να αποτελέσει τη βάση επιβολής του ΦΠΑ, το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι τη βάση επιβολής του φόρου αποτελεί «το ποσό των εξόδων των αναληφθέντων από τον υποκείμενο στον φόρο για την εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών».

41. Στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, το Finanzgericht München ζητεί να μάθει αν αυτή η έννοια έχει το νόημα ότι λαμβάνει υπόψη, εκτός από τα τρέχοντα έξοδα, μόνον τη φθορά του ακινήτου, υπολογιζόμενη βάσει της συνήθους διάρκειας ζωής του αγαθού, σύμφωνα με τους εθνικούς κανόνες περί μειώσεως της αξίας.

42. Έτσι, με το προδικαστικό του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να μάθει, αν πρέπει το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντίκειται προς αυτό μια εθνική νομοθεσία δυνάμει της οποίας η βάση επιβολής του ΦΠΑ, για την ιδιωτική χρησιμοποίηση μέρους ακινήτου έχοντος εξ ολοκλήρου διατεθεί από τον φορολογούμενο για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του καθορίζεται ετησίως σε κλάσμα του κόστους αγοράς ή κατασκευής, προσδιοριζόμενο βάσει της διαρκείας της περιόδου διακανονισμού των σχετικών με τον ΦΠΑ εκπτώσεων, όπως προβλέπεται σύμφωνα με το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας.

43. Τα διακυβεύματα από την απάντηση που θα δοθεί στο ερώτημα αυτό έχουν εκτεθεί από το αιτούν δικαστήριο κατά τον ακόλουθο τρόπο. Είναι τρία στον αριθμό.

44. Το πρώτο από αυτά τα διακυβεύματα είναι προφανώς το ποσό του ΦΠΑ που καταβάλλεται ετησίως από τον υποκείμενο στον φόρο για την ιδιωτική χρησιμοποίηση. Εάν στο ποσό των εξόδων πρέπει να ληφθεί υπόψη μόνον η φθορά του ακινήτου,

η φορολόγηση με ΦΠΑ θα αντιστοιχούσε ετησίως, εν προκειμένω, στο 2 % των εξόδων κατασκευής του μέρος του κτιρίου που χρησιμοποιείται για ιδιωτικούς σκοπούς, και τούτο η περίοδος αποσβέσεως που προβλέπεται από την εθνική νομοθεσία είναι πενήντα έτη. Στην αντίθετη περίπτωση, η βάση επιβολής του φόρου θα ήταν ίση με το 10 % αυτών των εξόδων, και τούτο για τον λόγο ότι η περίοδος διακανονισμού των εκπτώσεων σχετικά με τον ΦΠΑ έχει καθοριστεί, σύμφωνα με το εσωτερικό δίκαιο, στα δέκα έτη.

45. Το δεύτερο διακύβευμα, που απορρέει ευθέως από το προηγούμενο, είναι ο κίνδυνος να υπάρξει μη φορολογούμενη τελική κατανάλωση στην περίπτωση, π.χ., πωλήσεως του απαλλασσομένου φόρου ακινήτου κατά το πέρας της περιόδου διακανονισμού των εκπτώσεων σχετικά με τον ΦΠΑ. Τέτοιος κίνδυνος δεν θα υφίστατο εάν η βάση επιβολής του φόρου προσδιοριζόταν σε αναφορά με αυτήν την εθνική περίοδο διακανονισμού, και τούτο εφόσον, κατά το πέρας της περιόδου αυτής, ο υποκείμενος στον φόρο θα έχει εξοφλήσει ολόκληρο τον ΦΠΑ που είχε εκπέσει σε προγενέστερο στάδιο και που αντιστοιχεί στο μέρος του ακινήτου που χρησιμοποιείται για τις ιδιωτικές του ανάγκες.

46. Το τρίτο διακύβευμα έχει σχέση με τη συμπερίληψη ή όχι, στη φορολογητέα βάση, των εξόδων αγοράς του οικοπέδου επί του οποίου έχει κατασκευαστεί το ακίνητο όταν αυτή η αγορά υπέκειτο στον ΦΠΑ ο δε αγοραστής πέτυχε την έκπτωση αυτού του φόρου. Εάν η έννοια «του ποσού των εξόδων των αναληφθέντων από τον υποκείμενο στον φόρο για την εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών», του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, πρέπει να νοηθεί ως σημαίνουσα μόνον τη μείωση της αξίας του ακινήτου, τα έξοδα αγοράς του οικοπέδου θα έπρεπε να μπορούσαν να αποκλειστούν από τη φορολογητέα βάση, εφόσον το οικόπεδο επί του οποίου κτίστηκε το ακίνητο δεν υφίσταται, κατ' αρχήν, μείωση αξίας.

47. Στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, τρεις είναι οι αλληλοσυγκρουόμενες θέσεις.

48. Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι το ποσό των εξόδων που μνημονεύεται στο άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας πρέπει να νοηθεί ως καλύπτον αποκλειστικώς, εκτός από τα τρέχοντα έξοδα, τις ετήσιες αποσβέσεις λόγω μειώσεως της αξίας των κτιριακών εγκαταστάσεων, που προσδιορίζονται σύμφωνα με τους ισχύοντες εθνικούς κανόνες.

49. Η προσφεύγουσα δηλώνει ότι η έννοια των «εξόδων» προϋποθέτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο υφίσταται μείωση της περιουσίας του. Κατ' αυτήν, ο φορολογούμενος δεν υφίσταται τέτοια μείωση στην περίπτωση αγοράς ή κατασκευής κτιρίου, και τούτο επειδή τα σχετικά με αυτές τις πράξεις έξοδα αντισταθμίζονται από την αξία του κτιρίου. Επομένως, υφίσταται μείωση της περιουσίας και, ως εκ τούτου,

έξοδα κατά την έννοια του άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας μόνο μαζί με τη μείωση της αξίας του αγαθού. Όμως, αυτή η μείωση της αξίας αποτελεί συνάρτηση όχι της προβλεπομένης από το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας, περιόδου διακανονισμού αλλά της διαρκείας χρησιμοποιήσεως.

50. Ωσαύτως, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι το κόστος αγοράς του οικοπέδου επί του οποίου έχει κατασκευασθεί το κτίριο δεν πρέπει να συμπεριληφθεί στη βάση επιβολής φόρου επειδή αυτό το οικόπεδο δεν υφίσταται φθορά με την πάροδο του χρόνου.

