ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)
της 26ης Σεπτεμβρίου 1996 *

Στην υπόθεση C-230/94,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Bundesfinanzhof προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Renate Enkler

και

Finanzamt Homburg,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 2, του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', και του άρθρου 11, μέρος 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. N. Κακούρη, πρόεδρο τμήματος, P. J. G. Kapteyn και H. Ragnemalm (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Γ. Κοσμάς
γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Renate Enkler, εκπροσωπουμένη από τον Hans-Jürgen Enkler, σύμβουλο επί φοροτεχνικών θεμάτων στο Kirkel,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπουμένη από τον Ernst Röder, Ministerialrat στο ομοσπονδιακό Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπουμένη από τον John E. Collins, Assistant Treasury Sollicitor,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπουμένη από τον Jürgen Grunwald, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Renate Enkler, εκπροσωπουμένης από τον Hans-Jürgen Enkler, του Finanzamt Homburg, εκπροσωπουμένου από τον Hans-Werner Klein, Regierungsoberrat, και της Επιτροπής, εκπροσωπουμένης από τον Jürgen Grunwald, κατά τη συνεδρίαση της 15ης Φεβρουαρίου 1996,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 28ης Μαρτίου 1996,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 5ης Μαΐου 1994, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 11 Αυγούστου 1994, το Bundesfinanzhof υπέβαλε στο Δικαστήριο, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, τέσσερα προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία

του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 2, του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', και του άρθρου 11, μέρος 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Enkler και του Finanzamt Homburg όσον αφορά την ιδιότητα της Enkler ως επιχειρηματία και τον υπολογισμό της βάσεως επιβολής φόρου επί ενός αυτοκινήτου τροχόσπιτου (camping car) του οποίου είναι ιδιοκτήτρια.

3 Το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας υποβάλλει στον φόρο προστιθέμενης αξίας τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή.

4 Κατά το άρθρο 4 της έκτης οδηγίας,

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

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

5 Το άρθρο 6 προβλέπει εξάλλου τα εξής:

«1. Ως παροχή υπηρεσιών θεωρείται κάθε πράξη, η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5.

(...)

2. Εξομοιούνται προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας:

α) Η χρησιμοποίηση αγαθού, το οποίο κατέχει η επιχείρηση, για τις ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, εφόσον το αγαθό αυτό εδημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας·

(...).»

6 Εν όψει των δραστηριοτήτων του άρθρου 6, παράγραφος 2, το άρθρο 11 ορίζει ότι η βάση επιβολής του φόρου είναι το ποσό των εξόδων των αναληφθέντων από τον υποκείμενο στον φόρο για την εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών.

7 Η Enkler απασχολείται ως ειδικευμένη σε εμπορικά θέματα υπάλληλος στο φοροτεχνικό γραφείο του συζύγου της. Στις 15 Σεπτεμβρίου 1984 δήλωσε τη μίσθωση αυτοκινήτων τροχόσπιτων ως επαγγελματική δραστηριότητα στις διοικητικές υπηρεσίες του δήμου όπου είχε τη διαμονή της και στο Finanzamt Homburg. Στις 28 Σεπτεμβρίου 1984 απέκτησε αυτοκίνητο τροχόσπιτο αντί ποσού 46 249 γερμανικών μάρκων (DM), πλέον του φόρου κύκλου εργασιών, ήτοι ποσού 6 474,89 DM.

8 Στη δήλωση φόρου κύκλου εργασιών για το 1984 η Enkler δήλωσε εκπεστέο ποσό 7 270,77 DM, ενώ είχε χρησιμοποιήσει το αυτοκίνητο τροχόσπιτο για σκοπούς αποκλειστικά ιδιωτικούς.

9 Στη δήλωσή της για το 1985 η ενδιαφερομένη ανέφερε ότι πραγματοποίησε κύκλο εργασιών ύψους 2 535 DM, εκ των οποίων ποσό 2 205 DM αντιστοιχούσε σε έσοδα από εκμίσθωση του αυτοκινήτου τροχόσπιτου στον σύζυγό της.

