ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
κ. ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΚΟΣΜΑ
της 28ης Μαρτίου 1996 *

Το Bundesfinanzhof υποβάλλει στο Δικαστήριο μια σειρά προδικαστικών ερωτημάτων, τα οποία αφορούν στην ερμηνεία διατάξεων 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 [1] (στο εξής: έκτη οδηγία). Τα τρία πρώτα από τα ερωτήματα αυτά αφορούν στο πεδίο εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) και, ειδικότερα, στην ερμηνεία της έννοιας «οικονομική δραστηριότητα», της οποίας δίδεται ορισμός στο άρθρο 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Με το τελευταίο ερώτημά του, το δικαστήριο της παραπομπής ζητεί να διαφωτισθεί ως προς την ακριβή έννοια της διατάξεως του άρθρου 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της ίδιας οδηγίας, με την οποία καθορίζεται η βάση επιβολής του φόρου προκειμένου περί ορισμένων πράξεων, που εξομοιώνονται προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας (και υπάγονται ως εκ τούτου στο πεδίο εφαρμογής του κοινού συστήματος ΦΠΑ) δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της αυτής πάντοτε οδηγίας.

I — Τα πραγματικά περιστατικά — Τα προδικαστικά ερωτήματα

1. Η Renate Enkler (στο εξής: Enkler) απασχολείται, ως ειδικευμένη σε εμπορικά θέματα υπάλληλος, στο φοροτεχνικό γραφείο που διατηρεί ο σύζυγός της. Την 15η Σεπτεμβρίου 1984 κατέθεσε στον οικείο Δήμο και στην οικεία φορολογική αρχή (Finanzamt Homburg, στο εξής: Finanzamt) δήλωση, σύμφωνα με την οποία επρόκειτο να ασκήσει την επαγγελματική δραστηριότητα της εκμισθώσεως τροχόσπιτων. Μερικές ημέρες αργότερα, την 28η Σεπτεμβρίου 1984, απέκτησε, πράγματι, ένα τροχόσπιτο, έναντι τιμήματος ανερχομένου σε 46 249 γερμανικά μάρκα (DM), στο οποίο προστέθηκε φόρος κύκλου εργασιών ύψους 6 474,89 DM.

2. Στην ετήσια δήλωση φόρου κύκλου εργασιών την οποία κατέθεσε για το έτος 1984, η Enkler δήλωσε εκπεστέο φόρο ύψους 7 270,77 DM, αναφέροντας παράλληλα ότι κατά το έτος αυτό έγινε ιδιωτική αποκλειστικά χρήση του τροχόσπιτου. Στις αντίστοιχες δηλώσεις της για τα δύο επόμενα έτη ανέφερε ότι πραγματοποίησε κύκλο εργασιών από εκμισθώσεις του οχήματος, με τα εξής αποτελέσματα:

— 1985: έσοδα συνολικού ύψους 2 535 DM, εκ των οποίων ποσό 2 205 DM αντιστοιχούσε σε αντιπαροχή καταβληθείσα έναντι εκμισθώσεων προς το σύζυγό της·

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ελληνική.

1 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

— 1986: έσοδα συνολικού ύψους 1 728 DM, εκ των οποίων ποσό 868 DM αντιστοιχούσε σε αντιπαροχή καταβληθείσα έναντι εκμισθώσεων προς το σύζυγό της.

3. Στη διάταξη παραπομπής εκτίθενται επίσης τα εξής ως προς τις συνθήκες υπό τις οποίες αποκτήθηκε και χρησιμοποιήθηκε το όχημα [2]:

Ο σύζυγος της Enkler συμμετέσχε στις δαπάνες κτήσεως και συντηρήσεως του οχήματος με την καταβολή 42 321 DM κατά το έτος 1984, 8 270 DM κατά το έτος 1985 και 8 751 DM κατά το έτος 1986. Κατά τις περιόδους που το εμίσθωνε κατέβαλλε ως αντιπαροχή το ποσό των 90 DM την ημέρα.

Το τροχόσπιτο, η άδεια κυκλοφορίας του οποίου εκδόθηκε επ' ονόματι της Enkler, χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά από τους δύο συζύγους για ταξίδι, κατά τη διάρκεια του οποίου διαπιστώθηκε ότι το όχημα παρουσίαζε προβλήματα στεγανότητας. Ζητήθηκε κατόπιν αυτού από τον πωλητή η άρση του πιο πάνω ελαττώματος. Κατά το χρονικό διάστημα που ο τελευταίος προέβαινε στις σχετικές εργασίες, το όχημα χρησιμοποιήθηκε από το ζεύγος Enkler για ιδιωτικούς σκοπούς. Μετά την επιδιόρθωσή του εκμισθώθηκε σε δύο περιπτώσεις σε τρίτους και υπέστη, κατά τη διάρκεια των μισθώσεων αυτών, ζημίες λόγω ατυχήματος.

Το δικαστήριο της παραπομπής, επικαλούμενο στοιχεία παρασχεθέντα από την ίδια την Enkler, συνοψίζει, κατόπιν τούτου, ως εξής τα στοιχεία ως προς τη χρήση του οχήματός της:

Συνολική χρησιμοποίηση: 250 ημέρες, κατά τη διάρκεια των οποίων διανύθηκαν 25 781 χλμ.

Χρησιμοποίηση για ιδιωτικούς σκοπούς: 79 ημέρες, κατά τη διάρκεια των οποίων διανύθηκαν 13 100 χλμ.

Χρησιμοποίηση από το σύζυγο: 40 ημέρες, κατά τη διάρκεια των οποίων διανύθηκαν 5 239 χλμ.

Εκμίσθωση σε τρίτους: 18 ημέρες, κατά τη διάρκεια των οποίων διανύθηκαν 3 236 χλμ.

Διαδρομές από και προς το συνεργείο: 113 ημέρες, κατά τη διάρκεια των οποίων διανύθηκαν 4 206 χλμ.

2 — Το γεγονός ότι η Enkler (χωρίς, πάντως, να θέτει εν αμφιβόλω τη λυσιτέλεια των υποβαλλομένων προδικαστικών ερωτημάτων) αμφισβητεί, στις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσε ενώπιον του Δικαστηρίου, την ακρίβεια των όσων εκθέτει το Bundesfinanzhof ως προς τις συνθήκες κτήσεως και χρήσεως του επίμαχου οχήματος δεν μπορεί να ασκήσει επιρροή στα πλαίσια της παρούσης διαδικασίας. Όπως επανειλημμένα έχει υπενθυμίσει το Δικαστήριο, το άρθρο 177 της Συνθήκης δεν του επιτρέπει να κρίνει επί ζητημάτων αναγομένων στα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης ούτε, πολύ περισσότερο, να αποφαίνεται επί σχετικής διαφωνίας μεταξύ των μερών· η κρίση επί παντός ζητήματος συνδεομένου με εκτίμηση πραγματικού ανήκει, πράγματι, στον εθνικό δικαστή. Έτσι, κατά τη διατύπωση απαντήσεως σε προδικαστικό ερώτημα, το Δικαστήριο δεν μπορεί παρά να λαμβάνει ως βάση τα πραγματικά περιστατικά που εκτίθενται στην οικεία διάταξη παραπομπής [βλ., ενδεικτικά, τις αποφάσεις της 23ης Ιανουαρίου 1975, 51/74, Hulst (Συλλογή τόμος 1975, σ. 29, σκέψη 12)· της 15ης Νοεμβρίου 1979, 36/79, Denkavit Futtermittel (Συλλογή τόμος 1979/II, σ. 667, σκέψη 12)· της 29ης Απριλίου 1982, 17/81, Pabst & Richarz (Συλλογή 1982, σ. 1331, σκέψη 12)· της 3ης Ιουλίου 1985, 243/83, Binon (Συλλογή 1985, σ. 2015, σκέψη 24)· της 31ης Μαΐου 1988, 74/87, Goerrig (Συλλογή 1988, σ. 2771, σκέψη 10) και της 2ας Ιουνίου 1994, C-30/93, AC-ATEL Electronics Vertriebs (Συλλογή 1994, σ. I-2305, σκέψεις 16 και 17)].

4. Το δικαστήριο της παραπομπής προσθέτει εξ άλλου ότι:

α) Το τροχόσπιτο καλυπτόταν με υποχρεωτική ιδιωτική ασφάλιση. Μόνον όταν παρεχωρείτο σε τρίτους συνήπτετο η υποχρεωτική για εκμισθούμενα οχήματα ασφάλιση, ενώ, κατόπιν ειδικής συμφωνίας με τον ασφαλιστή, ο σύζυγος της Enkler μπορούσε να χρησιμοποιεί το όχημα χωρίς τη σύναψη συμπληρωματικής ασφαλίσεως, πέρα της υποχρεωτικής ιδιωτικής.

β) Η Enkler δεν προέβαινε σε διαφημίσεις διά του Τύπου σχετικά με την εκμίσθωση του οχήματος.

γ) Το τροχόσπιτο, όταν δεν ήταν μισθωμένο, παρέμενε σταθμευμένο σε στεγασμένο χώρο παρακείμενο στην κατοικία των συζύγων Enkler.

