ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

PAOLO MENGOZZI

της 22ας Δεκεμβρίου 2008 [1]

I — Εισαγωγή

1. Με την υπό κρίση αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, το Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) ερωτά, κατ' ουσίαν, το Δικαστήριο αν το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) επί των εισροών ισχύει όχι μόνο για την απόκτηση επενδυτικών αγαθών, αλλά μπορεί να επεκταθεί και στην απόκτηση άλλων αγαθών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται τόσο για αναφερόμενες στην άσκηση του επαγγέλματος πράξεις εκρoών όσο και για άλλους σκοπούς, ήτοι για την εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο άσκηση μη οικονομικών δραστηριοτήτων οι οποίες, κατά το αιτούν δικαστήριο, είναι ξένες προς τον σκοπό της επιχειρήσεως. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται σχετικά με τις προϋποθέσεις εφαρμογής του εν λόγω δικαιώματος εκπτώσεως.

II — Το κοινοτικό νομικό πλαίσιο

2. Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, 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 [2], όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου της 10ης Απριλίου 1995 [3] (στο εξής: έκτη οδηγία), στον ΦΠΑ υπόκεινται «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», ήτοι όταν πραγματοποιεί συναλλαγές στο πλαίσιο της φορολογητέας δραστηριότητάς του [4].

3. Κατά το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, εξομοιούνται προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας «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, εφ' όσον το αγαθό αυτό δημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας».

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 1.

3 — ΕΕ L 102, σ 18.

4 — Απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2006, C-354/03 και C-355/03 και C-484/03, Optigen κ.λπ. (Συλλογή 2006, σ. I-483, σκέψη 42 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

4. Κατά το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β΄, της ίδιας οδηγίας, εξομοιούνται προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας «η άνευ ανταλλάγματος παροχή υπηρεσιών υπό του υποκειμένου σε φόρο για ίδιες ανάγκες αυτού ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του».

5. Σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο για τον οποίον είναι υπόχρεος τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εσωτερικό της χώρας φόρο προστιθέμενης αξίας για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο.

6. Κατά το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο για την ταυτόχρονη πραγματοποίηση τόσο πράξεων αναφερομένων στις παραγράφους 2 και 3, οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση όσο και πράξεων, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, η έκπτωση γίνεται μόνο για το μέρος του φόρου προστιθεμένης αξίας, το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις πράξεις της πρώτης κατηγορίας.

7. Το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ορίζει:

«Το αργότερο προ της παρόδου τεσσάρων ετών από την έναρξη της ισχύος της παρούσης οδηγίας, το Συμβούλιο προτάσει της Επιτροπής καθορίζει ομοφώνως τις δαπάνες, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας.

Οπωσδήποτε θα αποκλείονται του δικαιώματος προς έκπτωση οι δαπάνες, οι οποίες δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό, όπως οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παραστάσεως.

Μέχρι να τεθούν σε ισχύ οι ανωτέρω προβλεπόμενοι κανόνες, τα κράτη μέλη δύνανται να διατηρήσουν όλες τις εξαιρέσεις, τις οποίες προβλέπει η εθνική τους νομοθεσία κατά τον χρόνο ενάρξεως ισχύος της παρούσης οδηγίας.»

8. Το άρθρο 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι, σχετικά με τα αγαθά επενδύσεως, ο διακανονισμός ενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών, περιλαμβανομένου και του έτους κατά τη διάρκεια του οποίου αποκτήθηκε ή κατασκευάσθηκε το αγαθό. Κατ' έτος ο διακανονισμός αφορά μόνον το ένα πέμπτο του φόρου με τον οποίον επιβαρύνθηκαν τα αγαθά. Ο διακα-

νονισμός αυτός πραγματοποιείται ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος εκπτώσεως, 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. Η διάταξη αυτή διευκρινίζει, επίσης, ότι κατά παρέκκλιση από το πρώτο εδάφιο τα κράτη μέλη δύνανται να χρησιμοποιούν ως βάση για τον διακανονισμό μία περίοδο πέντε ακεραίων ετών από την έναρξη της χρησιμοποιήσεως του αγαθού. Προσθέτει, ιδίως, ότι σχετικά με τα ακίνητα αγαθά επενδύσεως η διάρκεια της περιόδου που χρησιμεύει ως βάση υπολογισμού των διακανονισμών δύναται να επεκτείνεται μέχρι είκοσι έτη.

III — Τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

9. Η Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (στο εξής: VNLTO), αναιρεσείουσα της κύριας δίκης, προάγει τα συμφέροντα του γεωργικού τομέα στις περιφέρειες του Groningue, της Friese, της Drenthe και του Flevoland. Τα μέλη της αναιρεσείουσας, ήτοι επιχειρηματίες που δραστηριοποιούνται στον γεωργικό τομέα, καταβάλλουν συνδρομή. Εκτός της προασπίσεως των γενικών συμφερόντων των μελών της, η VNLTO παρέχει και ορισμένες ατομικές υπηρεσίες σε μέλη και μη μέλη, έναντι χωριστής αμοιβής.

10. Δεν αμφισβητείται ότι, όσον αφορά την παροχή ατομικών υπηρεσιών έναντι αμοιβής, η VNLTO έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο και ότι οι συνδρομές που αφορούν την προάσπιση των γενικών συμφερόντων των μελών της δεν αποτελούν αμοιβή κατά την έννοια του συστήματος ΦΠΑ.

11. Στη διάρκεια του 2000, η VNLTO απέκτησε αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποίησε τόσο για τις οικονομικές δραστηριότητές της, οι οποίες βάσει του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ υπόκεινται σε ΦΠΑ, όσο και για τις σχετικές με την προάσπιση των συμφερόντων των μελών της δραστηριότητές της, οι οποίες δεν υπάγονται στις πρώτες. Η VNLTO ζήτησε την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών που κατέβαλε για την απόκτηση των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποίησε για τις σχετικές με την προάσπιση των γενικών συμφερόντων των μελών της δραστηριότητες.

12. Ο οικονομικός έφορος αρνήθηκε να εγκρίνει την αιτηθείσα έκπτωση και εξέδωσε κατά της VNLTO διορθωτική πράξη επιβολής φόρου. Στο πλαίσιο αυτής της πράξεως, της καταλογίστηκαν τα ποσά του ΦΠΑ επί των εισροών που αφορούσαν τις σχετικές με την προάσπιση των γενικών συμφερόντων των μελών της VNLTO δραστηριότητες, αναλογικά με τα εισοδήματα που η VNLTO πραγματοποίησε από τις δραστηριότητες αυτές. Η διοικητική ένσταση που η VNLTO υπέβαλε κατά της διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου απορρίφθηκε, όπως, εν συνεχεία, και η προσφυγή που άσκησε κατά της αποφάσεως που εκδόθηκε επί της ενστάσεως. Το Gerechtshof Leeuwarden έκρινε, με την απόφασή του, ότι η γενική προάσπιση των συμφερόντων των μελών δεν αποτελούσε την ευθεία, διαρκή

και αναγκαία προέκταση των οικονομικών δραστηριοτήτων της VNLTO και ότι, επομένως, αυτή δεν είχε δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ με τον οποίο χρεώθηκε, κατά το μέρος που τα σχετικά αγαθά και οι σχετικές υπηρεσίες χρησιμοποιήθηκαν στο πλαίσιο της προασπίσεως των γενικών συμφερόντων των μελών της.

13. Επιληφθέν της διαφοράς σε τελευταίο βαθμό, το Hoge Raad der Nederlanden αναφέρθηκε στην απόφαση Charles και Charles-Tijmens [5], κατά την οποία τα άρθρα 6, παράγραφος 2, και 17, παράγραφοι 2 και 6, της έκτης οδηγίας αποκλείουν την εφαρμογή εθνικής ρυθμίσεως η οποία δεν επιτρέπει σε έναν υποκείμενο στον φόρο να περιλάβει εξ ολοκλήρου στην επιχείρησή του ένα επενδυτικό αγαθό που χρησιμοποιείται εν μέρει για τις ανάγκες της επιχειρήσεως και εν μέρει για σκοπούς ξένους προς αυτήν και να προβεί σε άμεση και πλήρη έκπτωση του ΦΠΑ με τον οποίο χρεώθηκε κατά την απόκτηση του αγαθού αυτού. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι δεν χωρεί εύλογη αμφιβολία ως προς το ότι η προαναφερθείσα απόφαση Charles και Charles-Tijmens ισχύει και για την περίπτωση η οποία αφορά ένα νομικό πρόσωπο το οποίο, όπως εν προκειμένω, ασκεί παράλληλα προς τις οικονομικές δραστηριότητές του και δραστηριότητες που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή και κατά το μέρος που τα αποκτηθέντα αγαθά είναι επενδυτικά αγαθά, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η VNLTO θα είχε δικαίωμα εκπτώσεως ολόκληρου του ΦΠΑ που χρεώθηκε για γενικά έξοδα, αλλά ότι από τα στοιχεία της δικογραφίας της κύριας δίκης δεν προκύπτει ποιο μέρος του ΦΠΑ που εξέπεσε αφορά επενδυτικά αγαθά. Αντιθέτως, το Hoge Raad der Nederlanden θεωρεί ότι υφίστανται αμφιβολίες όσον αφορά την επέκταση του διατακτικού της προαναφερθείσας αποφάσεως Charles και Charles-Tijmens στην περίπτωση των μη επενδυτικών αγαθών και στην περίπτωση των υπηρεσιών. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, επίσης, αν ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα να περιλάβει εξ ολοκλήρου στην επιχείρησή του μη επενδυτικά αγαθά και υπηρεσίες, ώστε να προβεί σε άμεση και πλήρη έκπτωση του ΦΠΑ με τον οποίο χρεώθηκε κατά την απόκτηση αυτών των αγαθών και υπηρεσιών, ακόμη και αν τα πιο πάνω αγαθά και οι πιο πάνω υπηρεσίες χρησιμοποιούνται εν μέρει και για πράξεις που δεν υπάγονται στις παροχές οι οποίες υπόκεινται σε ΦΠΑ βάσει του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας.

14. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Hoge Raad der Nederlanden αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει τα άρθρα 6, παράγραφος 2, και 17, παράγραφοι 1, 2 και 6, της έκτης οδηγίας […] να ερμηνεύονται υπό την έννοια ότι ένας υποκείμενος στον φόρο δύναται να περιλάβει εξ ολοκλήρου στην επιχείρησή του όχι μόνον επενδυτικά αγαθά, αλλά και όλα τα αγαθά και όλες τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται τόσο για τις ανάγκες της επιχειρήσεως όσο και για σκοπούς ξένους προς αυτήν και να προβεί σε άμεση και πλήρη έκπτωση του [ΦΠΑ] με τον οποίο

5 — Απόφαση της 14ης Ιουλίου 2005, C-434/03 (Συλλογή 2005, σ. I-7037).

χρεώθηκε κατά την απόκτηση αυτών των αγαθών και υπηρεσιών;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, συνεπάγεται η εφαρμογή του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας […], όταν πρόκειται για υπηρεσίες και για αγαθά που δεν είναι επενδυτικά αγαθά, ότι ο ΦΠΑ επιβάλλεται εφ' άπαξ κατά την περίοδο για την οποία ισχύει η έκπτωση για τις υπηρεσίες αυτές και τα αγαθά αυτά ή ο ΦΠΑ πρέπει να επιμερίζεται σε περισσότερες περιόδους δηλώσεων και, αν ναι, πώς πρέπει να καθοριστεί η φορολογητέα βάση για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που δεν υπόκεινται σε απόσβεση;»

IV — Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

15. Η Ολλανδική Κυβέρνηση, η Γερμανική Κυβέρνηση, η Πορτογαλική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου καθώς και η Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις σύμφωνα με το άρθρο 23 του Οργανισμού του Δικαστηρίου. Επιπλέον, οι εν λόγω μετέχοντες στη διαδικασία ανέπτυξαν προφορικώς τις παρατηρήσεις τους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 16ης Οκτωβρίου 2008, πλην της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και της Πορτογαλικής Δημοκρατίας που δεν παρέστησαν κατά την εν λόγω συζήτηση.