51. Αντιστρόφως, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζουν ότι δεν αντίκειται προς το άρθρο, 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας μια νομοθεσία όπως ο επίδικος γερμανικός νόμος.

52. Ισχυρίζονται ότι αυτή η διάταξη δεν προσδιορίζει ακριβώς το τι καλύπτει η έννοια του «ποσού των εξόδων». Εξ αυτού συνάγουν ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν περιθώριο εκτιμήσεως όσον αφορά την εφαρμογή της έννοιας αυτής. Υπογραμμίζουν ότι η επίμαχη εθνική νομοθεσία είναι σύμφωνη προς τον επιδιωκόμενο μέσω της διατάξεως αυτής σκοπό που είναι η διασφάλιση ίσης μεταχειρίσεως μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο που χρησιμοποιεί αγαθό της επιχειρήσεως για τις ιδιωτικές ανάγκες του και του τελικού καταναλωτή που αγοράζει ένα ίδιο αγαθό.

53. Ενόψει του σκοπού αυτού, η έννοια «έξοδα» πρέπει να νοηθεί ως καλύπτουσα το κόστος αγοράς ή κατασκευής του κτιρίου, καθώς και, ενδεχομένως, το αντίτιμο αγοράς του οικοπέδου, όταν τούτο έχει γεννήσει δικαίωμα για έκπτωση του ΦΠΑ. Ομοίως, θα ήταν σύμφωνο προς τον σκοπό αυτό να κατανεμηθεί το ποσό του κόστους κατασκευής που αντιστοιχεί στο τμήμα του κτιρίου που χρησιμοποιείται για ιδιωτικούς σκοπούς καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού των σχετικών με τον ΦΠΑ εκπτώσεων, εφόσον με αυτή τη λύση θα αποφευγόταν κάθε κίνδυνος μη φορολογούμενης τελικής καταναλώσεως.

54. Η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, υπεραμύνεται μιας ενδιάμεσης θέσης. Αντίθετα προς τη Γερμανική Κυβέρνηση και τη Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η κατανομή του κόστους αγοράς ή κατασκευής του κτιρίου δεν πρέπει να γίνεται με βάσει τους εθνικούς κανόνες που αφορούν τον διακανονισμό των σχετικών με τον ΦΠΑ εκπτώσεων. Αφενός, σύμφωνα με το εν λόγω κοινοτικό όργανο, δεν υφίσταται κανένας υποχρεωτικός λόγος για να εφαρμοστεί, στην αλληλουχία του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', το άρθρο 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Αφετέρου, η έκταση του επιχειρήματος που αντλείται από τον κίνδυνο μη φορολογούμενης καταναλώσεως έχει σχετικοποιηθεί από το Δικα-

στήριο με την προπαρατεθείσα απόφασή του Seeling.

55. Ωστόσο, ενάντια στη θέση της προσφεύγουσας η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η κατανομή του κόστους αγοράς και κατασκευής δεν πρέπει ούτε να προσδιοριστεί βάσει των εθνικών κανόνων περί αποσβέσεως σχετικά με τον φόρο εισοδήματος, και τούτο επειδή οι κανόνες αυτοί εμφανίζουν αισθητές διαφορές εντός της Ευρωπαϊκής Ενώσεως. Εξάλλου, οι εν λόγω κανόνες αποβλέπουν σε ειδικότερους στόχους, άσχετους προς το κοινό σύστημα του ΦΠΑ. Σύμφωνα με την Επιτροπή, αυτή η κατανομή πρέπει να γίνει κατ' εφαρμογήν αντικειμενικών λογιστικών κριτηρίων, γενικώς αναγνωριζομένων και προσιδιαζόντων στον ΦΠΑ. Εξάλλου, το εν λόγω κοινοτικό όργανο υποστηρίζει ότι η βάση επιβολής του φόρου θα έπρεπε, ενδεχομένως, να περιλαμβάνει και το κόστος αγοράς του οικοπέδου.

56. Όσο για μένα, η γνώμη μου είναι, όπως φρονούν και η Γερμανική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, ότι δεν αντίκειται προς το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας το να κατανέμεται το ποσό των εξόδων αγοράς ή κατασκευής που αντιστοιχεί στο μέρος του ακινήτου που χρησιμοποιείται από τον φορολογούμενο για τις ιδιωτικές ανάγκες του καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού των σχετικών με τον ΦΠΑ εκπτώσεων, όπως καθορίζεται κατ' εφαρμογή του άρθρου 20 της έκτης οδηγίας.

57. Πριν από την ανάπτυξη των λόγων επί των οποίων στηρίζω τη θέση αυτή, θεωρώ χρήσιμο να διευκρινίσω εν συντομία, ποια είναι η σχέση μεταξύ των προθεσμιών που προβλέπονται στο άρθρο 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας και του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της τελευταίας.

58. Όπως υποστηρίζουν η προσφεύγουσα και η Επιτροπή, δεν υφίσταται στην έκτη οδηγία, κάποιος λόγος που να συνεπάγεται την εφαρμογή του χρόνου διάρκειας της περιόδου διακανονισμού που προβλέπεται στο άρθρο 20, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας στο πλαίσιο του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της ιδίας.

59. Πράγματι, το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας αφορά, όταν ένας υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί το ίδιο αγαθό και για επαγγελματικούς λόγους και για ιδιωτικές ανάγκες, την κατάσταση εντός της οποίας ο ενδιαφερόμενος επέλεξε να διαθέσει αυτό το αγαθό για την επιχείρησή του αποκλειστικώς και μόνον στην αναλογίαν που το χρησιμοποιεί για επαγγελματικούς σκοπούς. Σ' αυτήν τη συγκεκριμένη περίπτωση, ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο έχει πετύχει την έκπτωση του καταβληθέντος σε προγενέστερο στάδιο επί του κόστους αγοράς ή κατασκευής του εν λόγω αγαθού φόρου μόνον κατ' αναλογία του μέρους αυτού που χρησιμοποιείται για επαγγελματικούς σκοπούς.

60. Το εν λόγω άρθρο 20 έχει ως αντικείμενο να καθίσταται δυνατή η διόρθωση αυτής της εκπτώσεως ανάλογα με τις μεταβολές που επέρχονται μεταγενέστερα όσον αφορά τη χρησιμοποίηση από τον υποκείμενο στον φόρο του αγαθού σε σχέση με την αρχική δήλωσή του ή ακόμη επειδή η εν λόγω έκπτωση στηριζόταν σε εσφαλμένη δήλωση.