5. Το έτος 1986, η Enkler δήλωσε ότι θα προέβαινε (προφανώς, από του χρονικού σημείου της δηλώσεως και εφεξής) σε ιδιωτική αποκλειστικώς χρήση του οχήματος. Σύμφωνα με την ίδια δήλωση, ως βάση επιβολής του οφειλομένου από τη δηλούσα φόρου κύκλου εργασιών έπρεπε να ληφθεί το ποσό των 19 000 DM, ενώ για τον υπολογισμό του τελικώς καταβλητέου φόρου έπρεπε, κατά τη δήλωση πάντοτε, να εφαρμοσθεί και έκπτωση, ύψους 80 %, την οποία, δυνάμει του άρθρου 19, παράγραφος 3, του γερμανικού νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz 1980, στο εξής: UStG) εδικαιούτο η Enkler ως μικρός επιχειρηματίας.

6. Το Finanzamt είχε αρχικά προβεί στον καταλογισμό του φόρου κύκλου εργασιών που όφειλε η Enkler για τα επίδικα έτη (1984 έως 1986) βάσει των υποβληθεισών από την τελευταία δηλώσεων. Στη συνέχεια όμως, με διορθωτικές πράξεις του, της 3ης Απριλίου 1989, τροποποίησε τις οικείες πράξεις καταλογισμού, μη λαμβάνοντας υπόψη για τον υπολογισμό του καταβλητέου από την Enkler φόρου παρά μόνον τα ποσά που αντιστοιχούσαν στον φόρο κύκλου εργασιών με τον οποίον είχε χρεώσει τους μισθωτές του οχήματός της. Οι διορθωτικές αυτές πράξεις του Finanzamt εκδόθηκαν κατ' επίκληση του ότι η Enkler, ενόψει των οριζομένων στο άρθρο 14, παράγραφος 3, του UStG, υπείχε υποχρέωση καταβολής του φόρου επειδή, αν και εστερείτο της ιδιότητος του επιχειρηματία, είχε χρεώσει τους μνημονευθέντες μισθωτές με φόρο κύκλου εργασιών.

7. Κατά των διορθωτικών πράξεων ασκήθηκε από την Enkler ένσταση, η οποία δεν ευδοκίμησε. Την ίδια τύχη είχε και η προσφυγή που άσκησε ενώπιον του αρμόδιου Finanzgericht, το οποίο έκρινε ότι η Enkler δεν ενεργούσε ως επιχειρηματίας κατά την εκμίσθωση του οχήματός της. Όπως εκτίθεται στη διάταξη παραπομπής, το Finanzgericht δέχθηκε πως προκειμένου να θεωρηθεί ότι κάποιος ασκεί ορισμένη δραστηριότητα υπό την ιδιότητα του επιχειρηματία, θα πρέπει να διαπιστωθεί ότι ασκεί τη δραστηριότητα αυτή κατά τρόπο διαρκή και με πρόθεση την επιδίωξη πραγματοποιήσεως

εσόδων, πρόθεση της οποίας η ύπαρξη πρέπει να διαπιστώνεται βάσει κριτηρίων αντικειμενικώς ελέγξιμων. Διερευνώντας αν συντρέχουν ή όχι οι προϋποθέσεις αυτές στην προκειμένη περίπτωση, το Finanzgericht έκρινε ότι η προσφεύγουσα ενώπιόν του δεν ασκούσε ως επιχειρηματίας τη δραστηριότητα της εκμισθώσεως τροχόσπιτων, δεδομένου ότι:

α) απέκτησε ένα μόνο όχημα, το οποίο προοριζεται εκ φύσεως για χρήσεις αναψυχής και το οποίο χρησιμοποίησε για ιδιωτικούς κυρίως σκοπούς·

β) η κύρια βιοποριστική της δραστηριότητα είναι διαφορετική·

γ) δεν διατηρεί ούτε γραφείο ούτε εγκαταστάσεις για τη φύλαξη και συντήρηση του επίμαχου οχήματος·

δ) η δαπάνη για την κτήση και τη συντήρηση του οχήματος είχε αναληφθεί κατά βάση από το σύζυγό της·

ε) το τροχόσπιτο ασφαλιζόταν ως εκμισθούμενο όχημα μόνον για τα χρονικά διαστήματα που παρεχωρείτο σε μισθωτές και

στ) διατηρήθηκε από την Enkler, παρά το γεγονός ότι η εκμετάλλευσή του αποδείχθηκε εξαιρετικά ζημιογόνος.

8. Κατά της αποφάσεως του Finanzgericht ασκήθηκε Revision από την Enkler ενώπιον του Bundesfinanzhof, το οποίο, θεωρώντας ότι οι κρίσιμες διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας (άρθρα 1, παράγραφος 1, στοιχείο 1, και 2, παράγραφος 1, του UStG) πρέπει να ερμηνευθούν λαμβανομένων υπόψη των ρυθμίσεων της έκτης οδηγίας (άρθρα 2, στοιχείο 1, και 4, παράγραφοι 1 και 2), τις οποίες αποδίδουν, απεφάσισε ότι έπρεπε να υποβληθούν στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«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);»

II — Οι κρίσιμες διατάξεις της έκτης οδηγίας

9. Το πεδίο εφαρμογής του εισαχθέντος με την έκτη οδηγία κοινού συστήματος ΦΠΑ καθορίζεται στο άρθρο 2 της οδηγίας, κατά το οποίο:

«Στον φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται:

1) Οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν·

2) Οι εισαγωγές αγαθών.»

10. Στο άρθρο 4 της ίδιας οδηγίας, το οποίο ανήκει στον τίτλο IV, τιτλοφορούμενο «Υποκείμενοι στον φόρο», ορίζονται τα εξής:

«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 των αποτελεσμάτων της δραστηριότητος αυτής [3].

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.

3. Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να θεωρούν επίσης ως υποκείμενο στον φόρο οποιονδήποτε πραγματοποιεί επ' ευκαιρία πράξη αναγομένη στις προβλεπόμενες στην παράγραφο 2 δραστηριότητες (...).

4. (...)

5. (...)»

11. Τέλος, στο άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας ορίζεται ότι:

«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 προστιθέμενης αξίας·

β) (...)»,

ενώ στο άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', ορίζεται ότι βάση επιβολής του φόρου είναι

«για τις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 6, παράγραφος 2, το ποσό των εξόδων των αναληφθέντων από τον υποκείμενο στο φόρο, για την εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών».

3 — Στις λοιπές, πλην της ελληνικής, γλωσσικές αποδόσεις του τελευταίου τμήματος της παρατεθείσης ανωτέρω παραγράφου 1 του άρθρου 4 («ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητος αυτής»), η λέξη «σκοπού» και η λέξη «αποτελεσμάτων» συνδέονται με διαζευκτικό ή συμπλεκτικό σύνδεσμο. Πράγματι, το επίμαχο σημείο αποδίδεται στα αγγλικά ως εξής: «whatever the purpose or results of that activity»· στα γαλλικά ως εξής: «quels que soient les buts ou les résultats de cette activité»· στα γερμανικά ως εξής: «gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis»· στα δανικά ως εξής: «uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed»· στα φινλανδικά ως εξής: «riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta»· στα ισπανικά ως εξής: «cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad»· στα ιταλικά ως εξής: «indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività»· στα ολλανδικά ως εξής: «ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit»· στα πορτογαλικά ως εξής: «independentemente do fim ou do resultado dessa actividade»· και στα σουηδικά ως εξής: «oberoende av syfte eller resultat». Με τα δεδομένα αυτά, θα πρέπει να θεωρηθεί ότι η διατύπωση του ελληνικού κειμένου οφείλεται σε απλή γραφική παραδρομή. Θα ήταν άλλωστε εξαιρετικά δυσχερές, αν όχι αδύνατο, να προσδοθεί οιαδήποτε έννοια στον όρο «σκοπός των αποτελεσμάτων».

III — Απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα

Α — Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

12. Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το Δικαστήριο ερωτάται κατ' ουσίαν αν το ζήτημα κατά πόσον η εκμίσθωση ενσωμάτων αγαθών πρέπει να χαρακτηρισθεί ως «οικονομική δραστηριότητα», η ανεξάρτητη άσκηση της οποίας προσδίδει σ' αυτόν που την ασκεί την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ, πρέπει να κριθεί βάσει των οριζομένων στην πρώτη φράση, της παραγράφου 2, του άρθρου 4, της έκτης οδηγίας (κατά την οποία αποτελεί «οικονομική δραστηριότητα», υπό την εκτεθείσα έννοια, μεταξύ άλλων και δραστηριότητα συνισταμένη στην παροχή υπηρεσιών) ή βάσει των οριζομένων στη δεύτερη φράση της αυτής παραγράφου (κατά την οποία αποτελεί «οικονομική δραστηριότητα» η δραστηριότητα που συνίσταται στην «εκμετάλλευση ενσωμάτου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος»).