V — Ανάλυση

16. Με το πρώτο του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν, κατ' εφαρμογήν των άρθρων 6, παράγραφος 2, και 17 της έκτης οδηγίας, ένας υποκείμενος στον φόρο δύναται να περιλάβει στην επιχείρησή του όχι μόνον επενδυτικά αγαθά, αλλά και όλα τα αγαθά και όλες τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται τόσο για τις ανάγκες της επιχειρήσεως όσο και για σκοπούς ξένους προς αυτήν, ώστε να προβεί σε άμεση και πλήρη έκπτωση του ΦΠΑ με τον οποίο χρεώθηκε κατά την απόκτηση αυτών των αγαθών και υπηρεσιών.

17. Με το δεύτερο ερώτημα, το οποίο τίθεται μόνο για την περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο, το αιτούν δικαστήριο επιθυμεί κατ' ουσίαν να πληροφορηθεί, στο μέτρο που ο μηχανισμός του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας μπορεί να εφαρμοστεί στα μη επενδυτικά αγαθά καθώς και στις υπηρεσίες, αφενός, σε ποια περίοδο πρέπει να επιβάλλεται ο φόρος εκροών, ήτοι –διευκρινίζει– πρέπει να επιβάλλεται εφ' άπαξ ή να επιμερίζεται σε περισσότερες περιόδους δηλώσεων και, αφετέρου, πώς πρέπει να καθοριστεί η φορολογητέα βάση για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που δεν αποτελούν αντικείμενο αποσβέσεως.

18. Όπως προκύπτει σαφώς από την απόφαση περί παραπομπής, τα ερωτήματα αυτά στηρίζονται στη νομική παραδοχή ότι ένας υποκείμενος στον φόρο ο οποίος αποκτά επενδυτικό αγαθό δικαιούται να επικαλεστεί τις διατάξεις του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, όταν το αγαθό αυτό χρησιμοποιείται για μη οικονομικές δραστηριότητες του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο. Στηρίζονται, επίσης, στην

άποψη ότι, κατά την έννοια του ίδιου άρθρου, οι μη οικονομικές δραστηριότητες που ασκεί ο υποκείμενος στον φόρο καταλαμβάνονται από τη φράση για «σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση».

19. Με την ανάλυση που ακολουθεί, θα δείξω, καταρχάς, ότι η επίδικη παραδοχή σχετικά με την ερμηνεία της έκτης οδηγίας είναι εσφαλμένη, όπως εξάλλου υποστήριξαν ορισμένες από τις κυβερνήσεις που κατέθεσαν παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου και ότι, επομένως, τα υποβληθέντα ερωτήματα δεν χρήζουν απαντήσεως, διότι δεν είναι λυσιτελή για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης. Επικουρικώς, για την περίπτωση κατά την οποία το Δικαστήριο δεν θα υιοθετούσε την κύρια πρότασή μου, θα εξετάσω τα ειδικότερα ζητήματα που θέτουν τα δύο προδικαστικά ερωτήματα.

A — *Γενικές παρατηρήσεις και λυσιτέλεια της νομικής παραδοχής επί της οποίας βασίζονται τα προδικαστικά ερωτήματα*

20. Ο ΦΠΑ είναι ένας γενικός φόρος κατανάλωσης ο οποίος στο σύνολό του βαρύνει τον τελικό καταναλωτή. Μέχρι τον τελικό καταναλωτή, οι υποκείμενοι στον φόρο που συμμετέχουν στη διαδικασία παραγωγής και διαθέσεως στην αγορά αποδίδουν στη φορολογική αρχή τα ποσά του ΦΠΑ που έχουν χρεώσει στους πελάτες τους (ΦΠΑ επί των εκροών), κατόπιν εκπτώσεως των ποσών του ΦΠΑ που έχουν καταβάλει στους προμηθευτές τους (ΦΠΑ επί των εισροών) [6]. Όταν ένας υποκείμενος στον φόρο αποκτά αγαθά και υπηρεσίες για την άσκηση δραστηριοτήτων στο πλαίσιο των οποίων επιβάλλεται φόρος επί των εκροών έχει δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ που κατέβαλε για την απόκτηση των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών [7].

21. Χαρακτηριστικό του ΦΠΑ αποτελεί η ουδετερότητά του σε όλα τα στάδια παραγωγής και διαθέσεως στην αγορά. Σύμφωνα με την αρχή της ουδετερότητας, ο ενδιαφερόμενος βαρύνεται με ΦΠΑ μόνον όταν πρόκειται για αγαθά ή υπηρεσίες που χρησιμοποιεί για ιδιωτική κατανάλωση και όχι για τις φορολογούμενες επαγγελματικές δραστηριότητές του [8]. Επομένως, όταν ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί το αγαθό όχι για τις ανάγκες της οικονομικής δραστηριότητάς του, αλλά για ιδιωτική κατανάλωση, δεν έχει κανένα δικαίωμα προς έκπτωση [9]. Κατά μείζονα λόγο, δεν είναι δυνατή η έκπτωση του ΦΠΑ επί των

6 — Βλ., γενικώς, άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 1301), του οποίου το περιεχόμενο επαναλαμβάνει το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), η οποία κατάργησε την οδηγία 67/227 καθώς και την έκτη οδηγία. Βλ., επίσης, απόφαση της 11ης Οκτωβρίου 2007, C-283/06 και C-312/06, KÖGÁZ κ.λπ. (Συλλογή 2007, σ. I-8463, σκέψη 29).

7 — Βλ. άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας. Είσπραξη ΦΠΑ επί των εκροών χωρίς να επιτρέπεται έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών θα ισοδυναμούσε με ένα σύστημα επιβολής φόρου σωρευτικώς σε διάφορα στάδια, η αντικατάσταση του οποίου αποτελεί έναν από τους ουσιώδεις στόχους του κοινού συστήματος ΦΠΑ, όπως αναφέρεται στην όγδοη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 67/227. Βλ., επίσης, απόφαση της 30ης Μαρτίου 2006, C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki (Συλλογή 2006, σ. I-3039, σκέψη 24).

8 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 21ης Απριλίου 2005, C-25/03, HE (Συλλογή 2005, σ. I-3123, σκέψη 43).

9 — Βλ. απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz (Συλλογή 1991, σ. I-3795, σκέψεις 8 και 9), καθώς και προαναφερθείσες αποφάσεις HE (σκέψη 43), και Uudenkaupungin kaupunki (σκέψη 24).

εισροών κατά το μέρος που αφορά μη οικονομικού χαρακτήρα δραστηριότητες του υποκειμένου στον φόρο, οι οποίες, επομένως, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας [10].

22. Προβλήματα ενδέχεται να ανακύψουν στις περιπτώσεις της λεγόμενης «μικτής» χρήσεως, ήτοι όταν ένας υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος έχει αποκτήσει αγαθά ή υπηρεσίες στο πλαίσιο της οικονομικής δραστηριότητάς του, χρησιμοποιεί τα αγαθά αυτά και τις υπηρεσίες αυτές εν μέρει για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του και εν μέρει για άλλους σκοπούς.

23. Η έκτη οδηγία αναφέρεται σε δύο κατηγορίες «μικτής» χρήσεως [11].

24. Στην πρώτη κατηγορία εντάσσεται το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας -στο οποίο ρητά αναφέρεται η απόφαση περί παραπομπής- το οποίο εξομοιώνει προς παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, αφενός, υπό το στοιχείο α΄, τη χρησιμοποίηση αγαθού το οποίο κατέχει η επιχείρηση για τις ιδιωτικές 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 και, αφετέρου, υπό το στοιχείο β΄, την άνευ ανταλλάγματος παροχή υπηρεσιών υπό του υποκειμένου σε φόρο για ίδιες ανάγκες αυτού ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του [12].

25. Όπως το Δικαστήριο είχε την ευκαιρία να αποφανθεί, ο σκοπός του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έγκειται στη διασφάλιση της ίσης μεταχειρίσεως μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο και του τελικού καταναλωτή [13]. Συγκεκριμένα, εξομοιώνοντας πράξεις που πραγματοποιούνται άνευ ανταλλάγματος προς πράξεις που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας, η διάταξη αυτή, υπό το στοιχείο α΄, σκοπεί στο να μην επιτρέπει στον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος επωφελήθηκε της εκπτώσεως του ΦΠΑ για την αγορά αγαθού που διέθεσε στην επιχείρησή του, να μην καταβάλει αυτόν τον φόρο όταν αναλαμβάνει το αγαθό αυτό από τα περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεώς του προς κάλυψη ιδίων αναγκών (ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του) αποκομίζοντας, με τον τρόπο αυτόν, αδικαιολόγητα πλεονεκτήματα έναντι του τελικού καταναλωτή ο οποίος αγοράζει το αγαθό καταβάλλοντας τον ΦΠΑ [14]. Ομοίως, το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας σκοπεί στο

10 — Βλ. απόφαση της 13ης Μαρτίου 2008, C-437/06, Securenta (Συλλογή 2008, σ. I-1597, σκέψη 30). Βλ. επίσης, υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-72/05, Wollny (Συλλογή 2006, σ. I-8297, σκέψη 20).

11 — Βλ. σημείο 11 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα F. Jacobs στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προαναφερθείσα απόφαση Charles και Charles-Tijmens.

12 — Πρέπει να σημειωθεί ότι το άρθρο 6, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να παρεκκλίνουν από τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου του, υπό τον όρο ότι η παρέκκλιση αυτή δεν επιφέρει στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων της δικογραφίας, το άρθρο 6, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, δεν φαίνεται να αποτελεί το αντικείμενο της αποφάσεως περί παραπομπής.

13 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-230/94, Enkler (Συλλογή 1996, σ. I-4517, σκέψη 35), της 20ής Ιανουαρίου 2005, C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck (Συλλογή 2005, σ. I-743, σκέψη 23), καθώς και της 11ης Δεκεμβρίου 2008, C-371/07, Danfoss και AstraZeneca (Συλλογή 2008, σ. I-9549, σκέψη 46).

14 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, προαναφερθείσες αποφάσεις, Enkler (σκέψη 33), Hotel Scandic Gåsabäck (σκέψη 23), και Danfoss και AstraZeneca (σκέψη 47).

να μην επιτρέπει στον υποκείμενο στον φόρο (ή μέλη του προσωπικού του) να απολαύουν, άνευ καταβολής φόρου, υπηρεσίες του υποκειμένου στον φόρο για τις οποίες ένας ιδιώτης θα όφειλε να καταβάλει ΦΠΑ [15].

26. Η εξομοίωση αυτή στην οποία στηρίζεται το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας έχει ως συνέπεια, στην πράξη, ότι ένας υποκείμενος στον φόρο που χρησιμοποιεί αγαθό εν μέρει για τις ανάγκες των φορολογουμένων επαγγελματικών πράξεών του και εν μέρει για τις ιδιωτικές του ανάγκες και ο οποίος, κατά τον χρόνο κτήσεως του αγαθού, ανέλαβε εν όλω ή εν μέρει τον ΦΠΑ επί των εισροών, θεωρείται ότι χρησιμοποίησε το αγαθό εξ ολοκλήρου για τους σκοπούς των φορολογουμένων πράξεών του κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 2, της οδηγίας. Κατά συνέπεια, αυτός ο υποκείμενος στον φόρο έχει, καταρχήν, δικαίωμα ολικής και άμεσης εκπτώσεως του οφειλομένου ΦΠΑ επί των εισροών επί της κτήσεως του εν λόγω αγαθού [16].