10 Στη δήλωσή της για το 1986 δήλωσε, τέλος, κύκλο εργασιών ύψους 1 728 DM, εκ των οποίων ποσό 868 DM προερχόταν και πάλι από τα έσοδα της εκμισθώσεως του αυτοκινήτου τροχόσπιτου προς τον σύζυγό της.

11 Για την εκμίσθωση αυτή ο Enkler κατέβαλε στη σύζυγό του κατ' αποκοπή ποσό 90 DM ημερησίως. Είχε επιπλέον συμμετάσχει στην αγορά και στη συντήρηση του αυτοκινήτου τροχόσπιτου καταβάλλοντάς της ποσό 42 321 DM το 1984, 8 270 DM το 1985 και 8 751 DM το 1986.

12 Κατά τις τρεις αυτές τελευταίες χρήσεις, η Enkler εκμίσθωσε δύο φορές το όχημα σε τρίτους. Σύμφωνα με τα στοιχεία που παρέσχε, το αυτοκίνητο τροχόσπιτο χρησιμοποιήθηκε ως εξής:

συνολική χρήση: 250 ημέρες, διανυθείσα απόσταση	25 781 km,
χρησιμοποίηση για ιδιωτικούς σκοπούς: 79 ημέρες, διανυθείσα απόσταση	13 100 km,
χρησιμοποίηση από τον σύζυγο: 40 ημέρες, διανυθείσα απόσταση	5 239 km,
εκμίσθωση σε τρίτους: 18 ημέρες, διανυθείσα απόσταση	3 236 km,
διαδρομές από και προς το συνεργείο επισκευών: 113 ημέρες, διανυθείσα απόσταση	4 206 km

13 Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει εξάλλου ότι η εκ του αυτοκινήτου τροχόσπιτου αστική ευθύνη καλυπτόταν από ιδιωτική ασφάλιση. Επιπλέον, όταν το όχημα διετίθετο σε τρίτους, η Enkler συνήπτε ασφάλιση για εκμισθούμενα οχήματα και παρέδιδε το ασφαλιστήριο στους πελάτες. Βάσει συμφωνίας με τον ασφαλιστή, ο Enkler μπορούσε να χρησιμοποιεί το όχημα χωρίς να είναι αναγκαία η σύναψη συμπληρωματικής ασφαλίσεως.

14 Τέλος, όπως προκύπτει, η Enkler δεν προέβαινε σε διαφημίσεις στον ημερήσιο τύπο για την εκμίσθωση του αυτοκινήτου τροχόσπιτου. Το όχημα, όταν δεν ήταν μισθωμένο, παρέμενε σταθμευμένο σε στεγασμένο χώρο σταθμεύσεως πλησίον της κατοικίας του ζεύγους Enkler.

15 Το 1986 η Enkler δήλωσε ότι θα προέβαινε σε ιδιωτική αποκλειστικώς χρήση του οχήματος. Ως βάση επιβολής του φόρου ανέγραψε το ποσό των 19 000 DM και ισχυρίστηκε ότι εδικαιούτο εκπτώσεως φόρου ύψους 80 % ως μικρός επιχειρηματίας.

16 Με διορθωτική πράξη της 3ης Απριλίου 1989, για τα έτη 1984 έως 1986, το Finanzamt Homburg έλαβε υπόψη, για τον υπολογισμό του καταβλητέου από την ενδιαφερομένη φόρου μόνον το ποσό που αντιστοιχούσε στον φόρο κύκλου εργασιών με τον οποίο είχε χρεώσει χωριστά τους μισθωτές του οχήματος. Συναφώς, το Finanzamt στηρίχθηκε στην αρχή ότι η ενδιαφερομένη όφειλε τον φόρο μόνον επειδή είχε χρεώσει τον φόρο αυτόν, ενώ δεν είχε την ιδιότητα του επιχειρηματία.