61. Το εν λόγω άρθρο 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι αυτός ο διακανονισμός μπορεί να γίνεται μόνο κατά τη διάρκεια συγκεκριμένης περιόδου, η οποία είναι, κατ' αρχήν, πέντε έτη. Ωστόσο, το εν λόγω άρθρο ορίζει ότι, όσον αφορά τα ακίνητα, αυτή η περίοδος μπορεί να παρατείνεται. Στο αρχικό κείμενο της έκτης οδηγίας, η εν λόγω περίοδος μπορούσε να είναι δέκα έτη. Μετά τη θέση σε ισχύ της οδηγίας 95/7, η εν λόγω περίοδος μπορεί να φθάνει μέχρι τα είκοσι έτη.

62. Όταν ο υποκείμενος στον φόρο έχει επιλέξει, όπως συμβαίνει εν προκειμένω, να διαθέσει το κτίριο εξ ολοκλήρου στην επιχείρηση και να δικαιούται της εκπτώσεως του συνόλου του φόρου που καταβλήθηκε σε προγενέστερο στάδιο σχετικά με το κόστος της αγοράς ή της κατασκευής του, αυτό που τυγχάνει εφαρμογής είναι ακριβώς το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Η ιδιωτική χρήση ενός μέρους του ακινήτου εξομοιώνεται, όπως έχω προείπει, προς παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας. Βάσει ακριβώς αυτής της τελευταίας διατάξεως, ο υποκείμενος στον φόρο εξοφλεί τον ΦΠΑ επί του κόστους αγοράς ή κατασκευής που αφορά το μέρος του ακινήτου που αυτός χρησιμοποιεί για τις ιδιωτικές ανάγκες του.

63. Εάν αυτό το μέρος του ακινήτου αυξάνεται ή μειώνεται με το πέρασμα του χρόνου, δεν πρόκειται τότε να τύχει εφαρμογής ο μηχανισμός διακανονισμού που προβλέπεται στο άρθρο 20 της έκτης οδηγίας. Αυτή η μεταβολή θα έχει επίπτωση όσον αφορά την οικεία φορολογική περίοδο, κατ' αναλογίαν του κόστους αγοράς ή κατασκευής που ελήφθη υπόψη κατά τον καθορισμό του ποσού της βάσης επιβολής του φόρου που προβλέπεται στο άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας.

64. Ωστόσο, σε περίπτωση που το διατεθέν εξ ολοκλήρου για την επιχείρηση κτίριο πωληθεί, προκύπτει ότι αυτές που ασκούν επιρροή είναι οι προθεσμίες του άρθρου 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Πράγματι, σύμφωνα με το άρθρο 20, παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας εάν αυτή η πώληση επέλθει κατά τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού των εκπτώσεων σχετικά με τον ΦΠΑ, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 2 του ιδίου άρθρου, το ακίνητο θεωρείται ότι εξακολουθούσε να διατίθεται για οικονομική δραστηριότητα του ενδιαφερομένου μέχρι την εκπνοή αυτής της περιόδου και, τότε, η έκπτωση του ΦΠΑ επί του κόστους αγοράς ή κατασκευής του κτιρίου μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο ενός a posteriori διακανονισμού.

65. Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει επίσης, a contrario, ότι εάν το κτίριο πωληθεί ύστερα από την εκπνοή αυτής της περιόδου, δεν είναι πλέον δυνατός τέτοιος a posteriori διακανονισμός. Επομένως, σ' αυτήν τη συγκεκριμένη περίπτωση, υφίσταται κίνδυνος μη φορολογούμενης τελικής καταναλώσεως.

66. Προκειμένου ακριβώς να αντιμετωπιστεί ένας τέτοιος κίνδυνος, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζουν ότι η βάση επιβολής του ΦΠΑ για τη χρησιμοποίηση, για ιδιωτικούς σκοπούς, ενός εξ ολοκλήρου διατεθέντος στην επιχείρηση κτιρίου πρέπει να μπορεί να υπολογιστεί με βάση τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού των

εκπτώσεων σχετικά με τον ΦΠΑ, που ορίζεται από το εθνικό δίκαιο σύμφωνα με το άρθρο 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

67. Η γνώμη μου είναι ότι η υποστηριζόμενη από αυτές τις κυβερνήσεις θέση πρέπει να γίνει δεκτή, και τούτο για τους ακόλουθους λόγους. Πρώτον, το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας αφήνει στα κράτη μέλη περιθώριο εκτιμήσεως όσον αφορά την εφαρμογή του. Δεύτερον, ο καθορισμός της επίμαχης βάσης επιβολής φόρου ανάλογα με τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού των εκπτώσεων σχετικά με τον ΦΠΑ είναι σύμφωνος προς τον σκοπό του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Τρίτον, ένας τέτοιος καθορισμός είναι επίσης συμβατός με τον στόχο εναρμονίσεως της επιδιωκόμενης από την εν λόγω οδηγία βάσεως υπολογισμού φόρου.

68. Όσον αφορά το πρώτο σημείο, το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας προβλέπει, το υπενθυμίζω, ότι η βάση επιβολής φόρου, όσον αφορά τις προβλεπόμενες στο άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας πράξεις, συνίσταται στο «ποσό των εξόδων των αναληφθέντων από τον υποκείμενο στον φόρο για την εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών». Όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, η έννοια αυτή δεν προσδιορίζεται στην έκτη οδηγία.

69. Παρ' όλα αυτά, από το γράμμα αυτού του άρθρου 6, παράγραφος 2, μπορεί κανείς να συναγάγει τις ακόλουθες πληροφορίες. Ο όρος «έξοδα» ορίζεται ως χρήση χρήματος, ειδικώς για σκοπούς άλλους εκτός αυτούς της τοποθετήσεως[17]. Επομένως, η κατά γράμμα έννοια της εκφράσεως «το ποσό των εξόδων των αναληφθέντων από τον υποκείμενο στον φόρο για την εκτέλεση της παροχής υπηρεσιών» είναι σχετικώς ευρεία και ασαφής[18]. Πρέπει αυτό να νοηθεί, κατά τη γνώμη μου, ως σημαίνον το σύνολο των εξόδων που υπήρξαν και είναι αναγκαία για να καθίσταται δυνατή η πραγμάτωση της παροχής υπηρεσιών. Επομένως, αυτή η έννοια πρέπει να νοηθεί ως υποδηλώνουσα, εκτός από τα τρέχοντα έξοδα, το σύνολο των δαπανών αγοράς ή πραγματοποιήσεως των αγαθών που αποτελούν το αντικείμενο της εν λόγω παροχής.