27. Καθόσον στην περίπτωση αυτή δεν υφίσταται συναλλαγή με τρίτο ή εκ μέρους τρίτου καταβληθείσα αντιπαροχή η οποία θα αποτελούσε τη βάση επιβολής του ΦΠΑ —δεδομένου ότι ο υποκείμενος στον φόρο παρέχει υπηρεσία στον εαυτό του— το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της έκτης οδηγίας προβλέπει 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».

28. Η εφαρμογή του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας παρέχει ορισμένα πλεονεκτήματα στον υποκείμενο στον φόρο, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται αυτό της τμηματικής επιβολής του φόρου καθ' όλη την περίοδο της χρησιμοποιήσεως του αποκτηθέντος αγαθού επιχειρήσεως για ιδιωτικές ανάγκες, ενώ η έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών για την απόκτηση του εν λόγω αγαθού είναι άμεση και πλήρης. Επομένως, από τα ανωτέρω προκύπτει ένα οικονομικό πλεονέκτημα για τον υποκείμενο στον φόρο [17].

15 — Βλ. προαναφερθείσες αποφάσεις Hotel Scandic Gåsabäck (σκέψη 23), και Danfoss και AstraZeneca (σκέψη 48).

16 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, προαναφερθείσες αποφάσεις Lennartz (σκέψη 26), καθώς και Charles και Charles-Tijmens (σκέψη 24).

17 — Βλ., συναφώς, προαναφερθείσα απόφαση Wollny (σκέψη 38), καθώς και σημείο 74 των προαναφερθεισών προτάσεων στην υπόθεση Charles και Charles-Tijmens. Το ακόλουθο παράδειγμα καταδεικνύει τις συνέπειες εφαρμογής αυτής της διατάξεως. Ας υποτεθεί ότι ένας υποκείμενος στον φόρο αγόρασε ένα καινουργές όχημα του οποίου η διάρκεια ζωής αναμένεται να είναι 10 έτη και το οποίο προορίζεται να χρησιμοποιηθεί για επαγγελματικούς καθώς και για ιδιωτικούς σκοπούς. Η τιμή αγοράς του είναι 10 000 ευρώ και ο επιβληθείς ΦΠΑ έχει συντελεστή 17,5 %. Ας υποτεθεί επίσης ότι, κατά το πρώτο έτος, χρησιμοποιείται 40 % του οχήματος αυτού προς κάλυψη των αναγκών της επιχειρήσεως και, συνεπώς, 60 % προορίζεται προς κάλυψη ιδιωτικών αναγκών. Ο μηχανισμός του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας παρέχει τη δυνατότητα αμέσου εκπτώσεως ολόκληρου του ΦΠΑ επί των εισροών, ύψους 1 750 ευρώ. Ο φόρος εκροών για την ιδιωτική χρήση του οχήματος θα υπολογιστεί διαιρουμένης της τιμής αγοράς του οχήματος δια του δέκα (που αντιστοιχεί στον χρόνο αποσβέσεως του οχήματος) και πολλαπλασιαζομένου του αποτελέσματος επί του ετησίου ποσοστού χρήσεως για ιδιωτικές ανάγκες, ήτοι 10 000 / 10 = 1000 x 17,5 % x 60 %, οπότε ο φόρος εκροών για το πρώτο έτος ανέρχεται σε 105 ευρώ. Εάν η χρήση για ιδιωτικές ανάγκες περιοριστεί από το δεύτερο έως το δέκατο έτος σε 30 %, ο φόρος εκροών θα ανέλθει σε 52,5 ευρώ για κάθε ένα από τα έτη αυτά. Επομένως, ο καταβλητέος ΦΠΑ για την ιδιωτική χρήση του οχήματος κατά τη διάρκεια ζωής του θα ανέλθει σε 105 + 52,5 x 9 = 577,5 ευρώ. Αν το ποσό αυτό αφαιρεθεί από το ποσό της εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών, προκύπτει καθαρή έκπτωση ΦΠΑ ποσού 1 172, 5 ευρώ. Στην περίπτωση που είχε κατανεμηθεί ο οφειλόμενος κατά τον χρόνο της αγοράς του οχήματος φόρος επί των εισροών, ο υποκείμενος στον φόρο θα μπορούσε να εκπέσει μόνον το ποσοστό που αντιστοιχεί στη χρήση για επαγγελματικούς σκοπούς, ήτοι 40 % του οφειλομένου ΦΠΑ, δηλαδή 700 ευρώ. Εάν η χρήση για επαγγελματικούς σκοπούς αυξηθεί και ανέλθει σε 70 % (κατά το ποσοστό που μειώθηκε στο προηγούμενο παράδειγμα η χρήση για ιδιωτικές ανάγκες) κατά τα έτη από το δεύτερο έως το δέκατο, η συνολική χρήση για επαγγελματικούς σκοπούς κατά τη διάρκεια ζωής του οχήματος ανέρχεται σε κατά μέσο όρο ποσοστό 67 % για τη διάρκεια ζωής του οχήματος (που αντιστοιχεί σε καθαρή έκπτωση του ΦΠΑ ύψους 1 172,5 ευρώ) αλλά η έκπτωση του φόρου επί των εισροών θα είναι μικρότερη από την αντιστοιχούσα στη χρήση αυτή. Πάντως, θα υπάρχει δυνατότητα διακανονισμού του ΦΠΑ, ώστε αυτός να ανταποκρίνεται στην πραγματική χρήση του αγαθού. Διαπιστώνεται, επομένως, ότι η εφαρμογή της προβλεπόμενης στο άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας μεθόδου παρέχει ένα οικονομικό πλεονέκτημα στον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος έχει τη δυνατότητα να εκπέσει αμέσως και πλήρως τον ΦΠΑ που κατέβαλε επί των εισροών, ενώ ο φόρος εκροών επιμερίζεται κατά τη διάρκεια ζωής του οχήματος.

Μολονότι το αιτούν δικαστήριο δεν διευκρίνισε τα διακυβεύματα στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν αποκλείεται, όπως τόνισε η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ένα τέτοιο φορολογικό πλεονέκτημα να αποτελεί τον λόγο για τον οποίο η VNLTO προσπάθησε να επικαλεστεί ενώπιον των εθνικών αρχών την εφαρμογή του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

29. Το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας ανήκει στη δεύτερη κατηγορία διατάξεων που αφορούν τη μικτή χρήση. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της διατάξεως αυτής, όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενον στον φόρο για την ταυτόχρονη πραγματοποίηση τόσο πράξεων οι οποίες παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως (ήτοι τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογουμένων πράξεων) όσο και πράξεων οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως (ήτοι απαλλασσομένων πράξεων), η έκπτωση γίνεται μόνο για το μέρος του ΦΠΑ το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις πράξεις της πρώτης κατηγορίας [18].

30. Όπως διευκρίνισε προσφάτως το Δικαστήριο με την προαναφερθείσα απόφαση Securenta, επίκληση της οποίας έγινε επανειλημμένως κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας αφορά, επίσης, τον ΦΠΑ επί των εισροών που επιβαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται αποκλειστικά με οικονομικές δραστηριότητες, διακρίνοντας, μεταξύ των εν λόγω δραστηριοτήτων, σε αυτές που φορολογούνται, οι οποίες παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως και σε αυτές που απαλλάσσονται, οι οποίες δεν παρέχουν τέτοιο δικαίωμα. Αντιθέτως, η έκτη οδηγία δεν προβλέπει κανένα μηχανισμό για τον επιμερισμό των καταβληθέντων ποσών ΦΠΑ επί των εισροών που συνδέονται ταυτοχρόνως με οικονομικές δραστηριότητες και μη οικονομικές δραστηριότητες που πραγματοποιεί ένας υποκείμενος στον φόρο. Μολονότι στα κράτη μέλη απόκειται να προβλέψουν τον επιμερισμό αυτό, πάντως, το Δικαστήριο έχει τονίσει ότι, λαμβανομένου υπόψη του σκοπού και της οικονομίας της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη πρέπει να ασκούν τη διακριτική τους ευχέρεια κατά τέτοιο τρόπο ώστε να εξασφαλίζουν ότι η έκπτωση πραγματοποιείται μόνο για το μέρος του ΦΠΑ που αναλογεί στο ποσό για το οποίο παρέχεται δικαίωμα εκπτώσεως, ήτοι ότι πρέπει να μεριμνούν ώστε ο υπολογισμός της αναλογίας μεταξύ οικονομικών και μη οικονομικών δραστηριοτήτων να αντανακλά αντικειμενικά το πραγματικό ποσό των δαπανών για τις εισροές που αναλογεί σε καθεμία από τις δύο αυτές δραστηριότητες [19].

31. Στην υπό κρίση υπόθεση, πρέπει να υπομνηστεί ότι από τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι η VNLTO ασκεί τόσο οικονομικές δραστηριότητες που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας όσο και μη οικονομικές δραστηριότητες, ήτοι την προάσπιση των γενικών συμφερόντων των μελών της, οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής. Σύμφωνα με τις διευκρινίσεις του αιτούντος δικαστηρίου, η VNLTO απέκτησε επενδυτικά αγαθά, χωρίς, εντού-

18 — Βάσει του άρθρου 17, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, η αναλογία καθορίζεται για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 19 της οδηγίας.

19 — Σκέψεις 33, 35 και 37 της εν λόγω αποφάσεως.

τοις, να είναι δυνατό να προσδιοριστεί το ποσό του ΦΠΑ που συνδέεται με την απόκτηση αυτών των επενδυτικών αγαθών και το οποίο η VNLTO εξέπεσε, εκτός αν η υπόθεση αναπεμφθεί ενώπιον του δικαστηρίου της ουσίας. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει επίσης ότι η κτήση των αγαθών αυτών χρεώθηκε ως γενικό έξοδο της VNLTO, χωρίς, κατά συνέπεια, να χρεωθεί αποκλειστικά για οικονομικές δραστηριότητες εκροών που ασκεί η VNLTO. Το αιτούν δικαστήριο θεωρεί, ωστόσο, ότι η VNLTO θα μπορούσε να επικαλεστεί τις διατάξεις του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, οπότε θα μπορούσε να εκπέσει το σύνολο του ΦΠΑ που κατέβαλε επί των εισροών κατά την αγορά των επενδυτικών αγαθών, καθόσον η άσκηση μη οικονομικών δραστηριοτήτων φαίνεται να συνδέεται, κατά το αιτούν δικαστήριο, με την προβλεπόμενη από τη διάταξη αυτή έννοια των «ξένων προς την επιχείρηση σκοπών». Το αιτούν δικαστήριο στηρίζει την ερμηνεία αυτή στη νομολογία του Δικαστηρίου και, συγκεκριμένα, στην προαναφερθείσα απόφαση Charles και Charles-Tijmens.