17 Η προσφυγή που άσκησε η Enkler απορρίφθηκε από το Finanzgericht, το οποίο έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι αυτή δεν ενεργούσε ως επιχειρηματίας κατά την εκμίσθωση του αυτοκινήτου τροχόσπιτου. Το δικαστήριο αυτό διευκρίνισε, άλλωστε, ότι η διαρκούς χαρακτήρα δραστηριότητα που απαιτείται για την ιδιότητα του επιχειρηματία προϋποθέτει την πρόθεση πραγματοποιήσεως εσόδων, η οποία πρέπει να διαπιστώνεται βάσει αντικειμενικώς ελεγξίμων κριτηρίων. Κατά το Finanzgericht, η δραστηριότητα της Enkler προσομοιάζει προς μορφή δραστηριότητας ιδιωτικής φύσεως, δεδομένου ότι:

— απέκτησε ένα μόνον όχημα, το οποίο προορίζεται εκ φύσεως για σκοπούς αναψυχής και το οποίο χρησιμοποίησε για ιδιωτικούς κυρίως σκοπούς,

— ασκούσε κύρια δραστηριότητα διαφορετική από την εκμίσθωση,

— δεν διατηρούσε γραφείο ούτε εγκαταστάσεις για τη φύλαξη και συντήρηση του οχήματος,

— η δαπάνη για την κτήση και τη συντήρηση του αυτοκινήτου τροχόσπιτου είχε αναληφθεί κυρίως από τον σύζυγό της,

— το όχημα ασφαλιζόταν ως εκμισθούμενο όχημα μόνο για τα χρονικά διαστήματα που όντως χρησιμοποιούνταν για σκοπούς εκμεταλλεύσεως,

— διατηρήθηκε από την ιδιοκτήτριά του ενώ η εκμετάλλευσή του αποδείχθηκε εξαιρετικά ζημιογόνος.

18 Η Enkler άσκησε αναίρεση (Revision) ενώπιον του Bundesfinanzhof. Θεωρώντας ότι οι σχετικές διατάξεις του γερμανικού δικαίου έπρεπε να ερμηνευθούν υπό το φως των αντιστοίχων διατάξεων της έκτης οδηγίας, το δικαστήριο αυτό αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία μέχρις ότου το Δικαστήριο εκδώσει προδικαστική απόφαση επί των ακολούθων τεσσάρων ερωτημάτων:

«1) Πρέπει να θεωρείται η εκμίσθωση ενσωμάτων αγαθών

α) ως δραστηριότητα παρέχοντος υπηρεσίες κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, πρώτη φράση, της έκτης οδηγίας (77/388/ΕΟΚ) ή

β) αποκλειστικώς, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, δεύτερη φράση, της έκτης οδηγίας (77/388/ΕΟΚ), ως παροχή που περιλαμβάνει την εκμετάλλευση ενσωμάτων αγαθών προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος;

2) Αποτελεί κάθε εξ επαχθούς αιτίας παραχώρηση αντικειμένου προς εκμετάλλευση οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, δεύτερη φράση, της έκτης οδηγίας (77/388/ΕΟΚ) ή το ενδεχόμενο υπάρξεως μιας τέτοιας οικονομικής δραστηριότητας προϋποθέτει ότι η δραστηριότητα αυτή είναι επιδεκτική οριοθετήσεως έναντι μιας ιδιωτικής δραστηριότητας;

Πρέπει η οριοθέτηση έναντι ενδεχομένως ιδιωτικής δραστηριότητας να γίνεται

— βάσει συγκεκριμένων κριτηρίων (π.χ. ανάλογα με την οικονομική σημασία, τη διάρκεια της παραχωρήσεως προς εκμετάλλευση, το ύψος του ανταλλάγματος) ή

— μέσω συγκρίσεως με συνήθεις μορφές αντίστοιχης οικονομικής δραστηριότητας (στην παρούσα διαφορά: κατ' επάγγελμα εκμίσθωση αυτοκινήτων τροχόσπιτων);