70. Περαιτέρω, το γεγονός ότι η χρησιμοποίηση από τον υποκείμενο στον φόρο ενός αγαθού της επιχειρήσεως για τις ιδιωτικές ανάγκες του εξομοιούται προς παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, δηλαδή προς μια πράξη που παρατείνεται στο διηνεκές, οδηγεί λογικώς στο συμπέρασμα ότι η είσπραξη του ΦΠΑ επί αυτών των εξόδων πρέπει να αποτελέσει το αντικείμενο κλιμακώσεως.

71. Από αυτή την εξομοίωση και από τον επιδιωκόμενο από τον νομοθέτη με το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας στόχο μπορεί να συναχθεί ότι αυτή η κλιμάκωση προορίζεται να πραγματοποιηθεί καθ' όλη

17 — Βλ. *Petit Robert, Dictionnaire de la langue française*, éd. Dictionnaires Le Robert, Paris, 1996, σ. 595.

18 — Βλ., όσον αφορά την έκφραση «ποσό των εξόδων», στο κείμενο στις άλλες γλώσσες, της έκτης οδηγίας, «Betrag der Ausgaben», στα γερμανικά· «uitgaven», στα ολλανδικά· «the full cost», στα αγγλικά· «udgifter», στα δανικά και «spese sostenute», στα ιταλικά.

τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του αγαθού. Πράγματι, κατά πάγια νομολογία, η διάταξη αυτή έχει ως αντικείμενο τη διασφάλιση της ίσης μεταχειρίσεως μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο και του τελικού καταναλωτή [19]. Πρόκειται για το πώς θα εμποδιστεί ο υποκείμενος στον φόρο που μπόρεσε να εκπέσει τον ΦΠΑ επί της αγοράς αγαθού διατεθέντος στην επιχείρησή του, να διαφύγει την καταβολή του ΦΠΑ όταν αφαιρεί αυτό το αγαθό από την περιουσία της επιχειρήσεώς του για ιδιωτικούς σκοπούς, επωφελούμενος έτσι αδικαιολογήτων πλεονεκτημάτων σε σχέση με τον συνήθη καταναλωτή που αγοράζει το αγαθό καταβάλλοντας τον ΦΠΑ [20].

72. Έτσι, η κλιμάκωση καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του αγαθού παρουσιάζει το πλεονέκτημα ότι καθιστά δυνατή την προσαρμογή της βάσης επιβολής φόρου ανάλογα με τις τυχόν μεταβολές του μέρους του αγαθού που ο υποκείμενος στον φόρο αφαίρεσε για τις ιδιωτικές ανάγκες. Επομένως, η προβλεπόμενη στο άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας βάση επιβολής του φόρου έχει ερμηνευθεί από το Δικαστήριο, με την προπαρατεθείσα απόφαση Enkler, ως περιλαμβάνουσα τις δαπάνες που αφορούν το ίδιο το αγαθό, «όπως οι αποσβέσεις λόγω μειώσεως της αξίας του αγαθού» [21], όπως το υπενθυμίζει το αιτούν δικαστήριο.

73. Το ερώτημα που τίθεται στην υπό κρίση διαφορά αφορά το ζήτημα εάν αυτή η ερμηνεία του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας είναι η μόνη συμβατή με το κοινοτικό δίκαιο. Με άλλα λόγια, πρόκειται να εκτιμηθεί εάν τα κράτη μέλη διαθέτουν, όσον αφορά την εφαρμογή αυτής της διατάξεως, περιθώριο εκτιμήσεως δυνάμει του οποίου δικαιούνται να κλιμακώνουν την επιστροφή του ΦΠΑ που έχει σχέση με τη χρησιμοποίηση του αγαθού για ιδιωτικούς σκοπούς για μικρότερη περίοδο, ίδια με αυτήν του διακανονισμού των σχετικών με τον ΦΠΑ εκπτώσεων.

74. Είμαι της γνώμης ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν ένα τέτοιο περιθώριο εκτιμήσεως.

75. Δεν αμφισβητείται ότι, αντίθετα προς άλλες διατάξεις της έκτης οδηγίας [22], το άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', δεν παραπέμπει στο εθνικό δίκαιο όσον αφορά τον προσδιορισμό της εννοίας και του περιεχομένου του. Επομένως, η έννοια «ποσό των εξόδων των αναληφθέντων από τον υποκείμενο στον φόρο για την εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών» αποτελεί αυτοτελή έννοια κοινοτικού δικαίου που δεν είναι δυνατόν να αφεθεί στη διάκριση κάθε κράτους μέλους [23].

19 — Προπαρατεθείσα απόφαση Enkler, σκέψη 35.

20 — Λυτόθι, σκέψη 33.

21 — Σκέψη 36. Στην υπόθεση εκείνη, είχε ζητηθεί από το Δικαστήριο να αποφανθεί επί του προσδιορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου, για τον υπολογισμό του ΦΠΑ, της ιδιωτικής χρησιμοποιήσεως, για ορισμένες περιόδους του έτους, ενός αυτοκίνητου τροχόσπιτου που είχε εξ ολοκλήρου διατεθεί στην επιχείρηση. Το Δικαστήριο έκρινε ότι έπρεπε να ληφθεί υπόψη ένα μέρος των εξόδων, όπως τα προσδιόρισε στη σκέψη 36, αναλογικό στη σχέση που υφίσταται μεταξύ της συνολικής διάρκειας πραγματικής χρησιμοποιήσεως του αγαθού, αφενός, και της διάρκειας πραγματικής χρησιμοποιήσεως αυτού του αγαθού για σκοπούς άσχετους προς την επιχείρηση, αφετέρου (σκέψη 37).

22 — Βλ., συναφώς, το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας σχετικά με την έννοια των «γηπέδων για οικοδόμηση», και το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της ίδιας οδηγίας όσον αφορά τις έννοιες «ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων».