32. Με τις γραπτές παρατηρήσεις τους, η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Πορτογαλική Κυβέρνηση αμφισβήτησαν εντόνως την παραδοχή στην οποία στηρίζονται τα προδικαστικά ερωτήματα. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Ολλανδική Κυβέρνηση εξέφρασε εκ νέου την αντίθεσή της, την οποία υποστήριξε και ο εκπρόσωπος της Κυβέρνησης του Ηνωμένου Βασιλείου. Οι κυβερνήσεις αυτές, μολονότι δεν αμφισβητούν ότι ένα νομικό πρόσωπο το οποίο υπόκειται στον ΦΠΑ δύναται να επικαλεστεί τις διατάξεις του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας κατά τον ίδιο τρόπο με τα φυσικά πρόσωπα που υπόκεινται στον φόρο [20], εντούτοις, υποστηρίζουν ότι η έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών αποκλείεται κατά το μέρος που τα επενδυτικά αγαθά χρησιμοποιούνται για την άσκηση μη οικονομικών δραστηριοτήτων, εν προκειμένω των σχετικών με την προάσπιση των γενικών συμφερόντων των μελών του. Η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Πορτογαλική Κυβέρνηση προσθέτουν ότι τα αποκτηθέντα από ένα υποκείμενο στον ΦΠΑ νομικό πρόσωπο αγαθά τα οποία, από τη στιγμή της κτήσεώς τους, χρησιμοποιούνται για την επιδίωξη του καταστατικού σκοπού του, δεν δύνανται να θεωρηθούν ως χρησιμοποιούμενα για ιδιωτικές ανάγκες ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση.

33. Συναφώς, πρέπει να σημειωθεί ότι από την προαναφερθείσα απόφαση Securenta —η οποία αφορούσε την περίπτωση εταιρίας η οποία ασκούσε ταυτοχρόνως οικονομικές δραστηριότητες για τις οποίες κατέβαλε ΦΠΑ και μη οικονομικές δραστηριότητες που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής

20 — Πρέπει να υπομνησθεί ότι, αφενός, το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει ευρέως την έννοια του υποκειμένου στον φόρο και, αφετέρου, το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, αφορά επίσης τη χρησιμοποίηση αγαθού ή τη χρησιμοποίηση υπηρεσιών για τις ανάγκες του προσωπικού του υποκειμένου στον φόρο, στοιχεία τα οποία αμφότερα συνηγορούν υπέρ του ότι το δεύτερο αυτό άρθρο εφαρμόζεται, επίσης, στα υποκείμενα στον φόρο νομικά πρόσωπα, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς που εξέθεσε η Ολλανδική Κυβέρνηση στις γραπτές παρατηρήσεις της, τις οποίες τροποποίησε καταλλήλως κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, κατόπιν ερωτήσεων που υπέβαλε το Δικαστήριο. Τέλος, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας εμποδίζει το να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισεως, από την άποψη της επιβολής ΦΠΑ, επιχειρηματίες που ενεργούν τις ίδιες πράξεις: βλ. υπό την έννοια αυτή, κατ' αναλογία, απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, C-216/97, Gregg (Συλλογή 1999, σ. I-4947, σκέψη 20).

του ΦΠΑ και η οποία ζητούσε να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών που επιβάρυνε δαπάνες που δεν καταλογίζονται σε συγκεκριμένες δραστηριότητες εκροών— προκύπτει ότι «δεν μπορεί να παρέχεται δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών που επιβάρυνε δαπάνες του υποκειμένου στον φόρο στο μέτρο που αυτός αφορά δραστηριότητες οι οποίες, λόγω του μη οικονομικού χαρακτήρα τους, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας» [21].

34. Επομένως, η έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών παρέχεται μόνο στον βαθμό που οι δαπάνες αυτές μπορούν να καταλογιστούν στην οικονομική δραστηριότητα εκροών του υποκειμένου στον φόρο [22].

35. Εντούτοις, στην υπό κρίση υπόθεση, το αιτούν δικαστήριο φαίνεται να ερμηνεύει το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας υπό την έννοια ότι παρέχει τη δυνατότητα παρεκκλίσεως από τον προαναφερθέντα γενικό κανόνα. Φαίνεται, έτσι, να εξομοιώνει την εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο χρησιμοποίηση ενός επενδυτικού αγαθού εν μέρει για την εκπλήρωση μη οικονομικών δραστηριοτήτων προς την εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο χρησιμοποίηση ενός επενδυτικού αγαθού που έχει ενταχθεί στο ενεργητικό της επιχειρήσεως για «σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση» κατά την έννοια του άρθρου του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας.

36. Κατά τη γνώμη μου, το επιχείρημα αυτό μπορεί να γίνει δεκτό μόνον εν μέρει.

37. Είναι αληθές ότι το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, εξομοιώνοντας προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας και, συνεπώς, ως εμπίπτουσες στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας πράξεις οι οποίες, καταρχήν, δεν θα έπρεπε να υπόκεινται στον ΦΠΑ, αποτελεί διάταξη η οποία εισάγει παρέκκλιση στην οικονομία της έκτης οδηγίας. Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο, ερωτηθέν ως προς την ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στη φράση «χρησιμοποίηση αγαθού» του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, διευκρίνισε ότι «η ιδιόχρηση αγαθού [...] υπόκειται σε φόρο μόνον κατ' εξαίρεση» και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο όρος «χρησιμοποίηση αγαθού» πρέπει να ερμηνευθεί υπό στενή έννοια περιλαμβάνουσα αποκλειστικώς τη χρησιμοποίηση του ίδιου του αγαθού [23].

38. Συνεπώς, σκοπός του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας δεν είναι να θέσει γενικό κανόνα κατά τον οποίο πράξεις οι οποίες δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ θεωρούνται τελικώς ότι υπόκεινται. Όπως ορθά υποστήριξε η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η ερμηνεία του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας υπό την έννοια ότι θέτει γενικό κανόνα θα είχε ως αποτέλεσμα να στερήσει την πρακτική αποτελεσματικότητα από το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας.

21 — Σκέψη 30.
22 — Όπ.π. (σκέψη 31).
23 — Αποφάσεις της 25ης Μαΐου 1993, C-193/91, Mohsche (Συλλογή 1993, σ. I-2615, σκέψεις 13 και 14), καθώς και Enkler, προαναφερθείσα (σκέψη 34).

39. Στο σημείο αυτό, πρέπει να εξεταστούν οι περιπτώσεις που υπάγονται στο άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

40. Ουσιαστικά, η εφαρμογή αυτής της διατάξεως εξαρτάται από τη σωρευτική συνδρομή τριών προϋποθέσεων.

41. Πρώτον, το αγαθό πρέπει να έχει αποκτηθεί από έναν υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή και ο οποίος το αποκτά ως μέρος των περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεώς του. Αυτό σημαίνει ότι ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί μια πράξη ως ιδιώτης δεν ενεργεί υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο κατά την έννοια της έκτης οδηγίας [24]. Σημαίνει, επίσης, ότι όταν ο υποκείμενος στον φόρο αποφασίζει να διατηρήσει επενδυτικό αγαθό πλήρως στην ιδιωτική του περιουσία, μολονότι το χρησιμοποιεί τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς, δεν έχει, ωστόσο, δικαίωμα εκπτώσεως κανενός μέρους του καταβληθέντος επί των εισροών ΦΠΑ για την απόκτηση του αγαθού αυτού [25].

42. Μολονότι από την απόφαση περί παραπομπής δημιουργούνται αμφιβολίες ως προς το κατά πόσον τα επενδυτικά αγαθά περί των οποίων γίνεται λόγος περιλαμβάνονταν στα περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως, ήτοι αφορούσαν τις οικονομικές δραστηριότητες του υποκειμένου στον φόρο, πάντως, το αιτούν δικαστήριο, που είναι το μόνο αρμόδιο για την εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως, φαίνεται να θεωρεί ότι η προϋπόθεση αυτή πληρούται στην υπόθεση της κύριας δίκης, πράγμα το οποίο πρέπει, συνεπώς, να θεωρηθεί ως βέβαιο για τις ανάγκες της παρούσας αναλύσεως [26].

43. Δεύτερον, το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας απαιτεί το επίμαχο αγαθό να έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του ΦΠΑ. Η προϋπόθεση αυτή, εξεταζόμενη υπό το πρίσμα του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, έχει ιδίως την έννοια ότι ένας υποκείμενος στον φόρο ο οποίος αποκτά αγαθό για τις ανάγκες δραστηριότητας απαλλασσόμενης του ΦΠΑ, βάσει των διατάξεων της έκτης οδηγίας, δεν μπορεί, παρά το γεγονός ότι ενεργεί υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, να τύχει της εφαρμογής του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, ακόμη κι αν χρησιμοποιεί το αγαθό εν μέρει και για τις προσωπικές του ανάγκες.

44. Τρίτον, το επίμαχο αγαθό επιχειρήσεως πρέπει να χρησιμοποιείται για τις ιδιωτικές ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του ή «γενικότερα για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση».

24 — Βλ. αποφάσεις της 4ης Οκτωβρίου 1995, C-291/92, Armbrecht (Συλλογή 1995, σ. I-2775, σκέψεις 17 και 18), καθώς και της 8ης Μαρτίου 2001, C-415/98, Bakcsi (Συλλογή 2001, σ. I-1831, σκέψη 24).

25 — Απόφαση Bakcsi (σκέψη 27)

26 — Συγκεκριμένα, αν το επενδυτικό αγαθό εθεωρείτο απλώς ως εν μέρει περιλαμβανόμενο στα περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως, τα προδικαστικά ερωτήματα δεν θα ετίθεντο δεδομένου ότι, σύμφωνα με τη νομολογία, ο επιχειρηματίας θα ενεργούσε ως υποκείμενος στον φόρο μόνο στο πλαίσιο της επαγγελματικής χρήσεως του αγαθού [βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση ΗΕ, προαναφερθείσα (σκέψεις 46 και 47)]. Επομένως, η έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών για την αγορά ενός επενδυτικού αγαθού θα ήταν δυνατή μόνο καθό μέτρο το αγαθό αυτό χρησιμοποιείται για επαγγελματικούς σκοπούς.

45. Από το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας συνάγεται μάλλον ότι η φράση «για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση», η οποία εισάγεται με το επίρρημα «γενικότερα», διευρύνει τις δύο πρώτες περιπτώσεις εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως, ήτοι τις περιπτώσεις κατά τις οποίες, σύμφωνα με το στοιχείο α΄ της εν λόγω διατάξεως, το αγαθό επιχειρήσεως χρησιμοποιείται «για τις ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του».

46. Συναφώς, φαίνεται, καταρχήν, εύλογη η σκέψη ότι, ενόψει των σκοπών και της οικονομίας της έκτης οδηγίας, η κατά το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έννοια της «επιχειρήσεως» έχει οικονομικό περιεχόμενο, ήτοι ότι συνδέεται με την οικονομική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο. Στο πλαίσιο αυτό, θεωρώ ότι αρκεί να υπομνησθεί ότι η εφαρμογή του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας αποκλείεται όταν ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί ένα επενδυτικό αγαθό ταυτοχρόνως για πράξεις φορολογούμενες και πράξεις απαλλασσόμενες στο πλαίσιο της οικονομικής του δραστηριότητας. Μολονότι πρόκειται για μικτή χρήση του ίδιου αγαθού, εντούτοις, η περίπτωση αυτή εμπίπτει στο άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, το οποίο –υπενθυμίζω– προβλέπει ότι η έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών γίνεται μόνο για το μέρος το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις φορολογούμενες πράξεις. Συνεπώς, η έννοια των ξένων προς την επιχείρηση σκοπών δεν μπορεί να περιλαμβάνει παρά μόνον ξένους προς την οικονομική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο σκοπούς.