13. Όπως συνάγεται από το σύνολο της διατάξεως παραπομπής, το Bundesfinanzhof υποβάλλει το πρώτο προδικαστικό ερώτημα εκκινώντας από την αντίληψη ότι ενώ η διάταξη της αναφερθείσης πρώτης φράσεως υπάγει στην έννοια της «οικονομικής δραστηριότητος» την παροχή υπηρεσιών, χωρίς να απαιτεί τη συνδρομή άλλων στοιχείων, η διάταξη της δεύτερης φράσεως απαιτεί, για τη στοιχειοθέτηση της εννοίας της «οικονομικής δραστηριότητος», πέρα της διαπιστώσεως ότι ασκείται εκμετάλλευση ενσωμάτου αγαθού, και τη διαπίστωση ότι η εκμετάλλευση αυτή γίνεται με συγκεκριμένο σκοπό, εκείνο της «αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος». Η αντίληψη αυτή του Bundesfinanzhof φαίνεται να στηρίζεται σε δύο στοιχεία:

α) Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας, υπόκειται στον ΦΠΑ οποιοσδήποτε ασκεί «οικονομική δραστηριότητα», χωρίς να λαμβάνεται υπόψη ο επιδιωκόμενος σκοπός ή τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

β) Η γερμανική απόδοση της δεύτερης φράσεως της παραγράφου 2 του άρθρου 4, σύμφωνα με την οποία ως «οικονομική δραστηριότητα» θεωρείται *επίσης* (auch) η εκμετάλλευση ενσώματου αγαθού με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, θα μπορούσε να οδηγήσει στη σκέψη ότι η διάταξη αυτή εισάγει απόκλιση από τον κανόνα (συναγόμενο όχι μόνο από την παράγραφο 1 αλλά και από την πρώτη φράση της παραγράφου 2 του ιδίου άρθρου), κατά τον οποίο ο σκοπός ορισμένης δραστηριότητας δεν ασκεί επιρροή κατά την κρίση περί του εάν αποτελεί ή μη «οικονομική δραστηριότητα».

14. Η εκτεθείσα αντίληψη δεν είναι, εντούτοις, ακριβής. Πρέπει να επισημανθεί ότι με την παράγραφο 3 του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας, παρέχεται στα κράτη μέλη η ευχέρεια να θεωρούν ως υποκείμενο στον φόρο οποιονδήποτε πραγματοποιεί *ευκαιριακά* μια πράξη από εκείνες που περιγράφονται στην παράγραφο 2. Η διάταξη αυτή οδηγεί αφεύκτως στο εξής συμπέρασμα: Έστω και αν ορισμένη δραστηριότητα εμφανίζει τα χαρακτηριστικά μιας από τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στην πρώτη

φράση της παραγράφου 2 του άρθρου 4, δεν μπορεί πάντως να θεωρηθεί «οικονομική δραστηριότητα», υπαγόμενη υποχρεωτικώς στο πεδίο εφαρμογής του κοινού συστήματος ΦΠΑ, αν ασκείται κατά τρόπο περιστασιακό, χωρίς δηλαδή έναν ορισμένο βαθμό σταθερότητας και συνέχειας· μια τέτοια δραστηριότητα μπορεί να θεωρηθεί «οικονομική», μόνον αν το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος, ασκώντας τη σχετική ευχέρεια που του παρέχει η μνημονευθείσα διάταξη, υιοθετήσει σχετική ειδική ρύθμιση. Έτσι όμως, η δεύτερη φράση της παραγράφου 2 του άρθρου 4, αντί να εμφανίζεται ως εξαίρεση στη ρύθμιση που εισάγεται με την πρώτη φράση της αυτής παραγράφου, εμφανίζεται μάλλον ως ειδική εφαρμογή της [4]. Είναι από της απόψεως αυτής χαρακτηριστικό ότι ναι μεν κατά τη γερμανική (καθώς και την αγγλική, την ελληνική, τη φινλανδική, την πορτογαλική και τη σουηδική) απόδοση της κρίσιμης δεύτερης φράσεως, η εκμετάλλευση ενσώματου αγαθού, με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, θεωρείται *επίσης* (auch, also, myös, igualmente, likaså) οικονομική δραστηριότητα, κατά τις λοιπές όμως γλωσσικές αποδόσεις της αυτής δεύτερης φράσεως, η εκμετάλλευση ενσώματου αγαθού με τα ανωτέρω χαρακτηριστικά θεωρείται *ειδικότερα ή μεταξύ άλλων* ως οικονομική δραστηριότητα [5].

15. Με τα ανωτέρω δεδομένα, προκειμένου να κριθεί αν η δραστηριότητα που συνίσταται στην εκμίσθωση ενσώματων αγαθών αποτελεί «οικονομική δραστηριότητα», θα πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να ελεγχθεί αν η δραστηριότητα αυτή ασκείται με κάποια σταθερότητα και συνέχεια. Δεδομένου όμως ότι η εκμίσθωση ενσώματου αγαθού αποτελεί προδήλως μορφή (ίσως μάλιστα τη συνηθέστερη) εκμεταλλεύσεως του εκμισθούμενου αγαθού [6], η σχετική έρευνα θα πρέπει να προσανατολισθεί προς τη διάγνωση της συνδρομής του ειδικότερου εκείνου στοιχείου το οποίο προσδίδει, κατά τη δεύτερη φράση της παραγράφου 2 του άρθρου 4, σταθερότητα και συνέχεια στην άσκηση της παραπάνω δραστηριότητας. Θα πρέπει επομένως να ελεγχθεί εάν η δραστηριότητα αυτή ασκείται «προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος».

16. Προτείνεται, επομένως, να δοθεί η εξής απάντηση στο πρώτο από τα προδικαστικά ερωτήματα που θέτει το Bundesfinanzhof:

«Η εκμίσθωση ενσώματου αγαθού συνιστά μορφή εκμεταλλεύσεως του αγαθού αυτού. Επομένως, προκειμένου η μορφή αυτή εκμεταλλεύσεως να θεωρηθεί "οικονομική δραστηριότητα", η άσκηση της οποίας καθιστά αυτόν που την ασκεί πρόσωπο υποκείμενο στο κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, πρέπει να ελεγχθεί, κατά τα οριζόμενα στη δεύτερη φράση της παραγράφου 2 του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, αν η δραστηριότητα αυτή ασκείται με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

4 — Βλ., προς την αυτή ακριβώς κατεύθυνση, το σημείο 12 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα κ. W. Van Gerven επί της υποθέσεως C-186/89, επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 4ης Δεκεμβρίου 1990, Van Tiem (Συλλογή 1990, σ. I-4363), καθώς και τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Sir G. Slynn επί της υποθέσεως 268/83, επι της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1985, Rompelman (Συλλογή 1985, σ. 655).

5 — Στη γαλλική απόδοση χρησιμοποιείται ο όρος «notamment», στη δανική ο όρος «blandt andet», στην ισπανική ο όρος «en especial», στην ιταλική ο όρος «in particolare» και στην ολλανδική ο όρος «onder andere».

6 — Πρβλ. σχετικά τη μνημονευθείσα στην υποσημείωση 4 απόφαση Rompelman (ιδίως τη διατύπωση της σκέψεως 20), καθώς και τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Sir G. Slynn επί της αυτής υποθέσεως. Πρβλ. επίσης τη μνημονευθείσα ήδη, στην αυτή υποσημείωση 4, απόφαση Van Tiem (σκέψη 18), καθώς και το σημείο 10 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα κ. W. Van Gerven επί της αυτής υποθέσεως.

Β — *Επί του δευτέρου και του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος*

17. Η απάντηση που προτείνεται να δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα καθορίζει και την απάντηση που πρέπει να δοθεί στο δεύτερο. Σύμφωνα με όσα ήδη έχουν εκτεθεί, δεν αποτελεί «οικονομική δραστηριότητα», υπό την έννοια της έκτης οδηγίας, κάθε δραστηριότητα που ασκείται κατά τρόπο ανεξάρτητο και συνίσταται στην εκμετάλλευση ενσώματου αγαθού (ή, κατά τη διατύπωση της διατάξεως παραπομπής, στην «παραχώρηση, έναντι ανταλλάγματος, της χρήσεως ενσώματου αγαθού»), αλλά μόνον εκείνη που ασκείται με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα. Αναγκαίο (αλλά και επαρκές) στοιχείο για την υπαγωγή δραστηριότητας με τα εκτεθέντα χαρακτηριστικά στο πεδίο εφαρμογής του κοινού συστήματος ΦΠΑ αποτελεί επομένως το τελευταίο αυτό στοιχείο και όχι το στοιχείο που μνημονεύεται στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, η δυνατότητα δηλαδή διακρίσεως της υπό κρίση δραστηριότητας έναντι ανάλογης «ιδιωτικής» δραστηριότητας.