23 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, την απόφαση της 1ης Φεβρουαρίου 1977, 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen (Συλλογή τόμος 1977, σ. 55, σκέψεις 10 και 11).

76. Ωστόσο, η έκτη οδηγία δεν περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία ώστε να καταστεί δυνατός ο προσδιορισμός ομοιόμορφου περιεχομένου της εννοίας αυτής στο σύνολο της Ενώσεως. Ούτε το γράμμα της εν λόγω εννοίας ούτε το σύστημα στο οποίο αυτή εντάσσεται επιτρέπουν, κατά τη γνώμη μου, να διαπιστωθεί μετά βεβαιότητας ότι η κατανομή των δαπανών αγοράς ή κατασκευής του επίμαχου αγαθού πρέπει να γίνεται κατ' ανάγκη στο πλαίσιο ολόκληρου του χρόνου διάρκειας της ωφέλιμης ζωής του τελευταίου. Εν πάση περιπτώσει, η έκτη οδηγία δεν προβλέπει επί ποίας βάσεως θα έπρεπε να γίνεται ο υπολογισμός της αποσβέσεως της μειώσεως της αξίας του αγαθού.

77. Επομένως, πρέπει να εξεταστεί το ζήτημα εάν ο επίμαχος προσδιορισμός της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ, σε συνάρτηση με τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού των εκπτώσεων, είναι σύμφωνος προς τους στόχους του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας όπως και της προς τους στόχους γενικώς οδηγίας αυτής.

78. Επί του πρώτου σημείου, όπως έχω προείπει, αυτό το άρθρο 6, παράγραφος 2, σκοπεί στη διασφάλιση της ίσης μεταχειρίσεως μεταξύ του υποκείμενου στον φόρο που έχει αφαιρέσει ένα αγαθό από την επιχείρηση αφού πέτυχε την έκπτωση ολόκληρου του ΦΠΑ που καταβάλλεται επί των δαπανών αγοράς ή κατασκευής του αγαθού αυτού και του τελικού καταναλωτή που θα έπρεπε να επιβαρυνθεί με αυτόν τον φόρο κατά την αγορά ή την κατασκευή πανομοιότυπου αγαθού.

79. Ο προσδιορισμός της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ για την ιδιωτική χρήση ανάλογα με τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού των εκπτώσεων σχετικά με τον ΦΠΑ, προκειμένου να αποφευχθεί ώστε, σε περίπτωση πωλήσεως κατά την εκπνοή αυτής της περιόδου, να υφίσταται μη φορολογουμένη τελική κατανάλωση είναι ασφαλώς σύμφωνος προς τον στόχο αυτό.

80. Δεν νομίζω ότι η προπαρατεθείσα απόφαση Seeling, μπορεί να κλονίσει την ανάλυση αυτή.

81. Είναι αληθές ότι, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση αυτή, το Δικαστήριο βρέθηκε ενώπιον του επιχειρήματος της Γερμανικής Κυβερνήσεως που αντλούνταν από τον κίνδυνο μιας μη φορολογουμένης τελικής καταναλώσεως, σε περίπτωση πωλήσεως του κτιρίου με απαλλαγή ΦΠΑ ύστερα από την εκπνοή της περιόδου διακανονισμού των εκπτώσεων. Απεδείχθη επίσης ότι το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το γεγονός ότι αυτή η περίοδος διακανονισμού μπορεί μόνο μερικώς να αντισταθμίσει την έκπτωση του καταβληθέντος σε προγενέστερο στάδιο ΦΠΑ, υπήρξε το αποτέλεσμα ελεύθερης επιλογής του κοινοτικού νομοθέτη, και ότι η διάρκεια της εν λόγω περιόδου όσον αφορά τα ακίνητα επενδύσεως είχε επεκταθεί μέχρι είκοσι έτη προκειμένου να ληφθεί υπόψη η διάρκεια ζωής από οικονομική άποψη των αγαθών [24].

82. Ωστόσο, το περιεχόμενο αυτής της απαντήσεως πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να εκτιμηθεί ενόψει του πλαισίου εντός του οποίου αυτή δόθηκε.

24 — Προπαρατεθείσα απόφαση Seeling, σκέψεις 54 και 55.

83. Κατά το κρίσιμο χρόνο των πραγματικών περιστατικών της προπαρατεθείσας υποθέσεως Seeling, η γερμανική νομοθεσία προέβλεπε ότι η βάση επιβολής του ΦΠΑ όσον αφορά τη χρήση για ιδιωτικούς σκοπούς κτιρίου έχοντος εξ ολοκλήρου διατεθεί στην επιχείρηση έπρεπε να υπολογιστεί ανάλογα με τη μείωση της αξίας του αγαθού. Η Γερμανική Κυβέρνηση επεδίωξε να αμφισβητήσει τη νομολογία κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο που επιλέγει να διαθέσει εξ ολοκλήρου ένα κτίριο στην επιχείρησή του και που χρησιμοποιεί, στη συνέχεια, μέρος του κτιρίου αυτού για τις ιδιωτικές ανάγκες του, δικαιούται να εκπέσει το καταβληθέν σε προγενέστερο στάδιο ΦΠΑ επί του συνόλου των δαπανών αγοράς ή κατασκευής του εν λόγω κτιρίου.

84. Η Γερμανική Κυβέρνηση στήριξε αυτή την αμφισβήτηση στο άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, δυνάμει του οποίου η μίσθωση ακινήτου απαλλάσσεται κατ' αρχήν ΦΠΑ, κατά τρόπο ώστε δεν επιτρέπει να επιτευχθεί έκπτωση του καταβληθέντος σε προγενέστερο στάδιο ΦΠΑ. Υποστήριξε ότι, στο μέτρο που το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας εξομοιώνει τη χρησιμοποίηση αγαθού της επιχειρήσεως για τις ιδιωτικές ανάγκες προς παροχή υπηρεσιών και που αυτή η χρησιμοποίηση συγγενεύει περισσότερο, υπό το πρίσμα της τελικής καταναλώσεως, προς μίσθωση, μπορούσε να τύχει κατ' αναλογία εφαρμογής η προβλεπομένη στο άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας περίπτωση απαλλαγής.