3) Θεωρείται η εκμίσθωση αυτοκινήτου τροχόσπιτου οικονομική δραστηριότητα προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, όταν το αυτοκίνητο τροχόσπιτο εκμισθώνεται εντός πλέον των δύο ετών μόνο για μερικές ημέρες σε δύο ξένους προς την εκμισθώτρια μισθωτές και συνολικά περίπου έξι εβδομάδες στο σύζυγό της αντί συνολικού ανταλλάγματος περίπου 4 300 DM;

4) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο τρίτο ερώτημα: πρέπει να περιληφθεί στη βάση επιβολής του φόρου [άρθρο 11, τμήμα Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ)] ως προς την παροχή υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας (77/388/ΕΟΚ) και το ποσό εξόδων που προέκυψαν στο χρονικό διάστημα κατά το οποίο το αντικείμενο της μισθώσεως είναι στη διάθεση του εκμισθωτή για ιδιωτική χρήση (αποκαλούμενες νεκρές περίοδοι);»

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

19 Με το πρώτο ερώτημά του, το εθνικό δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν η εκμίσθωση ενσωμάτου αγαθού πρέπει να χαρακτηριστεί ως «οικονομική δραστηριότητα» υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, πρώτη φράση, της έκτης οδηγίας ή αποκλειστικά υπό την έννοια της δεύτερης φράσεως της ιδίας διατάξεως.

20 Επισημαίνεται εξαρχής ότι από την αντιπαράθεση του άρθρου 4, παράγραφος 2, προς το άρθρο 4, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι η έννοια της οικονομικής δραστηριότητας τόσο κατά την πρώτη όσο και τη δεύτερη φράση του άρθρου 4, παράγραφος 2, δεν αφορά δραστηριότητες που ασκούνται ευκαιριακώς.

21 Διευκρινίζεται στη συνέχεια ότι η εκμίσθωση ενσωμάτου αγαθού πρέπει να θεωρηθεί ως «εκμετάλλευση» του αγαθού αυτού υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, δεύτερη φράση, της έκτης οδηγίας (βλ. απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman, Συλλογή 1985, σ. 655).

22 Κατά συνέπεια, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η εκμίσθωση ενσωμάτου αγαθού συνιστά εκμετάλλευση του αγαθού αυτού η οποία πρέπει να χαρακτηριστεί ως «οικονομική δραστηριότητα» υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, εφόσον ασκείται προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

Επί του δευτέρου και του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

23 Με το δεύτερο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα το εθνικό δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν υπό ποίες προϋποθέσεις η εκμίσθωση ενσωμάτου αγαθού, όπως ενός αυτοκινήτου τροχόσπιτου, πρέπει να θεωρηθεί ότι ασκείται προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, δεύτερη φράση, της έκτης οδηγίας.

24 Συναφώς, πρέπει να υπομνηστεί ότι ο ζητών την έκπτωση του ΦΠΑ υποχρεούται να αποδείξει ότι συγκεντρώνει τις προϋποθέσεις για να τύχει αυτής της εκπτώσεως και, ιδίως, ότι ανταποκρίνεται στα σχετικά κριτήρια για να θεωρηθεί υποκείμενος στον φόρο. Κατά συνέπεια, το άρθρο 4 της έκτης οδηγίας δεν εμποδίζει τις φορολογικές αρχές να απαιτούν να επιβεβαιώνεται η δηλωθείσα πρόθεση από αντικειμενικά στοιχεία (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Rompelman, σκέψη 24). Επομένως, το διοικητικό ή δικαιοδοτικό όργανο που καλείται να εκφέρει σχετικώς κρίση πρέπει να εκτιμήσει το σύνολο των δεδομένων που χαρακτηρίζουν μια συγκεκριμένη περίπτωση για να καθορίσει αν η επίμαχη δραστηριότητα, εν προκειμένω η εκμετάλλευση αγαθού υπό μορφή εκμισθώσεως, αποσκοπεί στην άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

25 Ως προς το σημείο αυτό πρέπει να υπογραμμιστεί ότι, όπως προκύπτει από το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, οι σκοποί ή τα αποτελέσματα της δραστηριότητας είναι αυτά καθεαυτά άνευ σημασίας για τον καθορισμό του πεδίου εφαρμογής της έκτης οδηγίας.