18. Βεβαίως, το καθαρώς πραγματικό ζήτημα αν ορισμένη δραστηριότητα ασκείται με τον εκτεθέντα σκοπό (ή αν ορισμένο αγαθό αποκτήθηκε με σκοπό να χρησιμοποιηθεί για την άσκηση δρατηριότητας με τον ενλόγω σκοπό [7]) δεν μπορεί να κρίνεται με βάση αποκλειστικώς και μόνον την τυχόν δηλωθείσα βούληση του ενδιαφερομένου. Το διοικητικό ή δικαιοδοτικό όργανο που καλείται να προβεί στη σχετική κρίση οφείλει να εκτιμήσει το σύνολο των δεδομένων της συγκεκριμένης εκάστοτε περιπτώσεως, έτσι ώστε η διαπίστωση του ότι ορισμένη δραστηριότητα ασκείται με σκοπό την πραγματοποίηση εσόδων διαρκούς μορφής να στηρίζεται, στο μέτρο του δυνατού, σε στοιχεία αντικειμενικώς ελέγξιμα ή επαληθεύσιμα [8]. Μεταξύ των αντικειμενικής φύσεως κριτηρίων, βάσει των οποίων θα γίνει η σχετική έρευνα, ιδιαίτερη επιρροή θα ασκήσει η φύση του αγαθού [9] αλλά και το σύνολο των συνθηκών υπό τις οποίες πραγματοποιείται η εκμετάλλευσή του. Είναι, πράγματι, ευνόητο ότι εάν το αγαθό είναι κατάλληλο για οικονομική, αποκλειστικώς, εκμετάλλευση, το αντικειμενικό αυτό στοιχείο θα αρκεί, κατά κανόνα, για να αποδειχθεί ότι ο κύριός του το εκμεταλλεύεται με σκοπό την πραγματοποίηση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα. Αν, αντιθέτως, το αγαθό είναι, ως εκ της φύσεώς του, δεκτικό ιδιωτικής χρήσεως από τον κύριό του, πρέπει, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι ο τελευταίος, παρά τη φύση του αγαθού, το χρησιμοποιεί ως πηγή εσόδων και μάλιστα διαρκούς χαρακτήρα, να ελεγχθεί ενδελεχώς το σύνολο των συνθηκών υπό τις οποίες χωρεί η εκμετάλλευσή του [10]. Στα πλαίσια του τελευταίου αυτού ελέγχου, η μνημονευόμενη στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα σύγκριση μεταξύ αφενός των συνθηκών υπό τις οποίες ο ενδιαφερόμενος εκμεταλλεύεται το αγαθό και αφετέρου των συνθηκών υπό τις οποίες ασκείται συνήθως η αντίστοιχη

7 — Όπως έχει κριθεί, ως «οικονομική δραστηριότητα», υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, πρέπει να θεωρηθεί και η κτήση αγαθού για τις ανάγκες ασκήσεως μιας οικονομικής δραστηριότητας [βλ. τη μνημονευθείσα στην υποσημείωση 4 απόφαση Rompelman, σκέψη 22, καθώς και τις αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz (Συλλογή 1991, σ. I-3795, σκέψη 13), και της 29ης Φεβρουαρίου 1996, C-110/94, INZO (Συλλογή 1996, σ. I-857, σκέψη 15)].

8 — Πρβλ. σχετικώς την αναφερθείσα ήδη (υποσημείωση 4) απόφαση Rompelman, σκέψη 24, καθώς και τη μνημονευθείσα στην προηγούμενη υποσημείωση απόφαση Lennartz (σκέψη 20).

9 — Βλ. σχετικώς τη μνημονευθείσα στην υποσημείωση 4 απόφαση Rompelman (σκέψη 24) και τη μνημονευθείσα στην υποσημείωση 7 απόφαση Lennartz (σκέψη 20). Σύμφωνα με την τελευταία αυτή απόφαση, μεταξύ των στοιχείων που λαμβάνονται υπόψη προκειμένου να κριθεί αν ορισμένα αγαθά αποκτήθηκαν για τις ανάγκες μιας οικονομικής δραστηριότητας, συγκαταλέγεται επίσης και το χρονικό διάστημα που μεσολάβησε μεταξύ της κτήσεως των αγαθών και της χρήσεώς τους για οικονομικές δραστηριότητες του υποκειμένου στον φόρο.

10 — Πρβλ. το σημείο 42 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα κ. F. G. Jacobs επί της μνημονευθείσης στην υποσημείωση 7 υποθέσεως Lennartz.

οικονομική δραστηριότητα, μπορεί να αποτελέσει μια από τις πιθανές μεθόδους διαγνώσεως της συνδρομής ή μη του κρίσιμου στην προκειμένη περίπτωση στοιχείου, που είναι, όπως αναφέρεται σε προηγούμενη σκέψη, η άσκηση της συγκεκριμένης δραστηριότητας με σκοπό την πραγματοποίηση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

19. Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, το Bundesfinanzhof ερωτά το Δικαστήριο εάν μπορεί να θεωρηθεί ότι η εκμίσθωση τροχόσπιτου γίνεται με σκοπό την πραγματοποίηση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα όταν:

α) εντός περιόδου μείζονος των δύο ετών, το όχημα εκμισθώθηκε σε τρίτους σε δύο μόνον περιπτώσεις και για μερικές μόνον ημέρες,

β) εντός της αυτής περιόδου, το όχημα εκμισθώθηκε επί έξι περίπου εβδομάδες στο σύζυγο της εκμισθώτριας και

γ) τα συνολικά έσοδα από την εκμετάλλευση του οχήματος ανήλθαν στο ποσό των 4 300 DM περίπου.

20. Είναι αυτονόητο ότι το Δικαστήριο, του οποίου η δικαιοδοσία στα πλαίσια της παρούσης διαδικασίας περιορίζεται στην ερμηνεία και μόνον των κρίσιμων κοινοτικών διατάξεων, δεν είναι δυνατόν να προχωρήσει και σε εφαρμογή των ερμηνευτέων στην προκειμένη περίπτωση διατάξεων της έκτης οδηγίας στη συγκεκριμένη διαφορά που εκκρεμεί ενώπιον του δικαστηρίου της παραπομπής [11]. Κατά συνέπεια, το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, με το οποίο αυτό κατ' ουσίαν ζητείται από το Δικαστήριο, δεν πρέπει να απαντηθεί, δεδομένου μάλιστα ότι το ζήτημα στο οποίο αφορά, η κρίση δηλαδή αν ορισμένη δραστηριότητα ασκείται ή μη με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, δεν μπορεί να διατυπωθεί, κατά τα ήδη εκτεθέντα, παρά μόνο κατόπιν εκτιμήσεως του συνόλου των πραγματικών συνθηκών υπό τις οποίες ανέκυψε η συγκεκριμένη διαφορά [12]. Προκειμένου όμως να διευκολυνθεί ο εθνικός δικαστής στο έργο του, το Δικαστήριο θα πρέπει να επισημάνει, στο πλαίσιο της απαντήσεώς του στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, ότι τα πραγματικά στοιχεία για τα οποία γίνεται λόγος στο τρίτο ερώτημα συγκαταλέγονται, ενόψει το αντικειμενικού τους χαρακτήρα, μεταξύ εκείνων που μπορεί να εκτιμηθούν, *σε συνδυασμό με άλλα* (την έλλειψη, παραδείγματος χάριν, προσφυγής στη διαφήμιση) προκειμένου να ελεγχθεί αν η υπό κρίση δραστηριότητα συνιστά «οικονομική δραστηριότητα» υπό την έννοια της έκτης οδηγίας. Θα πρέπει όμως παραλλήλως να επισημανθεί ότι η περιορισμένη πελατεία ή τα μέτρια ή ασήμαντα έσοδα δεν μπορούν, *αυτοτελώς λαμβανόμενα*, να οδηγήσουν στην κρίση ότι ελλείπει ο σκοπός της πραγματοποιήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα. Μπορεί απλώς να σημαίνουν ότι ο σκοπός υπήρχε αλλά δεν κατέστη δυνατό να επιτευχθεί, πράγμα που είναι αδιάφορο κατά την εφαρμογή των κρίσιμων στην προκειμένη περιπτώση διατάξεων· όπως ευθέως προκύπτει από το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, για τη στοιχειοθέτηση της εννοίας της «οικονομικής δραστηριότητος» δεν λαμβάνονται υπόψη τα αποτελέσματα μιας δραστηριότητας.

21. Ενόψει των ανωτέρω, προτείνω να μην απαντηθεί το τρίτο προδικαστικό ερώτημα

11 — Από τη σχετική νομολογία βλ., παραδείγματος χάριν, τις αποφάσεις της 9ης Ιουλίου 1969, 5/69, Völk (Συλλογή τόμος 1969-1971, σ. 91, σκέψη 2)· της 12ης Ιουλίου 1973, 11/73, Getreide-Import (Συλλογή τόμος 1972-1973, σ. 647, σκέψεις 2 και 3)· της 15ης Δεκεμβρίου 1976, 35/76, Simmenthal (Συλλογή τόμος 1976, σ. 683, σκέψη 8)· της 18ης Δεκεμβρίου 1986, 10/86, Vag France (Συλλογή 1986, σ. 4071, σκέψη 7)· της 8ης Φεβρουαρίου 1990, C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (Συλλογή 1990, σ. I-285, σκέψεις 10 επ.)· της 8ης Ιουλίου 1992, C-102/91, Knoch (Συλλογή 1992, σ. I-4341, σκέψεις 18 επ.).