47. Εν συνεχεία, τίθεται το ερώτημα αν η διαπίστωση αυτή πρέπει να οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας καταλαμβάνει, πλην των περιπτώσεων χρησιμοποιήσεως ενός αγαθού για ίδιες ανάγκες, και τη χρησιμοποίηση ενός αγαθού επιχειρήσεως για τις ανάγκες του συνόλου των μη οικονομικών δραστηριοτήτων του υποκειμένου στον φόρο.

48. Θεωρώ ότι, υπό το πρίσμα ιδίως της νομολογίας, στο ερώτημα αυτό πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση.

49. Πρώτον, το Δικαστήριο ουδόλως φαίνεται να εκλαμβάνει στη νομολογία του τη χρήση αγαθού «για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση» ως περίπτωση χρήσεως διαφορετικής από τη χρήση για ιδιωτικούς σκοπούς. Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι «από την *οικονομία* της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, [της οδηγίας] έχει ως σκοπό την αποφυγή του ενδεχομένου να μη φορολογείται το αγαθό επιχειρήσεως το οποίο χρησιμοποιείται για ιδιωτικούς σκοπούς» [27].

50. Δεύτερον, πρέπει να υπομνησθεί ότι, με την προαναφερθείσα απόφαση Securenta, το Δικαστήριο επισήμανε ότι οι διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν περιέχουν κανόνες για τις μεθόδους ή τα κριτήρια που πρέπει να εφαρμόζουν τα κράτη μέλη κατά τη θέσπιση

27 — Βλ. αποφάσεις της 27ης Ιουνίου 1989, 50/88, Kühne (Συλλογή 1989, σ. 1925, σκέψη 8), Mohsche, προαναφερθείσα (σκέψη 8), της 16ης Οκτωβρίου 1997, C-258/95, Fillibeck (Συλλογή 1997, σ. I-5577, σκέψη 25), της 11ης Σεπτεμβρίου 2003, C-155/01, Cookies World (Συλλογή 2003, σ. I-8785, σκέψη 56), καθώς και Wollny, προαναφερθείσα (σκέψη 31) (η υπογράμμιση δική μου). Βλ., επίσης, σημείο 42 των προτάσεων της 23ης Οκτωβρίου 2008 της γενικής εισαγγελέα E. Sharpston στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Danfoss και Astrazeneca (C-371/07), η οποία εκκρεμεί ενώπιον του Δικαστηρίου. Βλ. επίσης, όσον αφορά το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, απόφαση Fillibeck, προαναφερθείσα (σκέψη 25).

διατάξεων που επιτρέπουν τον επιμερισμό του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών αναλόγως του αν οι αντίστοιχες δαπάνες συνδέονται με οικονομικές ή μη οικονομικές δραστηριότητες [28]. Έκρινε, ωστόσο, ότι, κατά την άσκηση της διακριτικής τους ευχέρειας, τα κράτη μέλη, τα οποία οφείλουν να τηρούν την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας επί της οποίας βασίζεται το κοινό σύστημα του ΦΠΑ, πρέπει να εξασφαλίζουν ότι η έκπτωση πραγματοποιείται μόνο για το μέρος του ΦΠΑ που αναλογεί στο ποσό για το οποίο παρέχεται δικαίωμα εκπτώσεως [29]. Πάντως, είναι μάλλον αμφίβολο ότι το Δικαστήριο, αν αποφαινόταν ότι το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας επιτρέπει να εξομοιούται προς παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας η χρησιμοποίηση για μη οικονομικούς σκοπούς επενδυτικού αγαθού το οποίο περιλαμβάνεται στο ενεργητικό της επιχειρήσεως, έτσι ώστε ο υποκείμενος στον φόρο να δικαιούται να εκπέσει το σύνολο του καταβληθέντος επί των εισροών ΦΠΑ για την απόκτηση του αγαθού αυτού, αυτό θα σήμαινε, αφενός, ότι επιβεβαιώνει την αρμοδιότητα των κρατών μελών να θεσπίζουν κανόνες για τον επιμερισμό του ΦΠΑ επί των εισροών που επιβαρύνει τις δαπάνες οι οποίες συνδέονται ταυτοχρόνως με οικονομικές και μη οικονομικές δραστηριότητες και, αφετέρου, ότι *απαιτεί* από τα κράτη μέλη να εξασφαλίζουν ότι η έκπτωση πραγματοποιείται μόνο για το μέρος του ΦΠΑ που αναλογεί στα ποσά που αφορούν πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα εκπτώσεως.

51. Αν το Δικαστήριο ερμήνευε το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας ως γενική εξαίρεση στις διατάξεις του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας, θα είχε, τουλάχιστον, διατυπώσει λιγότερο κατηγορηματικά τις εκτιμήσεις του στην προαναφερθείσα απόφαση Securenta ή θα τις είχε αντικαταστήσει με ορισμένες εκτιμήσεις σχετικές με το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τη νομολογία, τίποτα δεν εμπόδιζε το Δικαστήριο να ερμηνεύσει την εν λόγω διάταξη, παρά το γεγονός ότι δεν έγινε ρητώς μνεία σε αυτή με τα υποβληθέντα στην υπόθεση Securenta προδικαστικά ερωτήματα [30].

52. Τρίτον, οι ανωτέρω σκέψεις με οδηγούν στο να συμφωνήσω με την άποψη της γενικής εισαγγελέα E. Sharpston στην προαναφερθείσα υπόθεση Danfoss και AstraZeneca, κατά την οποία το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας σκοπεί στο να καλύπτει σκοπούς που είναι εξ ολοκλήρου άσχετοι προς αυτούς της φορολογητέας δραστηριότητας της επιχειρήσεως [31], ήτοι οι οποίοι δεν εξυπηρετούν αμέσως ή εμμέσως τα συμφέροντα της επιχειρήσεως.

53. Πάντως, η χρησιμοποίηση ενός αγαθού για τους σκοπούς των μη οικονομικών δραστηριοτήτων του υποκειμένου στον φόρο ταυτοχρόνως με τη χρησιμοποίησή του για τους σκοπούς των φορολογουμένων οικονομικών δραστηριοτήτων του μπορεί, σε πάρα πολλές περιπτώσεις, να εξυπηρετήσει, αμέσως ή εμμέσως, τα συμφέροντα της επιχειρήσεως, σε αντίθεση, καταρχήν, προς τη χρησιμοποίηση του αγαθού αυτού για

28 — Απόφαση Securenta, προαναφερθείσα (σκέψη 33).

29 — Όπ.π. (σκέψεις 36 και 37).

30 — Κατά τη νομολογία, εναπόκειται στο Δικαστήριο να παράσχει στο εθνικό δικαστήριο όλα τα ερμηνευτικά στοιχεία του κοινοτικού δικαίου που είναι ενδεχομένως λυσιτελή για την εκδίκαση της υποθέσεως της οποίας έχει επιληφθεί, άσχετα με το αν με αυτή έγινε σχετικώς μνεία κατά τη διατύπωση των ερωτημάτων του: βλ., στον τομέα εφαρμογής της έκτης οδηγίας, απόφαση της 12ης Μαΐου 2005, C-452/03, RAL (Channel Islands) κ.λπ. (Συλλογή 2005, σ. I-3947, σκέψη 25).

31 — Προαναφερθείσες προτάσεις (σκέψη 38) στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προαναφερθείσα απόφαση Danfoss και AstraZeneca.

ιδιωτικούς σκοπούς. Τυχόν επέκταση του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας ώστε να περιλάβει και τις χρήσεις για τους σκοπούς των μη οικονομικών δραστηριοτήτων ενός υποκειμένου στον φόρο θα απαιτούσε επίσης σαφή διαχωρισμό, σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, των πράγματι ξένων προς τους σκοπούς της επιχειρήσεως χρήσεων από εκείνες που υπηρετούν τους σκοπούς της επιχειρήσεως. Το γεγονός αυτό θα καθιστούσε περισσότερο πολύπλοκο το κοινό σύστημα του ΦΠΑ, πράγμα το οποίο, κατά τη γνώμη μου, δεν ανταποκρίνεται γενικώς στο πνεύμα της έκτης οδηγίας [32].

54. Ως εκ τούτου, θεωρώ ότι η κατά το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας χρησιμοποίηση «για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση» δεν δύναται να συμπεριλάβει κάθε χρησιμοποίηση για τους σκοπούς των μη οικονομικών δραστηριοτήτων ενός υποκειμένου στον φόρο [33].

55. Η εκτίμηση αυτή δεν θίγει την πρακτική αποτελεσματικότητα της φράσεως για «σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση», καθόσον η φράση αυτή μπορεί να περιλάβει οποιαδήποτε χρησιμοποίηση για ιδιωτικούς σκοπούς εκ μέρους τρίτων σε σχέση με τον υποκείμενο στον φόρο ή με τα μέλη του προσωπικού του. Όπως υποστήριξε η Πορτογαλική Κυβέρνηση με τις γραπτές παρατηρήσεις της, αυτό θα συνέβαινε π.χ. στην περίπτωση ενός επενδυτικού αγαθού το οποίο η VNLTO θα είχε χρησιμοποιήσει ταυτοχρόνως για τις φορολογούμενες δραστηριότητές της και για τις ιδιωτικές ανάγκες κάποιου εκ των μελών της ή ενός διευθυντικού στελέχους. Πάντως, όπως ανέφερα, η VNLTO δεν φαίνεται να επικαλείται την εφαρμογή του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας για την περίπτωση αυτή.

56. Θεωρώ, επομένως, ότι η ερμηνεία των άρθρων 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, και 17 της έκτης οδηγίας, στην οποία το αιτούν δικαστήριο στηρίζει τα προδικαστικά ερωτήματά του, είναι εσφαλμένη. Κατ' ακολουθία, θεωρώ ότι τα ερωτήματα αυτά δεν είναι λυσιτελή για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης.

57. Κατά συνέπεια, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα ερωτήματα που θέτει η απόφαση περί παραπομπής υπό την έννοια ότι το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας δεν έχει εφαρμογή στη χρησιμοποίηση επενδυτικού αγαθού το οποίο περιλαμβάνεται στο ενεργητικό της επιχειρήσεως, για τις ανάγκες των μη οικονομικών δραστηριοτήτων του υποκειμένου στον φόρο.

58. Μόνο σε περίπτωση που το Δικαστήριο δεν συνταχθεί προς την άποψη αυτή, θα πρέπει να δοθεί απάντηση στα ειδικότερα ζητήματα που θέτει το πρώτο προδικαστικό ερώτημα και, εν συνεχεία, ενδεχομένως, στα ζητήματα που θέτει το δεύτερο. Κατ' ακολουθία, επικουρικώς και μόνο θα εξετάσω τα ερωτήματα αυτά στο πλαίσιο της ανάλυσης που ακολουθεί.

32 — Βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 7ης Μαΐου 1998, C-390/96, Lease Plan (Συλλογή 1998, σ. I-2553, σκέψη 28) σε ένα πλαίσιο στο οποίο το Δικαστήριο απέρριψε ένα κριτήριο για τη θεμελίωση της υπάρξεως μόνιμης εγκατάστασης το οποίο δεν μπορούσε να θεωρηθεί ως «ασφαλές, απλό και εφαρμόσιμο κριτήριο ανταποκρινόμενο στο πνεύμα της έκτης οδηγίας».

33 — Βλ. επίσης, υπό την έννοια αυτή, σημείο 59 των προαναφερθεισών προτάσεων στην υπόθεση Charles και Charles-Tijmens.