85. Προς στήριξη της αναλύσεως αυτής, ισχυρίστηκε ότι η ανυπαρξία εκπτώσεως του καταβληθέντος σε προγενέστερο στάδιο φόρου παρουσίαζε το πλεονέκτημα της αποφυγής μη φορολογουμένης καταναλώσεως, σε περίπτωση πωλήσεως του κτιρίου απαλλαγμένου καταβολής ΦΠΑ ύστερα από τη λήξη της δεκαετούς περιόδου διακανονισμού.

86. Στην προπαρατεθείσα απόφαση Seeling, το Δικαστήριο απέρριψε το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβερνήσεως, που στηριζόταν στην εφαρμογή του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας. Έκρινε ότι η χρησιμοποίηση, για τις ιδιωτικές ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο, κατοικίας εντός κτιρίου που ο τελευταίος έχει διαθέσει εξ ολοκλήρου στην επιχείρησή του δεν εμπίπτει στη διάταξη αυτή για τον λόγο ότι δεν αποτελεί πραγματική μίσθωση, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως [25].

87. Σε αυτό ακριβώς το πλαίσιο, το Δικαστήριο έκρινε ότι, μολονότι το γεγονός ότι επιτρέπεται στον υποκείμενο στον φόρο να διαθέσει ένα ολόκληρο κτίριο για την επιχείρησή του και, ως εκ τούτου, να εκπέσει τον οφειλόμενο σε προγενέστερο στάδιο ΦΠΑ επί του συνόλου των δαπανών κατασκευής, μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα το να μην φορολογηθούν οι τελικοί καταναλωτές για τον λόγο ότι η προβλεπόμενη στο άρθρο 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας περίοδος διακανονισμού δεν μπορεί να αντισταθμίσει παρά μερικώς την έκπτωση του καταβληθέντος σε προγενέστερο στάδιο ΦΠΑ που γίνεται κατά το χρονικό σημείο της κατασκευής κτιρίου, τούτο είναι αποτέλεσμα ελεύθερης επιλογής του κοινοτικού νομοθέτη και δεν μπορεί να επιβάλει ευρεία ερμηνεία του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής.

88. Όπως ακριβώς και η Γερμανική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου

25 — Αυτόθι, σκέψεις 49 έως 52.

Βασιλείου, πιστεύω ότι, με την προπαρατεθείσα απόφαση του Seeling, το Δικαστήριο επεδίωξε να εκφράσει εκ νέου ερωτηματικά σχετικά με το περιεχόμενο και τον στόχο του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

89. Εγώ αντιλαμβάνομαι την απόφαση αυτή ως επανεπιβεβαίωση πάγιας νομολογίας κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο που επιλέγει να διαθέσει εξ ολοκλήρου ένα κτίριο στην επιχείρησή του και χρησιμοποιεί, στη συνέχεια, μέρος του κτιρίου αυτού για τις ιδιωτικές ανάγκες του, δικαιούται να εκπέσει το καταβληθέντα σε προγενέστερο στάδιο επί όλων των δαπανών κατασκευής του εν λόγω κτιρίου ΦΠΑ και, αφετέρου, ως συνακόλουθο αυτού του δικαιώματος, την υποχρέωση να καταβάλει τον ΦΠΑ επί του ποσού των εξόδων που διενεργήθηκαν για την εκτέλεση της εν λόγω χρησιμοποιήσεως.

90. Έστω και αν, με την εν λόγω απόφαση, το Δικαστήριο διαπίστωσε τα όρια των δυνατοτήτων του συστήματος αυτού για τη διασφάλιση πλήρους ισότητας μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο και του τελικού καταναλωτή, το εν λόγω κοινοτικό όργανο δεν θέτει υπό αμφισβήτηση, κατά την κρίση μου, την αρχή κατά την οποία στον εθνικό νομοθέτη εναπόκειται να αποφεύγεται, όσο είναι δυνατόν, το να μη φορολογούνται οι τελικοί καταναλωτές.

91. Ενόψει των στοιχείων αυτών, δεν θεωρώ αμφισβητήσιμο το γεγονός ότι η πρόθεση της Γερμανικής Κυβερνήσεως να αποφευχθεί μη φορολογούμενη εταιρική κατανάλωση στην περίπτωση μεταβιβάσεως του απαλλαγμένου φόρου αγαθού μετά τη λήξη της περιόδου διακανονισμού των εκπτώσεων, είναι οπωσδήποτε σύμφωνη προς τον στόχο του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

92. Στην ανάλυση αυτή θα μπορούσε κανείς να αντιτάξει ότι η Γερμανική Κυβέρνηση, σμικρύνοντας την περίοδος εξοφλήσεως του ΦΠΑ στον χρόνο διαρκείας της περιόδου διακανονισμού των εκπτώσεων, δημιουργεί επίσης κίνδυνο μη φορολογούμενης τελικής καταναλώσεως. Πράγματι, η εν λόγω Κυβέρνηση δήλωσε ότι, σε περίπτωση που ο ενδιαφερόμενος εξακολουθεί να χρησιμοποιεί για ιδιωτικούς σκοπούς το κτίριο μετά τη λήξη της δεκαετούς περιόδου, οι δαπάνες αγοράς ή κατασκευής δεν θα αποτελούν πλέον μέρος της βάσεως επιβολής φόρου. Επομένως, η ιδιωτική χρησιμοποίηση θα φορολογείται πλέον μόνον επί της βάσεως των προκαλουμένων από το κτίριο τρεχόντων εξόδων.

93. Τέτοιος αποκλεισμός των δαπανών αγοράς ή κατασκευής της βάσεως επιβολής φόρου φαίνεται βεβαίως δικαιολογημένος, εφόσον ο καταβληθείς σε προγενέστερο στάδιο φόρος θα έχει εξ ολοκλήρου εξοφληθεί. Ωστόσο, αυτή η εξόφληση θα έχει υπολογιστεί επί του μέρους του χρησιμοποιουμένου για ιδιωτικούς σκοπούς κτιρίου κατά τη δεκαετή περίοδο. Εάν, κατά το τέρμα αυτής της περιόδου, ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί για τις ιδιωτικές ανάγκες του σημαντικότερο μέρος του κτιρίου, πρέπει να θεωρηθεί ότι η χρησιμοποίηση αυτού του συμπληρωματικού μέρους για ιδιωτικούς σκοπούς δεν θα φορολογηθεί. Στο στάδιο αυτό, το ερώτημα εξακολουθεί να αιωρείται.