12 — Πρβλ. ιδίως τη σκέψη 11 της μνημονευθείσης στην προηγούμενη υποσημείωση αποφάσεως Shipping and Forwarding Enterprise Safe.

και να δοθεί στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα η εξής απάντηση:

«Προκειμένου να κριθεί αν ανεξάρτητη δραστηριότητα, η οποία συνίσταται στην εκμίσθωση ενσώματου αγαθού, αποτελεί "οικονομική δραστηριότητα", υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, ερευνάται, αποκλειστικώς και μόνον, το ζήτημα εάν η ανωτέρω δραστηριότητα ασκείται με σκοπό την πραγματοποίηση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα. Το ζήτημα αυτό είναι καθαρώς πραγματικό και ερευνάται βάσει αντικειμενικών, πρωτίστως, στοιχείων, τα οποία μπορεί, ενδεικτικώς, να ανάγονται στη φύση του εκμισθούμενου αγαθού καθώς και στο σύνολο των συνθηκών υπό τις οποίες χωρεί η εκμετάλλευσή του. Τα αποτελέσματα, εξάλλου, της ανωτέρω δραστηριότητας (κύκλος πελατών, ύψος εσόδων) δεν αποτελούν μεν στοιχεία ικανά να στηρίξουν, αυτά και μόνα, τη σχετική κρίση, μπορούν όμως να συνεκτιμηθούν κατά την έρευνα του αναφερθέντος κρισίμου ζητήματος.»

κρινόμενο από τον εθνικό δικαστή επί τη βάσει του συνόλου των πραγματικών δεδομένων της εκκρεμούς ενώπιόν του διαφοράς, τίποτε δεν αποκλείει εκ των προτέρων ότι το Bundesfinanzhof μπορεί, στα πλαίσια της εκκρεμούς διαφοράς μεταξύ της Enkler και του Finanzamt, να ευρεθεί ενώπιον του ενδεχομένου που αποτελεί την προϋπόθεση υπό την οποία τίθεται το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, του δεδομένου δηλαδή ότι η επίμαχη δραστηριότητα της Enkler ασκήθηκε με σκοπό την πραγματοποίηση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα [13].

23. Το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα αφορά στην ερμηνεία της διατάξεως του άρθρου 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας. Προκειμένου να ερμηνευθεί η διάταξη αυτή, είναι βέβαια απαραίτητο να αναγνωσθεί σε συνδυασμό με την παράγραφο 2 του άρθρου 6, τις ρυθμίσεις της οποίας προϋποθέτει.

Γ — *Επί του τετάρτου προδικαστικού ερωτήματος*

22. Κατά το γράμμα της διατάξεως παραπομπής, το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα υποβάλλεται «σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο τρίτο ερώτημα». Είμαι εντούτοις της γνώμης ότι το τελευταίο προδικαστικό ερώτημα πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να απαντηθεί. Πράγματι, εφόσον, κατά τα ήδη εκτεθέντα, το ζήτημα αν ορισμένη δραστηριότητα ασκείται με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα αποτελεί ζήτημα καθαρώς πραγματικό,

24. Με την παράγραφο 1, του άρθρου 6, της έκτης οδηγίας προσδιορίζεται το περιεχόμενο της εννοίας «παροχή υπηρεσιών», η πραγματοποίηση της οποίας, εξ επαχθούς αιτίας, από πρόσωπο που υπόκειται στον φόρο και ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή, υπόκειται, σύμφωνα με το άρθρο 2, στοιχείο 1, της ιδίας οδηγίας, σε ΦΠΑ. Η

13 — Πρβλ. την απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 1993, C-127/92, Enderby (μη δημοσιευθείσα ακόμη στη Συλλογή), σύμφωνα με την οποία (βλ. ιδίως σκέψη 12), εφόσον δεν προκύπτει, κατά τρόπο πρόδηλο, ότι το υποβαλλόμενο προδικαστικό ερώτημα δεν έχει καμία σχέση με την πραγματικότητα ή το αντικείμενο της κύριας δίκης, το Δικαστήριο οφείλει να απαντήσει στο ερώτημα αυτό, χωρίς να είναι υποχρεωμένο να εξετάσει το κατά πόσον ισχύει πράγματι η υπόθεση επί της οποίας ερείδεται η υποβολή του ερωτήματος· έργο του εθνικού δικαστηρίου είναι, κατά την ίδια απόφαση, να επαληθεύσει, αν αυτό καταστεί αναγκαίο, την ισχύ της παραπάνω υποθέσεως.

έννοια αυτή ορίζεται στην αναφερθείσα παράγραφο 1 αποφατικά: ως «παροχή υπηρεσιών», υπό την εκτεθείσα έννοια, νοείται κάθε πράξη η οποία δεν εμπίπτει στην έννοια της «παραδόσεως αγαθών», όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 5 της έκτης οδηγίας.

25. Εντούτοις, με τις ρυθμίσεις του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχεία α' και β', εξομοιώνονται προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, με αποτέλεσμα να υπάγονται σε ΦΠΑ, δύο ειδικές κατηγορίες πράξεων, οι οποίες δεν θα υπήγοντο άλλως στον φόρο [14]. Η ρύθμιση που εισάγεται με το στοιχείο α' (η οποία και μόνον ενδιαφέρει στην προκειμένη περίπτωση) εξομοιώνει, ειδικότερα, προς παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας τη χρησιμοποίηση αγαθού, το οποίο κατέχει η επιχείρηση, για την εξυπηρέτηση ιδιωτικών αναγκών του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για την εξυπηρέτηση σκοπών ξένων προς την επιχείρηση.

26. Στη διάταξη του άρθρου 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', στην οποία αναφέρεται ρητώς το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, καθορίζεται εξάλλου η βάση επιβολής του ΦΠΑ προκειμένου περί των πράξεων που το άρθρο 6, παράγραφος 2, εξομοιώνει προς παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας. Ως βάση επιβολής του φόρου λαμβάνεται, στην ειδική αυτή περίπτωση «το ποσό των εξόδων των αναληφθέντων από τον υποκείμενο στον φόρο, για την εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών».

27. Το ερμηνευτικό πρόβλημα που απασχολεί το Bundesfinanzhof είναι το εξής: Εάν ένα πρόσωπο υπόκειται στον ΦΠΑ, ως εκ του ότι ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα που συνίσταται στην εκμίσθωση ενσώματου αγαθού σε τρίτους, η βάση επιβολής του ΦΠΑ που επιβαρύνει, σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, τη χρησιμοποίηση του αγαθού αυτού για τις ιδιωτικές ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο, περιλαμβάνει μόνο τις δαπάνες που προκύπτουν κατά το χρονικό διάστημα της πραγματικής χρησιμοποιήσεως του αγαθού για τις ανάγκες αυτές ή ως «έξοδα αναληφθέντα από τον υποκείμενο στον φόρο, για την εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών», υπό την έννοια του άρθρου 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, περιλαμβανόμενα στην ως άνω βάση επιβολής, πρέπει να θεωρηθούν και οι δαπάνες που προκύπτουν κατά τα χρονικά διαστήματα, κατά τα οποία το αγαθό δεν χρησιμοποιείται μεν από τον υποκείμενο στον φόρο για τις προσωπικές του ανάγκες, είναι όμως ανά πάσα στιγμή στη διάθεση του τελευταίου για τέτοια χρήση;

28. Προκειμένου να αντιμετωπισθεί το ζήτημα που θέτει ο εθνικός δικαστής είναι αναγκαίο να διερευνηθούν οι εξής δύο παράμετροι, οι οποίες συνδέονται άλλωστε στενά μεταξύ τους:

α) ο σκοπός στον οποίο απέβλεψε ο κοινοτικός νομοθέτης με την εξομοίωση, προς παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, της χρησιμοποιήσεως αγαθού για τους σκοπούς που μνημονεύονται στη διάταξη του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, και

β) το ακριβές περιεχόμενο της εννοίας «χρησιμοποίηση αγαθού» που απαντάται στη διάταξη αυτή.

14 — Σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 6 της έκτης οδηγίας, «τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να παρεκκλίνουν από τις διατάξεις της παρούσης παραγράφου, υπό τον όρο ότι η παρέκκλιση αυτή δεν επιφέρει στρεβλώσεις του ανταγωνισμού». Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν έχει, προφανώς, κάνει χρήση της ευχέρειας αυτής.