Β — *Επί των ειδικότερων ζητημάτων που θέτει το πρώτο προδικαστικό ερώτημα*

59. Όπως αναφέρθηκε, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν ένας υποκείμενος στον φόρο μπορεί, κατ' εφαρμογήν των άρθρων 6, παράγραφος 2, και 17 της έκτης οδηγίας, να περιλάβει στην επιχείρησή του άλλα αγαθά πλην των επενδυτικών αγαθών, καθώς και υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται τόσο για τις ανάγκες της επιχειρήσεως όσο και για σκοπούς ξένους προς αυτήν, έτσι ώστε να έχει τη δυνατότητα να προβεί σε άμεση και πλήρη έκπτωση του καταβληθέντος κατά την απόκτηση των αγαθών και των υπηρεσιών αυτών ΦΠΑ.

60. Καταρχάς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, σύμφωνα με τη νομολογία, σε περίπτωση που επενδυτικό αγαθό χρησιμοποιείται τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς, ο ενδιαφερόμενος μπορεί, για τις ανάγκες εφαρμογής του ΦΠΑ, είτε να εντάξει το αγαθό αυτό αποκλειστικά στο ενεργητικό της επιχειρήσεώς του είτε να το διατηρήσει αποκλειστικά στην προσωπική του περιουσία εξαιρώντας το έτσι πλήρως από το σύστημα του ΦΠΑ είτε να το περιλάβει στην επιχείρησή του μόνον κατά το μέτρο που το αγαθό αυτό όντως χρησιμοποιείται για επαγγελματικούς σκοπούς [34].

61. Όπως είχα ήδη την ευκαιρία να αναφέρω, αν ο υποκείμενος στον φόρο επιλέξει να χαρακτηρίσει ως επενδυτικά αγαθά της επιχειρήσεως τα αγαθά εκείνα τα οποία χρησιμοποιούνται συγχρόνως για επαγγελματικούς σκοπούς και για ίδιες ανάγκες, είναι καταρχήν δυνατή η ολική και άμεση έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε για την απόκτηση των ως άνω αγαθών [35].

62. Πάντως, καθόσον η χρησιμοποίηση επενδυτικού αγαθού για τις ιδιωτικές ανάγκες του φορολογουμένου ή του προσωπικού του ή για σκοπούς άσχετους προς την επιχείρησή του εξομοιούται προς φορολογητέα πράξη κατ' εφαρμογήν του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, ο υποκείμενος στον φόρο που επιλέγει να διαθέσει ολόκληρο το επενδυτικό αγαθό για τους σκοπούς της επιχειρήσεώς του και χρησιμοποιεί μέρος του αγαθού αυτού για τις ιδιωτικές ανάγκες του, αφενός, υποχρεούται να καταβάλει τον ΦΠΑ επί του ποσού των εξόδων που διενεργήθηκαν για την πραγμάτωση της εν λόγω χρήσεως και, αφετέρου, δικαιούται, να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών για το σύνολο των εξόδων αποκτήσεως ή κατασκευής του εν λόγω επενδυτικού αγαθού [36].

63. Κατόπιν τούτου, τίθεται το ερώτημα αν το γεγονός ότι αυτή η νομολογία του Δικαστηρίου αναπτύχθηκε στο πλαίσιο της μικτής χρήσεως επενδυτικών αγαθών αποτελεί καθαρώς τυχαίο περιστατικό ή, αντιθέτως, υπακούει σε κάποια ιδιαίτερη ratio που απορρέει από τις διατάξεις του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας.

34 — Βλ., μεταξύ άλλων, προαναφερθείσες αποφάσεις HE (σκέψη 46), Charles και Charles-Tijmens (σκέψη 23), καθώς και Wollny (σκέψη 21).

35 — Προαναφερθείσες αποφάσεις Charles και Charles-Tijmens (σκέψη 24), καθώς και Wollny (σκέψη 22).

36 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, προαναφερθείσα απόφαση Wollny (σκέψεις 23 και 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

64. Καταρχάς, από την εν λόγω διάταξη προκύπτει ότι αυτή δεν αφορά μόνον τη χρησιμοποίηση επενδυτικού αγαθού, αλλά, γενικότερα, «τη χρησιμοποίηση αγαθού».

65. Εν συνεχεία, πρέπει να τονιστεί ότι το Δικαστήριο, στο πλαίσιο της σχετικής με την ερμηνεία του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας νομολογίας, ουδέποτε έδωσε τον ορισμό της έννοιας του «επενδυτικού αγαθού» στην οποία τακτικά αναφέρεται.

66. Με την απόφαση Verbond van Nederlandse Ondernemingen [37], η οποία αφορούσε την ερμηνεία του άρθρου 17 της δεύτερης οδηγίας 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας [38], το Δικαστήριο έκρινε ότι, υπό το πρίσμα τόσο *της συνήθους έννοιας του όρου* όσο και της λειτουργίας του στο πλαίσιο της οδηγίας 67/228, η έννοια των «αγαθών επενδύσεως» αναφέρεται στα χρησιμοποιούμενα για ορισμένη οικονομική δραστηριότητα αγαθά, διακριτικό γνώρισμα των οποίων είναι ο διαρκής χαρακτήρας και η αξία τους, ενόψει των οποίων το κόστος αποκτήσεως των εν λόγω αγαθών δεν συμπεριλαμβάνεται στις τρέχουσες δαπάνες, αλλά αποσβέννυται κατανεμόμενο σε περισσότερες χρήσεις [39].

37 — Απόφαση της 1ης Φεβρουαρίου 1977, 51/76 (Συλλογή τόμος 1977, σ. 55).

38 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5.

39 — Βλ. σκέψη 12 της εν λόγω αποφάσεως.

67. Το Δικαστήριο επανέλαβε τα βασικά στοιχεία του ως άνω ορισμού, ήτοι τον διαρκή χαρακτήρα των αγαθών αυτών και την παράλληλη προς τη χρήση απόσβεση του κόστους της αποκτήσεώς τους, στο πλαίσιο της ερμηνείας του άρθρου 20 της έκτης οδηγίας, το οποίο αφορά, ειδικότερα, την περίοδο εντός της οποίας ενεργείται ο διακανονισμός των εκπτώσεων όσον αφορά τα αγαθά επενδύσεως [40], παρά το γεγονός ότι η διάταξη αυτή παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να προσδιορίσουν την έννοια του επενδυτικού αγαθού [41].

68. Μολονότι το καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας και αυτό του άρθρου 20 της ίδιας οδηγίας δεν αλληλοεπικαλύπτονται [42], εντούτοις, τα άρθρα αυτά επιδιώκουν, όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, κοινό σκοπό [43], γεγονός το οποίο, κατά την άποψή μου, μπορεί να δικαιολογήσει το ότι τα βασικά στοιχεία του ορισμού του «επενδυτικού αγαθού», κατά την έννοια του άρθρου 20 της εν λόγω οδηγίας, ήτοι ο διαρκής χαρακτήρας του αγαθού και η παράλληλη προς τη χρήση απόσβεση του κόστους της αποκτήσέως του —στοιχεία τα οποία, εν τέλει, απαντούν επίσης στη συνήθη έννοια των όρων αυτών— μπορούν, επίσης, να ληφθούν υπόψη κατά τη χρήση του όρου αυτού από το Δικαστήριο στο πλαίσιο της ερμηνείας του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

40 — Απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 2005, C-63/04, Centralan Property (Συλλογή 2005, σ. I-11087, σκέψη 55).

41 — Βλ. άρθρο 20, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας. Βλ., συναφώς, απόφαση της 6ης Μαρτίου 2008, C-98/07, Nordania Finans et BG Factoring (Συλλογή 2008, σ. I-1281, σκέψη 32).

42 — Βλ., συναφώς, απόφαση Uudenkaupungin kaupunki, προαναφερθείσα (σκέψεις 30 έως 34).

43 — Απόφαση Wollny, προαναφερθείσα (σκέψεις 35 έως 37).

69. Πάντως, όπως προκύπτει εμμέσως πλην σαφώς από την παρατεθείσα στο σημείο 62 των ανά χείρας προτάσεών μου νομολογία, βάσει του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, ο ΦΠΑ που καταβάλλεται για τη χρησιμοποίηση του αποκτηθέντος για ιδιωτικούς σκοπούς αγαθού χρεώνεται αν και όταν πραγματοποιηθεί κατανάλωση του αγαθού για το οποίο εξέπεσε ο ΦΠΑ επί των εισροών. Συγκεκριμένα, 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 των εξόδων που είναι αναγκαία για να είναι δυνατή η πραγμάτωση της παροχής υπηρεσιών (πλασματική) πρέπει να αποτελέσει το αντικείμενο κλιμακώσεως [44]. Σε περίπτωση τυχόν μεταβολών του μέρους του αγαθού που ο υποκείμενος στον φόρο αφαίρεσε για τις ιδιωτικές ανάγκες του, ο διακανονισμός του ΦΠΑ τον οποίον οφείλει ο υποκείμενος στον φόρο επί του ποσού των εξόδων που ανελήφθησαν για την εκτέλεση της χρησιμοποιήσεως του εν λόγω αγαθού θα διενεργείται, τρόπον τινά, αυτομάτως [45], δεδομένου ακριβώς ότι θα διαφέρει ανάλογα με την πραγματική χρησιμοποίηση του αγαθού για ιδιωτικούς σκοπούς [46], καθ' όλη τη διάρκεια ζωής αυτού, αν όχι για μικρότερη περίοδο ίδια με αυτήν του άρθρου 20, παράγραφοι 2 και 3, της έκτης οδηγίας, όπως φαίνεται να δέχεται το Δικαστήριο [47].

70. Επομένως, όπως υποστήριξαν, κατ' ουσίαν, η Ολλανδική Κυβέρνηση, η Πορτογαλική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου καθώς και η Επιτροπή, παραπέμποντας ειδικότερα στο σημείο 88 των προαναφερθεισών προτάσεων στην υπόθεση Charles και Charles-Tijmens, ο μηχανισμός του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας έχει νόημα μόνον αν η κατανάλωση του αγαθού κλιμακώνεται στον χρόνο, ήτοι αν αφορά ένα επενδυτικό αγαθό και όχι άλλα αγαθά των οποίων η κατανάλωση είναι, καταρχήν, άμεση.

71. Για τα λοιπά αγαθά, πλην των αγαθών επενδύσεως, η λύση πρέπει, κατά την άποψή μου, να αναζητηθεί στις διατάξεις του άρθρου 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, ήτοι ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να προβεί σε έναν επιμερισμό αναλόγως της χρησιμοποιήσεως των οικείων αγαθών για επαγγελματικούς ή για άλλους σκοπούς και να εκπέσει το ποσό του ΦΠΑ, το οποίο αντικατοπτρίζει την πραγματική χρήση των εν λόγω αγαθών για τις ανάγκες της επιχειρήσεως κατά το χρονικό σημείο κατά το οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ.

72. Το ίδιο θα συμβεί, κατά τη γνώμη μου, όσον αφορά τα αγαθά τα οποία, αποβάλλοντας τον διακριτό χαρακτήρα τους, ενσωματώνονται στο επενδυτικό αγαθό μετά την απόκτησή του και συμβάλλουν στη διατήρηση της αξίας του [48]. Συγκεκριμένα, το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο,

44 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, σημείο 70 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα P. Léger στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προαναφερθείσα απόφαση Wollny.

45 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, σημείο 61 των προαναφερθεισών προτάσεων στην υπόθεση Charles και Charles-Tijmens.

46 — Βλ., συναφώς, απόφαση Enkler, προαναφερθείσα (σκέψεις 36 και 37).

47 — Απόφαση Wollny, προαναφερθείσα (σκέψεις 37 και 53).