94. Παρ' όλα αυτά, δεν πιστεύω ότι αυτή η τυχόν παράλειψη του συστήματος μπορεί να

θέσει υπό αμφισβήτηση τη συμβατότητα της επίμαχης γερμανικής νομοθεσίας με τον στόχο του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

95. Πράγματι, ο προσδιορισμός της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ με βάση την περίοδο διακανονισμού των εκπτώσεων παρουσιάζει, κατά τη γνώμη μου, και άλλο ένα πλεονέκτημα προς την κατεύθυνση μιας μεγαλύτερης ισότητας μεταχειρίσεως μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο και του τελικού καταναλωτή. Το πλεονέκτημα αυτό έχει σχέση με την αύξηση του ποσού του ΦΠΑ που καταβάλλεται ετησίως από τον υποκείμενο στον φόρο για την ιδιωτική χρησιμοποίηση. Αυτή η αύξηση συντελεί στη μείωση της ανισότητας των υφισταμένων καταστάσεων, που προκαλείται από το οικονομικό πλεονέκτημα που παρείχε στον υποκείμενο στον φόρο η κλιμάκωση της οφειλής, σε σχέση με τον τελικό καταναλωτή που οφείλει να φέρει ολόκληρη την επιβάρυνση του ΦΠΑ ήδη από την αγορά ή την κατασκευή του αγαθού.

96. Τέλος, η γνώμη μου είναι ότι ο προσδιορισμός της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ με βάση τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού των εκπτώσεων κινείται εντός αποδεκτών ορίων, ενόψει του στόχου της έκτης οδηγίας.

97. Η εν λόγω οδηγία, όπως καταδεικνύει ο τίτλος της, σκοπεί στον καθορισμό της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ κατά τρόπο ομοιόμορφο και σύμφωνα με τους κοινοτικούς κανόνες[26]. Ωστόσο, το περιεχόμενο του στόχου αυτού εκφράζεται κατά τρόπο μετρημένο στην ένατη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας όπως ήταν διατυπωμένη στο αρχικό κείμενο, σύμφωνα με την οποία η εν λόγω οδηγία σκοπεί στην επίτευξη «συγκρίσιμων» αποτελεσμάτων εντός όλων των κρατών μελών. Ενόψει του περιθωρίου εκτιμήσεως που έχει παρασχεθεί στα κράτη μέλη από το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας, η γνώμη μου είναι ότι η επίδικη εθνική νομοθεσία πληροί την προϋπόθεση αυτή.

98. Θεωρώ αυτή την αναφορά στο άρθρο 20 εύστοχη, στο πλαίσιο αυτής της εκιμήσεως, και τούτο για τους ακόλουθους λόγους. Όπως το εν λόγω άρθρο 20, τα άρθρα 6, παράγραφος 2, και 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας προορίζονται να εφαρμόζονται σε μια κατάσταση όπου το αγαθό που έχει γεννήσει δικαίωμα για έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των δαπανών αγοράς ή κατασκευής διατίθεται στη συνέχεια για μια χρησιμοποίηση που δεν παρέχει δικαίωμα για έκπτωση. Πρόκειται για συμπληρωματικές διατάξεις της έκτης οδηγίας, με τις οποίες αντιμετωπίζονται καταστάσεις όπου ένα αγαθό αποτελεί το αντικείμενο μικτής χρησιμοποιήσεως, δηλαδή χρησιμοποιείται τόσο για επαγγελματικούς σκοπούς όσο και για ιδιωτικές ανάγκες.

99. Εξάλλου, οι μηχανισμοί που προβλέπονται από αυτές τις διάφορες διατάξεις έχουν ανάλογα οικονομικά αποτελέσματα[27]. Πρό-

26 — Απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, C-400/98, Breitsohl (Συλλογή 2000, σ. I-4321, σκέψη 48).

27 — Προπαρατεθείσα απόφαση, Uudenkaupungin kaupunki, σκέψη 30.

κειται, και στις δύο συγκεκριμένες περιπτώσεις, για εξόφληση του ΦΠΑ του οποίου ο υποκείμενος στον φόρο πέτυχε την έκπτωση και του οποίου πρέπει τελικώς αυτός να εξακολουθεί να φέρει το βάρος.

100. Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας αναγνωρίζει στα κράτη μέλη ένα σχετικώς ευρύ περιθώριο εκτιμήσεως για τον καθορισμό του χρόνου διαρκείας της περιόδου διακανονισμού των εκπτώσεων όσον αφορά τα ακίνητα, και τούτο εφόσον αυτά μπορούν να προβλέπουν διάρκεια που ποικίλει μεταξύ πέντε και είκοσι ετών.

101. Έχοντας υπόψη τη σχέση που υφίσταται μεταξύ του μηχανισμού του άρθρου 20 της έκτης οδηγίας και αυτού του άρθρου 6, παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας, ο προσδιορισμός της βάσης επιβολής φόρου όσον αφορά τη χρησιμοποίηση για ιδιωτικούς σκοπούς κτιρίου διατεθέντος εξ ολοκλήρου στην επιχείρηση με βάση τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού των εκπτώσεων δεν μου φαίνεται αντίθετο προς τον επιδιωκόμενο από την έκτη οδηγία στόχο εναρμονίσεως της φορολογητέας βάσεως.

102. Βεβαίως, η προτεινομένη από την Επιτροπή λύση που συνίσταται στην πρόσκληση προς τα κράτη μέλη να καθορίσουν κανόνες αποσβέσεως επί όλης της διάρκειας της ωφέλιμης ζωής των ακινήτων βάσει αντικειμενικών και γενικώς αναγνωριζομένων κριτηρίων, θα μπορούσε ίσως να καταλήξει σε πλέον ομοιόμορφη βάση.

103. Ωστόσο, έστω και αν μια τέτοια λύση μπορεί να φαίνεται ευκταία, δεν νομίζω ότι δικαιολογεί, ενόψει του τωρινού περιεχομένου της έκτης οδηγίας, την αμφισβήτηση της αναλύσεως κατά την οποία η επίμαχη γερμανική νομοθεσία δεν υπερβαίνει το περιθώριο εκτιμήσεως που έχει αφεθεί στα κράτη μέλη όσον αφορά τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής φόρου όπως προβλέπεται στο άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας.