29. Ο σκοπός της διατάξεως συνάγεται ευθέως από την τελευταία φράση της, κατά την οποία η αναφερθείσα εξομοίωση χωρεί υπό την προϋπόθεση ότι το χρησιμοποιούμενο για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση αγαθό της τελευταίας «δημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας». Το τελευταίο αυτό στοιχείο καθιστά πρόδηλο ότι με την εισαγωγή του πλάσματος δικαίου που θεσπίζεται με την κρίσιμη διάταξη του άρθρου 6, παράγραφος 2, επιδιώκεται να μη διαφύγουν την επιβάρυνση με ΦΠΑ οι πράξεις εκείνες, με τις οποίες ορισμένο αγαθό χρησιμοποιείται για σκοπούς άλλους από εκείνους, η επίκληση των οποίων εγέννησε, κατ' εφαρμογή του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που επεβάρυνε την κτήση του αγαθού [15]. Το Δικαστήριο έχει, πράγματι, κρίνει, με την απόφαση Kühne [16], ότι από την όλη οικονομία της έκτης οδηγίας προκύπτει πως η διάταξη του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', «έχει ως σκοπό την αποφυγή του ενδεχομένου να μη φορολογείται το αγαθό επιχειρήσεως το οποίο χρησιμοποιείται για προσωπικές ανάγκες» ενώ, ερμηνεύοντας τη διεπόμενη από τη ίδια λογική διάταξη του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας (κατά την οποία εξομοιώνεται προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας η ανάληψη, από τον υποκείμενο στον φόρο, αγαθού της επιχειρήσεώς του, το οποίο διαθέτει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, υπό την προϋπόθεση ότι το αγαθό αυτό έχει δημιουργήσει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου), έχει επισημάνει, με την απόφαση De Jong [17], τα εξής: «Σκοπός του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ είναι να εξασφαλίσει ίση μεταχείριση μεταξύ του φορολογουμένου που λαμβάνει ορισμένο αγαθό από την επιχείρησή του και ενός κοινού καταναλωτή που αγοράζει παρόμοιο αγαθό. Προς επίτευξη του σκοπού αυτού, η εν λόγω διάταξη εμποδίζει κάποιον που έχει τύχει εκπτώσεως του ΦΠΑ κατά την αγορά αγαθού περιελθόντος στην επιχείρησή του να αποφύγει την καταβολή του ΦΠΑ κατά την ανάληψη του ενλόγω αγαθού από την περιουσία της επιχειρήσεώς του για ίδιες ανάγκες και, κατά συνέπεια, να βρεθεί σε πλεονεκτική θέση έναντι του κοινού καταναλωτή που αποκτά το αγαθό καταβάλλοντας τον ΦΠΑ».

30. Ποια είναι όμως η ακριβής έννοια του όρου «χρησιμοποίηση του αγαθού»; Η μνημονευθείσα ήδη στο σημείο 29 απόφαση Kühne θα μπορούσε να δημιουργήσει την εντύπωση ότι το Δικαστήριο ερμηνεύει κατά τρόπο ιδιαίτερα ευρύ την παραπάνω έννοια. Στα πλαίσια της υποθέσεως αυτής, ο εθνικός δικαστής είχε ζητήσει να διαφωτισθεί, μεταξύ άλλων, και επί του ζητήματος αν η βάση επιβολής του φόρου, κατά την έννοια του άρθρου 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, περιλαμβάνει, επί επιβολής ΦΠΑ επί πράξεως που συνιστά ιδιωτική χρησιμοποίηση αγαθού της επιχειρήσεως, όλες τις δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο υποκείμενος στον φόρο (συνεπώς και εκείνες που δεν δημιούργησαν δικαίωμα εκπτώσεως) ή «μόνο το αντίτιμο για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που δημιουργούν δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας». Το Δικαστήριο απήντησε στο ερώτημα αυτό ως εξής [18]: «(...) Αρκεί να αναφερθεί σχετικώς ότι θα ήταν σύμφωνο προς το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης

15 — Κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, ο ιδιώτης που αποκτά αγαθό επενδύσεως έχει καταρχήν δικαίωμα ολικής εκπτώσεως του ΦΠΑ που επεβάρυνε την κτήση του αγαθού, όταν το αγαθό κτάται με σκοπό τη χρησιμοποίησή του για την εξυπηρέτηση, αποκλειστικώς και μόνον, των φορολογητέων επαγγελματικών πράξεών του αλλά και όταν κτάται με σκοπό τη χρησιμοποίησή του για την εξυπηρέτηση εν μέρει των αναγκών αυτών και εν μέρει των ιδιωτικών αναγκών του (βλ. σχετικώς τη μνημονευθείσα στην υποσημείωση 7 απόφαση Lennartz, σκέψη 26, καθώς και την απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 1995, C-291/92, Armbrecht, μη δημοσιευθείσα ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 20).

16 — Απόφαση της 27ης Ιουνίου 1989, 50/88 (Συλλογή 1989, σ. 1925, σκέψη 8). Βλ. επίσης την απόφαση της 25ης Μαΐου 1993, C-193/91, Mohsche (μη δημοσιευθείσα ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 8).

17 — Απόφαση της 6ης Μαΐου 1992, C-20/91 (Συλλογή 1992, σ. I-2847, σκέψη 15).

18 — Σκέψη 29 της αποφάσεως Kühne.

αξίας να μη φορολογείται λόγω ιδιοχρήσεως η απόσβεση αγαθού επιχειρήσεως που δεν έχει δημιουργήσει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας, αλλ' αντίθετα να φορολογούνται οι δαπάνες για τη συντήρηση και για την εκμετάλλευση του αγαθού, για τις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται εκπτώσεως φόρου. Η λύση αυτή θα καθιστούσε δυνατή την αποφυγή τόσο της διπλής φορολογήσεως του ίδιου του αγαθού, όσο και τη μη φορολόγηση της τελικής καταναλώσεως». Δεν θα ήταν άτοπο να υποθέσει κανείς, κατόπιν αυτού, ότι όλες οι «δαπάνες για τη συντήρηση και για την εκμετάλλευση του αγαθού», οι οποίες δημιούργησαν δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου που τις εβάρυνε σε προηγούμενο στάδιο, υπόκεινται σε ΦΠΑ, έστω και αν συνδέονται με χρησιμοποίηση του αγαθού για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση και ότι, επομένως, οι δαπάνες αυτές είναι ληπτέες υπόψη κατά τον προδιορισμό της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ επί της ιδιοχρήσεως του αγαθού. Για την εκτίμηση όμως της σημασίας που έχει η παρατεθείσα σκέψη θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι το ζήτημα που βρισκόταν στο επίκεντρο της υποθέσεως Kühne δεν αφορούσε τη φορολόγηση των παραπάνω δαπανών αλλά το κατά πόσον υπέκειτο σε ΦΠΑ η απόσβεση αγαθού της επιχειρήσεως λόγω χρησιμοποιήσεώς του για σκοπούς ξένους προς την τελευταία, στην περίπτωση κατά την οποία δεν είχε γεννηθεί, κατά την κτήση του αγαθού, δικαίωμα προς έκπτωση. Υπό το πρίσμα αυτό, ως «κέντρο βάρους» της παρατεθείσης σκέψεως εμφανίζεται μάλλον ο τονισμός της σημασίας που έχει, ως προϋπόθεση της φορολογήσεως της ιδιοχρήσεως, η δημιουργία, κατά την κτήση του αγαθού, δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ που την επεβάρυνε [19].

31. Εκείνο που είναι πάντως βέβαιο είναι ότι με τη μεταγενέστερη (και ήδη μνημονευθείσα στην υποσημείωση 16) απόφαση Mohsche, το Δικαστήριο τάχθηκε, κατά τρόπο που δεν μπορούσε να είναι σαφέστερος, υπέρ της στενής ερμηνείας της εννοίας «χρησιμοποίηση αγαθού». Η απόφαση αυτή εκδόθηκε επί προδικαστικών ερωτημάτων προερχομένων, όπως και τα υπό κρίση, από το Bundesfinanzhof. Με το πρώτο από αυτά ετίθετο το ζήτημα αν, στο πλαίσιο φορολογήσεως της ιδιοχρήσεως αγαθού επιχειρήσεως το οποίο δημιούργησε δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου που βάρυνε τη μεταβίβασή του, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, πέρα της χρησιμοποιήσεως του αγαθού, οι δαπάνες συντηρήσεως ή εκμεταλλεύσεως του αγαθού στις οποίες υποβλήθηκε ο υποκείμενος στον φόρο, στην περίπτωση που δεν είχε γεννηθεί, στο πρόσωπο του τελευταίου, δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που επεβάρυνε τις δαπάνες αυτές κατά το προηγούμενο στάδιο.