48 — Βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 17ης Μαΐου 2001, C-322/99 και C-323/99, Fischer και Brandenstein (Συλλογή 2001, σ. I-4049, σκέψη 67), όσον αφορά την ερμηνεία του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας που εξομοιώνει προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας την ανάληψη υπό του υποκειμένου στον φόρο αγαθού της επιχειρήσεώς του, το οποίο χρησιμοποιεί για ίδιες ανάγκες ή για ανάγκες του προσωπικού του ή το οποίο μεταβιβάζει δωρεάν ή, γενικότερα, διαθέτει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, όταν το αγαθό αυτό ή τα συστατικά του στοιχεία, έχουν δημιουργήσει δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση του ΦΠΑ.

στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας αφορά μόνον τη χρησιμοποίηση αυτού τούτου του αποκτηθέντος αγαθού, εφόσον το αγαθό δημιούργησε δικαίωμα εκπτώσεως όχι τις δαπάνες που έγιναν για την εκμετάλλευση και τη συντήρησή του [49].

73. Όσον αφορά τα αγαθά που ενσωματώθηκαν στο επενδυτικό αγαθό μετά την απόκτησή του, αλλά τα οποία αυξάνουν την αξία του, πέραν του γεγονότος ότι το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας αφορά μόνον το αγαθό κατά τον χρόνο της αποκτήσεώς του, θεωρώ επίσης προτιμότερο, για λόγους απλότητας του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, ο ΦΠΑ επί των εισροών που καταβάλλεται για την απόκτηση αυτών των αγαθών να επιμερίζεται σύμφωνα με τον κανόνα του άρθρου 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, όπως ανέφερε λεπτομερώς η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου με τις γραπτές παρατηρήσεις της, λαμβανομένων υπόψη των διαφορών που υφίστανται όσον αφορά την ημερομηνία αποκτήσεως των αγαθών αυτών και την αναμενόμενη διάρκεια ζωής τους, η εφαρμογή του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας θα επέβαλε στον υποκείμενο στον φόρο υποχρέωση υπολογισμού, για κάθε έτος, του ΦΠΑ επί των εκροών για κάθε αγαθό το οποίο ενσωματώνεται στο επενδυτικό αγαθό στο σύνολό του, έργο το οποίο αποδεικνύεται ιδιαιτέρως περίπλοκο [50].

74. Όσον αφορά τις υπηρεσίες, το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι το σύστημα που εφαρμόζεται επί της μικτής χρήσεως των επενδυτικών αγαθών θα μπορούσε, ενδεχομένως, να περιλάβει και τις υπηρεσίες που αποτελούν αντικείμενο αποσβέσεως (ήτοι τις «υπηρεσίες επενδύσεων»), δεδομένου ότι, από άποψη διαχειρίσεως της επιχειρήσεως, οι υπηρεσίες αυτές δεν διαφέρουν από τα επενδυτικά αγαθά. Η Επιτροπή συμμερίζεται την άποψη αυτή για λόγους συνδεόμενους με την τήρηση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως [51], άποψη με την οποία συντάχθηκε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου. Αντιθέτως, η Ολλανδική Κυβέρνηση, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Πορτογαλική Κυβέρνηση απορρίπτουν την επέκταση την οποία προτείνει το αιτούν δικαστήριο. Οι κυβερνήσεις αυτές επικαλούνται, ειδικότερα, το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας. Πάντως, η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Γερμανική Κυβέρνηση φαίνεται να δέχονται ότι υπηρεσίες οι οποίες ενσωματώνονται στο επενδυτικό αγαθό μετά την απόκτησή του θα μπορούσαν να υπαχθούν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας.

75. Θεωρώ ότι η τελευταία εκτίμηση πρέπει να απορριφθεί για τους ίδιους λόγους με αυτούς που παρατίθενται στα σημεία 72 και 73 των ανά χείρας προτάσεών μου όσον

49 — Απόφαση Kühne προαναφερθείσα (σκέψη 13).

50 — Σύμφωνα με τη μέθοδο που περιγράφεται στην υποσημείωση 17 των ανά χείρας προτάσεών μου. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου αναφέρει, επίσης, το παράδειγμα ενός ιστιοφόρου (επενδυτικό αγαθό) το οποίο αποκτήθηκε το 2000, προορίζεται κυρίως για ενοικίαση αλλά, επίσης, κατά το 20 % του έτους για χρήση προς κάλυψη ιδιωτικών αναγκών και σε σχέση με το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο ανανεώνει το κατάρτι το 2001 (με υποτιθέμενη διάρκεια ζωής δεκαπέντε έτη, ήτοι έως το 2016), το ξύλινο κατάστρωμα το 2002 (με υποτιθέμενη διάρκεια ζωής δέκα έτη, ήτοι έως το 2012), την άγκυρα το 2003 (με υποτιθέμενη διάρκεια ζωής οκτώ έτη, ήτοι έως το 2011), κ.λπ. Στην περίπτωση αυτή, ο υποκείμενος στον φόρο θα όφειλε, κάθε χρόνο, να διαιρεί το καθαρό κόστος εκάστου των ανωτέρω αγαθών δια της αναμενόμενης διάρκειας ζωής τους και να πολλαπλασιάζει το αποτέλεσμα επί τον συντελεστή του οικείου εθνικού ΦΠΑ και επί το ποσοστό της χρήσεως προς κάλυψη ιδιωτικών αναγκών κατά τη διάρκεια του οικείου έτους.

51 — Στις παρατηρήσεις της η Επιτροπή συγκρίνει την εκ μέρους επιχειρήσεως απόκτηση, κατά πλήρη κυριότητα, οχημάτων τα οποία χρησιμοποιούνται και για τις ιδιωτικές ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο και στην οποία θα μπορούσαν να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας προς την εκ μέρους της ιδίας επιχειρήσεως απόκτηση οχημάτων με τη μορφή χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) τα οποία θα χρησιμοποιηθούν, επίσης, για τις ιδιωτικές ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο.

αφορά τα αγαθά που ενσωματώνονται στο επενδυτικό αγαθό μετά την απόκτησή του [52].

76. Όσον αφορά την επέκταση στις υπηρεσίες επενδύσεως του συστήματος της μικτής χρήσεως των επενδυτικών αγαθών, πρέπει, καταρχάς, να σημειωθεί ότι καμία διάταξη της έκτης οδηγίας δεν αναφέρεται στη χρησιμοποίηση για τις ιδιωτικές ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο μιας υπηρεσίας επενδύσεως η οποία παρέχεται για τους σκοπούς της επιχειρήσεώς του. Συγκεκριμένα, αφενός, όπως τονίστηκε προηγουμένως, το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας αναφέρεται αποκλειστικώς στα αγαθά. Αφετέρου, το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β΄, της οδηγίας αυτής εξομοιώνει προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας μόνον τις υπηρεσίες άνευ ανταλλάγματος *του υποκειμένου στον φόρο* προς τον εαυτό του ή προς μέλη του προσωπικού του και όχι τις υπηρεσίες *τρίτων* [53].

77. Ο αποκλεισμός από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας της χρησιμοποιήσεως υπηρεσιών και, ταυτοχρόνως, ο περιορισμός του πεδίου εφαρμογής του πρώτου εδαφίου, στοιχείο β΄, της ίδιας διατάξεως στις υπηρεσίες που παρέχει ο υποκείμενος στον φόρο μπορούν να ερμηνευθούν κατά δύο τρόπους, ελαφρώς διαφορετικούς.

78. Αφενός, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι ο κοινοτικός νομοθέτης έκρινε ότι η χρησιμοποίηση για ιδιωτικούς σκοπούς υπηρεσιών παρεχομένων στον υποκείμενο στον φόρο υπό τρίτων θα έπρεπε να αντιμετωπιστεί μάλλον δια του επιμερισμού του οφειλομένου ΦΠΑ επί των εισροών για την απόκτηση υπηρεσιών επενδύσεως μεταξύ της επαγγελματικής και της ιδιωτικής χρήσεως, παρά δια της φορολογήσεως σε μεταγενέστερο στάδιο της ιδιωτικής χρήσεως που αντιστοιχεί στο δικαίωμα αμέσου και πλήρους εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας.

79. Στην περίπτωση αυτή, η χρησιμοποίηση υπηρεσιών επενδύσεως για ιδιωτικούς σκοπούς, καθόσον δεν εξομοιούται προς παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, δεν θα υπαγόταν, επομένως, στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας και, κατ' ακολουθία, στους κανόνες του άρθρου 17, παράγραφος 5, της οδηγίας αυτής, το οποίο, όπως έχει επισημάνει το Δικαστήριο, αφορά μόνον τον επιμερισμό του ΦΠΑ επί των εισροών που επιβαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται

52 — Βλ., επίσης, προαναφερθείσα απόφαση Mohsche (σκέψη 14). Επομένως, αυτή δεν αφορά τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για την απόκτηση ή την κατασκευή ενός αγαθού επενδύσεως, όπως ενός ακινήτου, οι οποίες προηγούνται ή συμπίπτουν με την απόκτηση αυτή: βλ., συναφώς αποφάσεις της 8ης Μαΐου 2003, C-269/00, Seeling (Συλλογή 2003, σ. I 4101, σκέψη 43), και Wollny, προαναφερθείσα (σκέψη 24), κατά τις οποίες «[…]ο υποκείμενος στον φόρο που επιλέγει να διαθέσει ένα ολόκληρο κτίριο για τους σκοπούς της επιχειρήσεώς του και χρησιμοποιεί μέρος του κτιρίου αυτού για τις ιδιωτικές ανάγκες του δικαιούται, αφενός, να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών για το σύνολο *των εξόδων κατασκευής* του εν λόγω κτιρίου και, αφετέρου, υποχρεούται αντιστοίχως να καταβάλει τον ΦΠΑ επί του ποσού των εξόδων που διενεργήθηκαν για την πραγμάτωση της εν λόγω χρήσεως» (η υπογράμμιση δική μου). Βλ., επίσης, απόφαση Wollny, προαναφερθείσα (σκέψεις 27 και 50).

53 — Βλ., συναφώς, προαναφερθείσες αποφάσεις Hotel Scandic Gåsabäck (σκέψη 23), και Danfoss και AstraZeneca (σκέψη 48), κατά τις οποίες «[…] το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας δεν επιτρέπει υποκείμενος στον φόρο ή μέλη του προσωπικού του να απολαύουν, άνευ καταβολής φόρου, υπηρεσίες *του υποκειμένου στον φόρο* για τις οποίες ένας ιδιώτης θα όφειλε να καταβάλει ΦΠΑ» (η υπογράμμιση δική μου). Βλ., επίσης, σημείο 22 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα F. Jacobs στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προαναφερθείσα απόφαση Mohsche.

αποκλειστικά με οικονομικές δραστηριότητες [54]. Εντούτοις, στην περίπτωση αυτή τίθεται το ζήτημα του διακανονισμού του ΦΠΑ που εξέπεσε αρχικά, όταν διάφορες μεταβολές επηρεάζουν, κατά την περίοδο αποσβέσεως της υπηρεσίας επενδύσεως, το ποσοστό της υπηρεσίας επενδύσεως που χρησιμοποιείται ταυτοχρόνως για επαγγελματικούς σκοπούς (και, συνακόλουθα, το ποσοστό που χρησιμοποιείται για ιδιωτικούς σκοπούς), δεδομένου ότι το άρθρο 20, παράγραφοι 2 και 3, της έκτης οδηγίας αφορά μόνον τον διακανονισμό της εκπτώσεως όσον αφορά τα επενδυτικά αγαθά.