26 Με την απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz (Συλλογή 1991, σ. I-3795), το Δικαστήριο έκρινε ότι μεταξύ των δεδομένων βάσει των οποίων οι φορολογικές αρχές πρέπει να εξετάζουν αν ο υποκείμενος στον φόρο απέκτησε τα αγαθά για τις ανάγκες των οικονομικών δραστηριοτήτων του περιλαμβάνεται η φύση του οικείου αγαθού.

27 Το κριτήριο αυτό πρέπει επίσης να παρέχει τη δυνατότητα να προσδιορίζεται αν ο ιδιώτης χρησιμοποίησε το αγαθό κατά τρόπον ώστε η δραστηριότητά του να πρέπει να χαρακτηριστεί ως οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια της έκτης οδηγίας. Το γεγονός ότι ένα αγαθό προσφέρεται για οικονομική αποκλειστικώς εκμετάλλευση αρκεί, κατά κανόνα, για να θεωρηθεί ότι ο κύριός του το εκμεταλλεύεται για τις ανάγκες οικονομικών δραστηριοτήτων και, κατά συνέπεια, για να πραγματοποιήσει έσοδα διαρκούς χαρακτήρα. Αν, αντιθέτως, το αγαθό είναι, ως εκ της φύσεώς του, δεκτικό τόσο οικονομικής όσο και ιδιωτικής χρήσεως, θα πρέπει να αναλυθεί το σύνολο των συνθηκών υπό τις οποίες χωρεί η εκμετάλλευσή του για να προσδιοριστεί αν χρησιμοποιείται με σκοπό την άντληση εσόδων τα οποία είναι πράγματι διαρκούς χαρακτήρα.

28 Στην τελευταία αυτή περίπτωση, η σύγκριση μεταξύ, αφενός, των συνθηκών υπό τις οποίες ο ενδιαφερόμενος εκμεταλλεύεται πράγματι το αγαθό και, αφετέρου, των συνθηκών υπό τις οποίες ασκείται συνήθως η αντίστοιχη οικονομική δραστηριότητα μπορεί να συνιστά τη μία από τις μεθόδους που καθιστούν δυνατό να ελεγχθεί αν η οικεία δραστηριότητα ασκείται με σκοπό την πραγματοποίηση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

29 Επιπλέον, καίτοι κριτήρια σχετικά με τα αποτελέσματα της οικείας δραστηριότητας δεν μπορούν αυτά καθεαυτά να καταστήσουν δυνατό να προσδιοριστεί αν η δραστηριότητα ασκείται με σκοπό την πραγματοποίηση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, η πραγματική διάρκεια της εκμισθώσεως του αγαθού, η σημασία της πελατείας και του ποσού των εσόδων είναι στοιχεία τα οποία, καθόσον αποτελούν μέρος του συνόλου των δεδομένων της υπό κρίση περιπτώσεως, μπορούν να ληφθούν υπόψη, μαζί με άλλα, κατά την εξέταση αυτή.

30 Εν όψει των προηγουμένων σκέψεων, στο δεύτερο και στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι για να προσδιοριστεί αν η εκμίσθωση ενσωμάτου αγαθού όπως ενός αυτοκινήτου τροχόσπιτου ασκείται με σκοπό

την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, δεύτερη φράση, της έκτης οδηγίας, στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να προβεί στην εκτίμηση του συνόλου των δεδομένων της υπό κρίση περιπτώσεως.

Επί του τετάρτου προδικαστικού ερωτήματος

31 Με το τέταρτο ερώτημα, το εθνικό δικαστήριο ερωτά αν το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι στη βάση επιβολής του φόρου κύκλου εργασιών επί των δραστηριοτήτων, που εξομοιώνονται προς παροχές υπηρεσιών δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας, πρέπει να συμπεριλαμβάνονται δαπάνες οι οποίες ανακύπτουν σε χρονική περίοδο κατά την οποία το αγαθό βρίσκεται στη διάθεση του υποκειμένου στον φόρο κατά τρόπον ώστε να μπορεί πράγματι να το χρησιμοποιεί ανά πάσα στιγμή για την εξυπηρέτηση σκοπών ξένων προς την επιχείρηση.