32. Απαντώντας στο ερώτημα αυτό, το Δικαστήριο εκκινεί από τη διαπίστωση (σκέψη 11) ότι ο όρος «χρησιμοποίηση αγαθού», ελλείψει σχετικών ενδείξεων περιεχομένων στην κρίσιμη διάταξη, «αυτοτελώς εξεταζόμενος, μπορεί να νοηθεί είτε υπό στενή έννοια, που αναφέρεται απλώς στη χρησιμοποίηση του αγαθού, είτε υπό έννοια ευρύτερη, περιλαμβάνουσα επίσης τις υπηρεσίες και τις λοιπές δαπάνες που συνδέονται με τη χρησιμοποίηση αυτή». Το Δικαστήριο αποκρούει εντούτοις την ευρεία ερμηνεία του όρου, θεωρώντας ότι θα ήταν ασυμβίβαστη προς τη ratio της διατάξεως. Όπως υπογραμμίζεται στην απόφαση (σκέψη 13), «κατ' αντίθεση προς τις συνήθεις παροχές υπηρεσιών, οι οποίες καταρχήν υπόκεινται σε φόρο, ανεξάρτητα από το αν τα αγαθά και οι υπηρεσίες που χρησιμοποιήθηκαν για την παροχή τους δημιούργησαν ή όχι δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας, η ιδιόχρηση αγαθού, πράγματι, υπόκειται σε φόρο μόνο κατ' εξαίρεση». Συνεπώς, καταλήγει το Δικαστήριο (σκέψη 14) «ο όρος "χρησιμοποίηση αγαθού" πρέπει να ερμηνευθεί υπό

19 — Βλ., προς την αυτή ακριβώς κατεύθυνση, το σημείο 20 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα κ. F. G. Jacobs επί της μνημονευθείσης ήδη στην υποσημείωση 16 υποθέσεως Mohsche.

στενή έννοια περιλαμβάνουσα αποκλειστικώς τη χρησιμοποίηση του ίδιου του αγαθού» και επομένως «οι συναφείς υπηρεσίες που συνδέονται με τη χρησιμοποίηση αυτή δεν εμπίπτουν στο άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας».

33. Με δεδομένη, ενόψει της αποφάσεως Mohsche, την ανάγκη στενής ερμηνείας της εννοίας «χρησιμοποίηση αγαθού», όπως αυτή απαντάται στη διάταξη που εξομοιώνει προς παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας τη χρησιμοποίηση αγαθού της επιχειρήσεως για σκοπούς ξένους προς την τελευταία, είναι πρόδηλο ότι υπό στενή έννοια πρέπει να ληφθεί και ο όρος «έξοδα αναληφθέντα από τον υποκείμενο στον φόρο, για την εκτέλεση της παροχής υπηρεσιών», έξοδα τα οποία αποτελούν, κατά το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, τη βάση επί της οποίας υπολογίζεται ο ΦΠΑ που επιβαρύνει αυτή την κατά πλάσμα «παροχή υπηρεσιών»: στα έξοδα αυτά δεν μπορούν, επομένως, να περιληφθούν παρά μόνον οι δαπάνες που γεννά η χρησιμοποίηση του ίδιου του αγαθού, όχι και οι δαπάνες που καταβάλλονται για υπηρεσίες, οι οποίες απλώς *συνδέονται* με τη χρησιμοποίησή του, όπως, παραδείγματος χάριν, οι δαπάνες συντηρήσεως ή εκμεταλλεύσεως του αγαθού [20].

34. Σπεύδω πάντως να τονίσω ότι το εδώ εξεταζόμενο προδικαστικό ερώτημα δεν αφορά ευθέως στο ζήτημα της *φύσεως* των δαπανών που μπορούν να περιληφθούν στη βάση επιβολής του επιβαρύνοντος την ιδιόχρηση αγαθού της επιχειρήσεως ΦΠΑ αλλά στο ζήτημα των ληπτέων υπόψη *χρονικών περιόδων* για τον προσδιορισμό των δαπανών αυτών. Το Bundesfinanzhof φαίνεται μάλιστα να θεωρεί ότι δαπάνες ληπτέες υπόψη κατά τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ που θα επεβάρυνε την ιδιωτική χρησιμοποίηση του οχήματος, εάν η Enkler εκμεταλλευόταν κατά τα λοιπά το όχημα αυτό με σκοπό την πραγματοποίηση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα (υπόθεση επί της οποίας, υπενθυμίζω, ερείδεται, κατά τα εκτεθέντα ανωτέρω στο σημείο 22, η εξέταση του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος) είναι, αποκλειστικά και μόνον (βλ. σ. 13 της γαλλικής μεταφράσεως της διατάξεως παραπομπής), οι αναλογικές αποσβέσεις λόγω απομειώσεως της αξίας του οχήματος, δαπάνη δηλαδή που μπορεί κατ' εξοχήν να θεωρηθεί ως ανακύπτουσα από τη «χρησιμοποίηση και μόνο του ίδιου του αγαθού», υπό την έννοια της αποφάσεως Mohsche. Η διευκρίνιση όμως του ζητήματος της φύσεως των δαπανών που μπορούν να περιληφθούν στη βάση επιβολής του φόρου καθιστά, νομίζω, σαφέστερους τους όρους υπό τους οποίους τίθεται το ερμηνευτικό πρόβλημα που αποτελεί τον πυρήνα του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος: κατά τον υπολογισμό των μνημονευομένων στη διάταξη παραπομπής αποσβέσεων, είναι ληπτέες υπόψη χρονικές περίοδοι κατά τις οποίες το αγαθό δεν χρησιμοποιείται μεν για την ικανοποίηση αναγκών ξένων προς την επιχείρηση, έχει όμως κατά τέτοιο τρόπο τεθεί στη διάθεση του υποκειμένου στον φόρο, ώστε μια τέτοιου είδους χρήση να είναι ανά πάσα στιγμή δυνατή;

35. Έχω τη γνώμη ότι στο ερώτημα αυτό αρμόζει καταφατική απάντηση. Υπογραμμίσθηκε ήδη (βλ., ανωτέρω, σημείο 29) ότι σκοπός της εξομοιώσεως προς παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας της χρησιμοποιήσεως αγαθού της επιχειρήσεως για την εξυπηρέτηση ιδιωτικών αναγκών, είναι να τεθεί το πρόσωπο, υπέρ του οποίου γεννήθηκε κατά τον χρόνο κτήσεως του αγαθού

20 — Κατά τα εκτιθέμενα στην απόφαση Mohsche (σκέψη 4), οι δαπάνες συντηρήσεως ή εκμεταλλεύσεως, η λήψη υπόψη των οποίων, κατά τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ που επεβάρυνε την ιδιωτική χρησιμοποίηση αγαθού επιχειρήσεως (στη συγκεκριμένη περίπτωση, αυτοκινήτου), είχε οδηγήσει στην έγερση της κύριας διαφοράς, αφορούσαν στα μισθώματα χώρου σταθμεύσεως, τα τέλη κυκλοφορίας, τα ασφάλιστρα και τα τέλη σταθμεύσεως.

δικαίωμα εκπτώσεως του επιβληθέντος κατά το προηγούμενο στάδιο ΦΠΑ (ενόψει του ότι το αγαθό αποκτήθηκε για την εξυπηρέτηση της οικονομικής δραστηριότητάς του ή για την εξυπηρέτηση *και* της δραστηριότητάς του αυτής), στη θέση στην οποία θα βρισκόταν ένα πρόσωπο που χρησιμοποιεί αγαθό της αυτής φύσεως αποκτηθέν προς εξυπηρέτηση ιδιωτικών, αποκλειστικώς και μόνον, αναγκών. Ο σκοπός όμως της εξομοιώσεως δεν θα επιτυγχανόταν πλήρως αν, προκειμένου να θεωρηθεί ότι υπάρχει χρησιμοποίηση αγαθού της επιχειρήσεως για την εξυπηρέτηση ιδιωτικών αναγκών, απητείτο οπωσδήποτε συνεχής και αδιάλειπτη χρήση του για την εξυπηρέτηση των αναγκών αυτών. Βεβαίως, η εξυπηρέτηση ορισμένων ιδιωτικών αναγκών επιβάλλει τη διαρκή χρήση των αγαθών που αποκτώνται για την ικανοποίησή τους· συχνά όμως, η ιδιωτική ανάγκη, προς εξυπηρέτηση της οποίας αποκτάται ένα αγαθό, ικανοποιείται πλήρως με την περιστασιακή απλώς χρησιμοποίησή του. Στις περιπτώσεις αυτές, εκείνο που έχει πρωτίστως σημασία είναι ότι ο καταναλωτής *έχει πάντως τη δυνατότητα* να χρησιμοποιήσει το αγαθό αμέσως μόλις η χρήση του καταστεί αναγκαία ή επιθυμητή. Κατά την κτήση άλλωστε ενός αγαθού για την ικανοποίηση ιδιωτικών αποκλειστικώς αναγκών, εκείνος που αποκτά το αγαθό επιβαρύνεται, χωρίς δικαίωμα εκπτώσεως, με τον ΦΠΑ που επεβάρυνε το αγαθό σε προηγούμενο στάδιο, χωρίς, βεβαίως, να ασκεί καμία επιρροή το εάν η ιδιωτική ανάγκη, της οποίας σκοπείται η θεραπεία, θα εξυπηρετηθεί με διαρκή ή περιστασιακή χρήση του αποκτώμενου αγαθού.