104. Εξάλλου, η δυνατότητα που παρέχει η προτεινόμενη από την Επιτροπή λύση για την κατάληξη σε μια μεγαλύτερη εναρμόνιση αμφισβητήθηκε τα μέγιστα κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση από την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η οποία ισχυρίστηκε ότι δεν υφίστανται κοινοί κανόνες στο θέμα των δαπανών εκμεταλλεύσεως. Είναι αληθές ότι, όταν γίνεται εξέταση των διεθνών λογιστικών προτύπων που υιοθετήθηκαν από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ενώσεως το 2002 [28], με σκοπό τη βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των εταιριών που προβαίνουν σε δημόσια πρόσκληση για αποταμίευση, διαπιστώνεται ότι είναι δυνατή η χρησιμοποίηση διαφόρων τρόπων αποσβέσεως για την κατανομή κατά τρόπο συστηματικό του αποσβέσιμου ποσού ενός ενεργητικού βάσει της διάρκειάς του χρήσεως [29].

28 — Κανονισμός (ΕΚ) 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 19ης Ιουλίου 2002, για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων (ΕΕ L 243, σ. 1).

29 — Βλ., π.χ., άρθρα 47 και 62 του διεθνούς λογιστικού προτύπου ΔΛΠ 16, ενσώματα πάγια, που είναι συνημμένο στον κανονισμό (ΕΚ) 1725/2003 της Επιτροπής, της 29ης Σεπτεμβρίου 2003, για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό 1606/2002 (ΕΕ L 261, σ. 1).

105. Ύστερα από την ανάλυση αυτή, πρέπει επίσης να λάβω θέση επί του ζητήματος της συμπεριλήψεως ή όχι στη βάση επιβολής φόρου των δαπανών αγοράς του οικοπέδου επί του οποίου είναι κατασκευασμένο το κτίριο, όταν αυτές οι δαπάνες έχουν υποβληθεί στον ΦΠΑ ενώ ο υποκείμενος στον φόρο έχει πετύχει την έκπτωση του φόρου αυτού.

106. Όπως ακριβώς η Γερμανική Κυβέρνηση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή, έχω τη γνώμη ότι, σε μια τέτοια συγκεκριμένη περίπτωση, αυτές οι δαπάνες πρέπει να συμπεριληφθούν στη βάση επιβολής του ΦΠΑ για την ιδιωτική χρησιμοποίηση.

107. Αφενός, δεν μπορώ να ανεύρω, στο κείμενο του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, κάποιο καθοριστικό για να τους αποκλείσω λόγο. Η έννοια του «ποσού των εξόδων των αναληφθέντων από τον υποκείμενο στον φόρο για την εκτέλεση της παροχής υπηρεσιών» προορίζεται να καλύψει, κυριολεκτικώς, όλες τις δαπάνες που διενεργήθηκαν για να καταστεί δυνατή αυτή η παροχή. Από τα έξοδα αυτά εμπίπτουν, a priori, οι δαπάνες για την αγορά του οικοπέδου επί του οποίου έχει κτιστεί το σχετικό κτίριο.

108. Αφετέρου, ο αποκλεισμός τους από τη βάση επιβολής φόρου θα ερχόταν προδήλως σε αντίθεση με τον στόχο του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, που αποσκοπεί, όπως έχω προείπει, στη διασφάλιση της ίσης μεταχειρίσεως μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο και του τελικού καταναλωτή. Στο μέτρο που ο τελευταίος θα επιβαρυνόταν με τον ΦΠΑ επί αυτών των δαπανών κατά την αγορά οικοπέδου προς οικοδόμηση, τούτο θα αντέκειτο προς τον εν λόγω στόχο της σχετικής απαλλαγής του υποκειμένου στον φόρο.

109. Στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, δεν διαπιστώθηκε με σαφήνεια εάν η αγορά από την προσφεύγουσα του οικοπέδου επί του οποίου κτίστηκε το κτίριο υπέκειτο στον ΦΠΑ και αν αυτή πέτυχε την έκπτωση του εν λόγω φόρου. Η απάντηση στο ερώτημα αυτό εξαρτάται από την εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, πράγμα που εμπίπτει στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου.

110. Ενόψει όλων αυτών των στοιχείων, προτείνω να δοθεί στο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι δεν αντίκειται προς αυτό μια εθνική νομοθεσία δυνάμει της οποίας η βάση επιβολής του ΦΠΑ, για τη ιδιωτική χρησιμοποίηση μέρους κτιρίου έχοντος διατεθεί εξ ολοκλήρου από τον υποκείμενο στον φόρο στην επιχείρησή του, καθορίζεται ετησίως σε κλάσμα της δαπάνης αγοράς ή κατασκευής, που προσδιορίζεται σε συνάρτηση με τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού των εκπτώσεων σχετικά με τον ΦΠΑ, όπως προβλέπεται σύμφωνα με το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας. Σ' αυτή τη βάση επιβολής φόρου πρέπει, ενδεχομένως, να συμπεριληφθεί και η δαπάνη αγοράς του οικοπέδου επί του οποίου έχει κατασκευαστεί το κτίριο.

V — Πρόταση

111. Έχοντας υπόψη τις ανωτέρω θεωρήσεις, προτείνω να δοθεί στο προδικαστικό ερώτημα του Finanzgericht München η ακόλουθη απάντηση:

«Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, έχει την έννοια ότι δεν αντίκειται προς αυτό μια εθνική νομοθεσία δυνάμει της οποίας η βάση επιβολής του ΦΠΑ, για τη ιδιωτική χρησιμοποίηση μέρους κτιρίου έχοντος διατεθεί εξ ολοκλήρου από τον υποκείμενο στον φόρο στην επιχείρησή του, καθορίζεται ετησίως σε κλάσμα της δαπάνης αγοράς ή κατασκευής, που προσδιορίζεται σε συνάρτηση με τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού των εκπτώσεων σχετικά με τον ΦΠΑ, όπως προβλέπεται σύμφωνα με το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας 77/388, όπως έχει τροποποιηθεί. Σ' αυτή τη βάση επιβολής του φόρου πρέπει να συμπεριληφθεί η δαπάνη αγοράς του οικοπέδου επί του οποίου έχει κατασκευασθεί το ακίνητο όταν αυτή η αγορά υπέκειτο στον ΦΠΑ ενώ ο υποκείμενος στον φόρο πέτυχε την έκπτωση του φόρου αυτού.»