32 Καταρχάς, το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας προβλέπει στην παράγραφο 1 ότι «το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός» και επιτρέπει, στην παράγραφο 2, στον υποκείμενο στον φόρο, κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, «να εκπίπτει από τον φόρο για τον οποίο είναι υπόχρεος τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για τα αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν (...) από άλλον υποκείμενο στον φόρο».

33 Δεύτερον, προκειμένου να εμποδίσει τον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος προέβη στην έκπτωση του ΦΠΑ κατά την αγορά αγαθού περιελθόντος στην επιχείρησή του, να αποφύγει την καταβολή του ΦΠΑ κατά την ανάληψη του εν λόγω αγαθού από την περιουσία της επιχειρήσεώς του για ιδιωτικούς σκοπούς και, κατά συνέπεια, να προσποριστεί αδικαιολόγητα οφέλη έναντι του κοινού καταναλωτή που αποκτά το αγαθό καταβάλλοντας τον ΦΠΑ, το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας εξομοιώνει προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας «τη χρησιμοποίηση αγαθού το οποίο κατέχει η επιχείρηση για τις ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του, εφόσον το αγαθό αυτό δημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης

αξίας» (βλ., προκειμένου περί του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, το οποίο στηρίζεται στην ίδια αρχή, απόφαση της 6ης Μαΐου 1992, C-20/91, De Jong, Συλλογή 1992, σ. I-2847, σκέψη 15).

34 Στην απόφαση της 25ης Μαΐου 1993, C-193/91, Mohsche (Συλλογή 1993, σ. I-2615, σκέψεις 13 και 14), το Δικαστήριο έκρινε ότι η ιδιόχρηση αγαθού υπόκειται σε φόρο μόνο κατ' εξαίρεση και ότι, κατά συνέπεια, ο όρος «χρησιμοποίηση αγαθού» του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό στενή έννοια περιλαμβάνουσα αποκλειστικώς τη χρησιμοποίηση του ίδιου του αγαθού. Επομένως, οι υπηρεσίες που παρέχονται από τρίτους και αφορούν τη συντήρηση ή την εκμετάλλευση του αγαθού, χωρίς δυνατότητα του υποκειμένου στον φόρο να προβεί στην έκπτωση του φόρου που καταβάλλει σε προηγούμενο στάδιο, δεν εμπίπτουν στη διάταξη αυτή.

35 Όπως επισημάνθηκε ήδη στη σκέψη 33 ανωτέρω, σκοπός του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας είναι να διασφαλίζει την ίση μεταχείριση μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο και του τελικού καταναλωτή. Ο τελικός καταναλωτής έχει πάντοτε τη δυνατότητα να διαθέτει ένα αγαθό, όταν το επιθυμεί. Επομένως, για τον καθορισμό, σύμφωνα με το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της βάσεως επιβολής του φόρου μιας δραστηριότητας που εξομοιούται προς παροχή υπηρεσιών δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και οι περίοδοι κατά τις οποίες ένα αγαθό βρίσκεται στη διάθεση του υποκειμένου στον φόρο κατά τρόπον ώστε να είναι ανά πάσα στιγμή δυνατή η χρησιμοποίησή του προς εξυπηρέτηση πράγματι ιδιωτικών αναγκών.

36 Καταρχάς, ο υπολογισμός των περιόδων αυτών κατά τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ περιορίζεται από την υποχρέωση να λαμβάνονται υπόψη αποκλειστικά οι δαπάνες που αφορούν 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.