36. Ενόψει τούτου, προκειμένου ο υποκείμενος στον φόρο να τύχει της αυτής μεταχειρίσεως με τον ως άνω τελικό καταναλωτή, θα πρέπει να θεωρηθούν ως περίοδοι χρησιμοποιήσεως αγαθού της επιχειρήσεως για την εξυπηρέτηση ιδιωτικών αναγκών, όχι μόνον οι περίοδοι πραγματικής χρησιμοποιήσεώς του αλλά και οι περίοδοι κατά τις οποίες το αγαθό ευρίσκεται στη διάθεση του υποκειμένου στον φόρο, κατά τέτοιο τρόπο, ώστε η χρήση του για την εξυπηρέτηση των ιδιωτικών του αναγκών να είναι ανά πάσα στιγμή δυνατή [21]. Η λύση αυτή (απολύτως συμβατή, κατά τη γνώμη μου, προς την επισημανθείσα με την απόφαση Mohsche ανάγκη στενής ερμηνείας του όρου «χρησιμοποίηση αγαθού», εφόσον σημασία αποδίδεται, και κατά την προτεινόμενη εδώ ερμηνευτική εκδοχή, στο ίδιο το αγαθό και μόνο) έχει ως αναγκαία συνέπεια ότι κατά τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ που επιβαρύνει την ιδιόχρηση αγαθού επιχειρήσεως θα πρέπει να ληφθούν υπόψη και οι δαπάνες που γεννώνται κατά τις περιόδους που το αγαθό επιχειρήσεως είναι διαθέσιμο, υπό την εκτεθείσα έννοια, προς ικανοποίηση αναγκών ξένων προς την επιχείρηση. Τέτοιες δαπάνες μπορεί να θεωρηθούν οι αποσβέσεις, ως εκ της απομειώσεως της αξίας του αγαθού κατά τη διάρκεια των ως άνω περιόδων «διαθεσιμότητας», όχι όμως (ενόψει των κριθέντων με την απόφαση Mohsche) και δαπάνες που αφορούν υπηρεσίες παρασχεθείσες κατά τη διάρκεια των περιόδων αυτών και απλώς συνδεόμενες με το αγαθό.

37. Εντούτοις, το γεγονός ότι αγαθό της επιχειρήσεως ευρίσκεται στη διάθεση του υποκειμένου στον φόρο για ιδιωτική χρήση δεν αποκλείει βεβαίως το ενδεχόμενο να λήξει η περίοδος αυτή «διαθεσιμότητας» με χρησιμοποίησή του για εξυπηρέτηση των αναγκών της επιχειρήσεως. Ενόψει αυτού, όπως ορθά, κατά τούτο, επεσήμανε η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου στις γραπτές παρατηρήσεις της, καθώς και το Finanzamt κατά την προφορική διαδικασία,

21 — Δεν θα πρέπει, επομένως, να θεωρηθεί ως περίοδος κατά την οποία το αγαθό της επιχειρήσεως ευρίσκεται στη διάθεση του υποκειμένου στον φόρο προς χρησιμοποίηση για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, η περίοδος κατά την οποία το αγαθό αυτό δεν χρησιμοποιείται μεν για την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας, δεν είναι όμως, για οιοδήποτε λόγο, εφικτή ή ευχερής η κατά τη διάκριση του υποκειμένου στον φόρο χρήση του αγαθού για την εξυπηρέτηση ιδιωτικών σκοπών.

στη βάση επιβολής του ΦΠΑ που επιβαρύνει την ιδιόχρηση αγαθού της επιχειρήσεως δεν πρέπει να περιληφθεί το *σύνολο* των δαπανών που ανέκυψαν κατά την περίοδο «διαθεσιμότητας» του αγαθού αλλά, κατόπιν σχετικού επιμερισμού, τμήμα των ενλόγω δαπανών, ανάλογο προς τη σχέση μεταξύ αφενός μεν της συνολικής διάρκειας της πραγματικής χρησιμοποιήσεως του αγαθού, για εξυπηρέτηση τόσο ιδιωτικών αναγκών όσο και αναγκών της επιχειρήσεως, αφετέρου δε της διάρκειας της πραγματικής χρησιμοποιήσεως του αγαθού για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση. Έτσι, ο σκοπός του πλάσματος δικαίου που θεσπίζεται στο άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας εξυπηρετείται, χωρίς να υπερακοντίζεται. Η ικανοποίηση, με αγαθό της επιχειρήσεως, ιδιωτικών αναγκών επιβαρύνεται με ΦΠΑ, ώστε να εξασφαλισθεί ίση μεταχείριση μεταξύ του κοινού καταναλωτή και του υποκειμένου στον φόρο, χωρίς, από την άλλη πλευρά, να αγνοείται το δεδομένο ότι, κατά την περίοδο που το αγαθό παραμένει στη διάθεση του τελευταίου για ιδιωτική χρήση, η χρήση του για την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας παραμένει εξίσου δυνατή.

38. Προτείνω, επομένως, να απαντηθεί ως εξής το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα: «Κατά τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας επί των πράξεων που εξομοιώνονται, δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, προς παροχή υπηρεσιών, είναι ληπτέα υπόψη, κατά το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της ίδιας οδηγίας, όχι μόνον τα έξοδα που ανακύπτουν κατά τις περιόδους πραγματικής χρησιμοποιήσεως αγαθού επιχειρήσεως για σκοπούς ξένους προς αυτήν αλλά και τα έξοδα που ανακύπτουν κατά τις περιόδους που το αγαθό ευρίσκεται στη διάθεση του υποκειμένου στον φόρο κατά τέτοιο τρόπο, ώστε η χρησιμοποίησή του για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση να είναι ανά πάσα στιγμή δυνατή. Το περιλαμβανόμενο τελικώς στη βάση επιβολής του φόρου τμήμα των τελευταίων αυτών εξόδων καθορίζεται κατόπιν επιμερισμού και είναι ανάλογο προς τη σχέση μεταξύ του συνολικού χρόνου πραγματικής χρησιμοποιήσεως του αγαθού, αφενός και του χρόνου πραγματικής χρησιμοποιήσεως του αγαθού για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, αφετέρου.»

IV — Πρόταση

39. Προτείνω, ενόψει των ανωτέρω, να απαντηθούν τα υποβληθέντα από το Bundesfinanzhof προδικαστικά ερωτήματα ως εξής:

«1) Η εκμίσθωση ενσώματου αγαθού συνιστά μορφή εκμεταλλεύσεως του αγαθού αυτού. Επομένως, προκειμένου η μορφή αυτή εκμεταλλεύσεως να θεωρηθεί "οικονομική δραστηριότητα", η άσκηση της οποίας καθιστά αυτόν που την ασκεί πρόσωπο υποκείμενο στο κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, πρέπει να ελεγχθεί, κατά τα οριζόμενα στη δεύτερη φράση της

παραγράφου 2 του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, αν η δραστηριότητα αυτή ασκείται με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

2) Προκειμένου να κριθεί αν ανεξάρτητη δραστηριότητα, η οποία συνίσταται στην εκμίσθωση ενσώματου αγαθού, αποτελεί "οικονομική δραστηριότητα", υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, ερευνάται, αποκλειστικώς και μόνον, το ζήτημα εάν η ανωτέρω δραστηριότητα ασκείται με σκοπό την πραγματοποίηση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα. Το ζήτημα αυτό είναι καθαρώς πραγματικό και ερευνάται βάσει αντικειμενικών, πρωτίστως, στοιχείων, τα οποία μπορεί, ενδεικτικώς, να ανάγονται στη φύση του εκμισθούμενου αγαθού καθώς και στο σύνολο των συνθηκών υπό τις οποίες χωρεί η εκμετάλλευσή του. Τα αποτελέσματα, εξάλλου, της ανωτέρω δραστηριότητας (κύκλος πελατών, ύψος εσόδων) δεν αποτελούν μεν στοιχεία ικανά να στηρίξουν, αυτά και μόνα, τη σχετική κρίση, μπορούν όμως να συνεκτιμηθούν κατά την έρευνα του αναφερθέντος κρισίμου ζητήματος.

3) Κατά τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας επί των πράξεων που εξομοιώνονται, δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, προς παροχή υπηρεσιών, είναι ληπτέα υπόψη, κατά το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της ίδιας οδηγίας, όχι μόνον τα έξοδα που ανακύπτουν κατά τις περιόδους πραγματικής χρησιμοποιήσεως αγαθού επιχειρήσεως για σκοπούς ξένους προς αυτήν αλλά και τα έξοδα που ανακύπτουν κατά τις περιόδους που το αγαθό ευρίσκεται στη διάθεση του υποκειμένου στον φόρο κατά τέτοιο τρόπο, ώστε η χρησιμοποίησή του για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση να είναι ανά πάσα στιγμή δυνατή. Το περιλαμβανόμενο τελικώς στη βάση επιβολής του φόρου τμήμα των τελευταίων αυτών εξόδων καθορίζεται κατόπιν επιμερισμού και είναι ανάλογο προς τη σχέση μεταξύ του συνολικού χρόνου πραγματικής χρησιμοποιήσεως του αγαθού, αφενός και του χρόνου πραγματικής χρησιμοποιήσεως του αγαθού για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, αφετέρου.»