37 Στη συνέχεια, δεν χρειάζεται να περιληφθεί στη βάση επιβολής του φόρου το σύνολο των δαπανών αυτής της φύσεως. Οι εν λόγω περίοδοι χαρακτηρίζονται από το γεγονός ότι το οικείο αγαθό βρίσκεται στη διάθεση του υποκειμένου στον φόρο όχι μόνο για την εξυπηρέτηση των ιδιωτικών του αναγκών αλλά,

ταυτοχρόνως, και για την εξυπηρέτηση των αναγκών της επιχειρήσεώς του. Επομένως, πρέπει να ληφθεί υπόψη ένα μέρος των δαπανών, ανάλογο προς τη σχέση που υφίσταται μεταξύ, αφενός, της συνολικής διάρκειας της πραγματικής χρησιμοποιήσεως του αγαθού και, αφετέρου, της διάρκειας της πραγματικής χρησιμοποιήσεως του αγαθού για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση.

38 Κατά συνέπεια, στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι στη βάση επιβολής του φόρου κύκλου εργασιών επί των πράξεων, που εξομοιώνονται προς παροχές υπηρεσιών δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας, πρέπει να περιλαμβάνονται δαπάνες που ανακύπτουν σε χρονική περίοδο κατά την οποία το αγαθό βρίσκεται στη διάθεση του υποκειμένου στον φόρο κατά τρόπον ώστε να μπορεί πράγματι να το χρησιμοποιεί ανά πάσα στιγμή για την εξυπηρέτηση σκοπών ξένων προς την επιχείρηση και οι οποίες συνδέονται με το ίδιο το αγαθό ή γέννησαν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ υπέρ του υποκειμένου στον φόρο. Το μέρος των δαπανών αυτών που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη πρέπει να είναι ανάλογο προς τη σχέση που υφίσταται μεταξύ της συνολικής διάρκειας της πραγματικής χρησιμοποιήσεως του αγαθού, αφενός, και της διάρκειας της πραγματικής χρησιμοποιήσεως του αγαθού για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, αφετέρου.

Επί των δικαστικών εξόδων

39 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γερμανική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διάταξη της 5ης Μαΐου 1994 το Bundesfinanzhof, αποφαίνεται:

1) Η εκμίσθωση ενσωμάτου αγαθού συνιστά εκμετάλλευση του αγαθού αυτού η οποία πρέπει να χαρακτηριστεί ως «οικονομική δραστηριότητα» υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, εφόσον ασκείται προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

2) Για να προσδιοριστεί αν η εκμίσθωση ενσωμάτου αγαθού όπως ενός αυτοκινήτου τροχόσπιτου ασκείται με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, δεύτερη φράση, της έκτης οδηγίας 77/388, στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να προβεί στην εκτίμηση του συνόλου των δεδομένων της υπό κρίση περιπτώσεως.

3) Το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας 77/388 έχει την έννοια ότι στη βάση επιβολής του φόρου κύκλου εργασιών επί των πράξεων, που εξομοιώνονται προς παροχές υπηρεσιών δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας, πρέπει να περιλαμβάνονται δαπάνες που ανακύπτουν σε χρονική περίοδο κατά την οποία το αγαθό βρίσκεται στη διάθεση του υποκειμένου στον φόρο κατά τρόπον ώστε να μπορεί πράγματι να το χρησιμοποιεί ανά πάσα στιγμή για την εξυπηρέτηση σκοπών ξένων προς την επιχείρηση και οι οποίες συνδέονται με το ίδιο το αγαθό ή γέννησαν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ υπέρ του υποκειμένου στον φόρο. Το μέρος των δαπανών αυτών που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη πρέπει να είναι ανάλογο προς τη σχέση που υφίσταται μεταξύ της συνολικής διάρκειας της πραγματικής χρησιμοποιήσεως του αγαθού, αφενός, και της διάρκειας της πραγματικής χρησιμοποιήσεως του αγαθού για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, αφετέρου.

Κακούρης Kapteyn Ragnemalm

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 26 Σεπτεμβρίου 1996.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του τετάρτου τμήματος

Κ. Ν. Κακούρης