80. Κατά συνέπεια και αφετέρου, θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι, ελλείψει κοινοτικών διατάξεων σχετικών με τη μικτή χρήση των υπηρεσιών επενδύσεως, πρόθεση του κοινοτικού νομοθέτη ήταν να παράσχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να επιλέξουν ανάμεσα στη μέθοδο του επιμερισμού του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών μεταξύ της επαγγελματικής και της ιδιωτικής χρήσεως ενός επενδυτικού αγαθού, οπότε θα ήταν δυνατή η έκπτωση μόνον του ποσοστού που συνδέεται με τις ανάγκες της επιχειρήσεως και στη μέθοδο της εξομοιώσεως της ιδιωτικής χρήσεως προς παροχή υπηρεσίας εξ επαχθούς αιτίας, οπότε η καταβολή του ΦΠΑ επί των εκροών επιμερίζεται βάσει των εξόδων που συνδέονται τόσο με την επαγγελματική όσο και με την ιδιωτική χρήση ενός επενδυτικού αγαθού.

81. Στην περίπτωση αυτή, είναι προφανές ότι τα κράτη μέλη, κατά την άσκηση της αρμοδιότητάς τους, οφείλουν πάντως να λαμβάνουν υπόψη τον σκοπό και την οικονομία της έκτης οδηγίας, ήτοι, ειδικότερα, να τηρούν την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας επί της οποίας στηρίζεται το κοινό σύστημα του ΦΠΑ [55].

82. Ανεξάρτητα από το γενικό ερώτημα αν ένα κράτος μέλος δύναται ορθώς να επεκτείνει το σύστημα που εφαρμόζεται επί της μικτής χρήσεως ενός επενδυτικού αγαθού, όπως το σύστημα αυτό προκύπτει από το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, στη μικτή χρήση μιας υπηρεσίας επενδύσεως, χωρίς να δημιουργήσει ενδεχόμενες στρεβλώσεις στον ανταγωνισμό και διαφορές μεταξύ των επιπέδων φορολογικής επιβάρυνσης εντός των κρατών μελών, πάντως, από τα στοιχεία της δικογραφίας ουδόλως προκύπτει ότι στο πλαίσιο της ισχύουσας στις Κάτω Χώρες νομοθετικής ρυθμίσεως επελέγη αυτή η δυνατότητα. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο επικαλείται μόνον την περίπτωση κατά την οποία τα κράτη μέλη θα όφειλαν, *βάσει του κοινοτικού δικαίου,* να επεκτείνουν το σύστημα που εφαρμόζεται επί της μικτής χρήσεως των επενδυτικών αγαθών και το οποίο προβλέπεται από το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας στις υπηρεσίες, συμπεριλαμβανομένων των υπηρεσιών επενδύσεως. Όπως ανέφερα, το ενδεχόμενο αυτό πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να αποκλειστεί.

83. Εν πάση περιπτώσει, αντίθετα προς όσα εξέθεσε η Επιτροπή με τις παρατηρήσεις της, δεν θεωρώ ότι η άρνηση εφαρμογής του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας στη μικτή χρήση υπηρεσιών επενδύσεως θα συνεπαγόταν για τον υποκείμενο στον φόρο φορολογική επιβάρυνση σχετιζόμενη με τη χρήση για επαγγελματι-

54 — Βλ. απόφαση Securenta, προαναφερθείσα (σκέψη 33).

55 — Βλ., συναφώς, απόφαση Securenta, προαναφερθείσα (σκέψεις 35 και 36).

κούς σκοπούς, η οποία θα παραβίαζε την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Συγκεκριμένα, στο μέτρο που μόνον το χρησιμοποιούμενο για ιδιωτικούς σκοπούς μέρος θα θεωρούνταν ως πράξη εκ μη επαχθούς αιτίας, θα ήταν απολύτως δυνατή η έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών που αφορά τη χρήση για επαγγελματικούς σκοπούς.

84. Για όλους αυτούς τους λόγους, σε περίπτωση που το Δικαστήριο απαντήσει στα ειδικότερα ζητήματα που θέτει το αιτούν δικαστήριο με το πρώτο ερώτημά του, προτείνω να δοθεί σε αυτό η απάντηση ότι το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν περιλαμβάνει ούτε τη μικτή χρήση άλλων αγαθών πλην των αγαθών επενδύσεως, ούτε τη μικτή χρήση υπηρεσιών.

Γ — *Επί των ειδικότερων ζητημάτων που θέτει το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα*

85. Μόνο στην περίπτωση που το Δικαστήριο δεν συνταχθεί με την πρότασή μου, ούτε με την επικουρικώς προτεινόμενη απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, θα πρέπει να εξεταστεί το δεύτερο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου.

86. Συγκεκριμένα, όπως ήδη τόνισα, με το δεύτερο αυτό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο επιθυμεί, κατ' ουσίαν, να πληροφορηθεί, *στο μέτρο που ο μηχανισμός του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας μπορεί να εφαρμοστεί στα μη επενδυτικά αγαθά καθώς και στις υπηρεσίες,* αφενός, σε ποια περίοδο πρέπει να επιβάλλεται ο φόρος εκροών, ήτοι —διευκρινίζει— πρέπει να επιβάλλεται εφ' άπαξ ή να επιμερίζεται σε περισσότερες περιόδους δηλώσεων και, αφετέρου, πώς πρέπει να καθοριστεί η φορολογητέα βάση για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

87. Όσον αφορά το πρώτο σκέλος του ερωτήματος σχετικά με το απαιτητό του ΦΠΑ, όπως υποστήριξαν η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Πορτογαλική Κυβέρνηση με τις γραπτές παρατηρήσεις τους, στο μέτρο που οι παροχές υπηρεσιών κατά το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας εξομοιούνται προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, οι σχετικοί με το απαιτητό του ΦΠΑ κανόνες είναι, επομένως, ταυτόσημοι. Συνεπώς, σύμφωνα με το άρθρο 10, παράγραφος 2, πρώτη φράση, της έκτης οδηγίας, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παροχής των υπηρεσιών [56]. Επομένως, στην περίπτωση χρησιμοποιήσεως ενός αγαθού επιχειρήσεως εν μέρει για ιδιωτικούς σκοπούς, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της χρησιμοποιήσεως αυτής. Για τα αγαθά (και τις υπηρεσίες) που υπόκεινται σε άμεση κατανάλωση, είναι εύλογο ο ΦΠΑ να καταβάλλεται άπαξ, ήτοι με τη δήλωση του υποκειμένου στον φόρο για την οικεία περίοδο δηλώσεως, καθόσον τα

56 — Επισημαίνεται ότι το άρθρο 10, παράγραφος 2, τρίτη περίοδος, της εν λόγω οδηγίας παρέχει, επίσης, στα κράτη μέλη την ευχέρεια να προβλέπουν ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται συνεχώς επί μια χρονική περίοδο θεωρούνται ότι ολοκληρώνονται ανά διαστήματα κατ' ελάχιστον ετήσιας διαρκείας. Η ευχέρεια αυτή, την οποία επικαλέστηκε και η Ολλανδική Κυβέρνηση, με τις γραπτές παρατηρήσεις της, όσον αφορά τις παροχές υπηρεσιών του άρθρου 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, εισήχθη στην έκτη οδηγία μόλις με την οδηγία 2000/65/ΕΚ του Συμβουλίου, της 17ης Οκτωβρίου 2000, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388 (ΕΕ L 269, σ. 44), οι διατάξεις της οποίας έπρεπε να μεταφερθούν στο εθνικό δίκαιο το αργότερο μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2001. Επομένως, το άρθρο 10, παράγραφος 2, τρίτη περίοδος, της έκτης οδηγίας δεν έχει εφαρμογή ratione temporis, στα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης τα οποία αφορούν, αποκλειστικώς, όπως προαναφέρθηκε, τη φορολογική χρήση για τη VNLTO του έτους 2000.

κράτη μέλη έχουν, βάσει του άρθρου 22, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, αρμοδιότητα να καθορίζουν την εν λόγω περίοδο. Όπως ανέφερε η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου με τις γραπτές παρατηρήσεις της, η προσέγγιση αυτή παρουσιάζει όχι μόνον το πλεονέκτημα της απλότητας, αλλά είναι επίσης ικανή να διασφαλίσει την ίση μεταχείριση με τον τελικό καταναλωτή, ο οποίος δεν δύναται να κλιμακώσει την επιβάρυνση του ΦΠΑ σε περίοδο μεγαλύτερη από τη σχετική με την πραγματική χρήση ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας που καταναλώνεται αμέσως.

88. Όσον αφορά τις υπηρεσίες επενδύσεως, θεωρώ ότι, όπως υποστήριξε και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, τίποτε δεν εμποδίζει ένα κράτος μέλος να προβλέψει σταδιακή επιβολή του φόρου επί των εκροών κατά την περίοδο αποσβέσεως της επίμαχης υπηρεσίας ή, όπως έχει δεχθεί το Δικαστήριο, σε σχέση με τα αγαθά επενδύσεως, σε συντομότερη περίοδο αντιστοιχούσα στην περίοδο διακανονισμού των εκπτώσεων του άρθρου 20 της έκτης οδηγίας [57].

89. Τέλος, όσον αφορά το σκέλος του προδικαστικού ερωτήματος περί προσδιορισμού της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που δεν υπόκεινται σε απόσβεση, πρέπει να υπομνησθεί ότι, σύμφωνα με το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της έκτης οδηγίας, 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 των υπηρεσιών. Η έννοια αυτή στοιχεί στα έξοδα που συνδέονται με το ίδιο το αγαθό [58], αλλά και στις δαπάνες που ανελήφθησαν κατά την απόκτηση του αγαθού χωρίς τις οποίες δεν θα μπορούσε να λάβει χώρα η επίμαχη ιδιωτική χρήση [59]. Πάντως, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η έκτη οδηγία δεν περιλαμβάνει τις ενδείξεις που είναι αναγκαίες για τον ομοιόμορφο και ακριβή καθορισμό των κανόνων προσδιορισμού του ποσού των σχετικών εξόδων, έτσι ώστε τα κράτη μέλη απολαύουν κάποιου περιθωρίου εκτιμήσεως όσον αφορά τους κανόνες αυτούς, εφόσον βεβαίως δεν παραγνωρίζουν τον σκοπό και τη θέση της σχετικής διατάξεως στην οικονομία της έκτης οδηγίας [60].

90. Συναφώς, από τις γραπτές παρατηρήσεις της Ολλανδικής Κυβέρνησης προκύπτει, κατ' ουσίαν, ότι η ολλανδική νομοθεσία συναρτά τον τρόπο προσδιορισμού των στοιχείων τα οποία πρέπει να ληφθούν υπόψη για τον υπολογισμό της φορολογητέας βάσεως των παροχών υπηρεσιών του άρθρου 6, παράγραφος 2, της οδηγίας, με τον τρόπο προσδιορισμού που έχει εφαρμογή στις «συνήθεις» παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας. Κατά την άποψή μου, στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να επαληθεύσει τον ισχυρισμό αυτό στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης και να εξετάσει, υπό το πρίσμα, των αρχών που αναφέρονται στο προηγούμενο σημείο των ανά χείρας προτάσεών μου, αν αυτή η εξομοίωση, καθόσον αναφέρεται στον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ, συμβιβάζεται, ειδικότερα, με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

57 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση Wollny, προαναφερθείσα (σκέψεις 42 και 48).

58 — Προαναφερθείσες αποφάσεις Enkler (σκέψη 36), και Wollny (σκέψη 27).

59 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση Wollny, προαναφερθείσα (σκέψη 27).

60 — Όπ.π. (σκέψη 28).

VI — Πρόταση

91. Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στην αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden προτείνω να δοθεί η ακόλουθη απάντηση:

«Το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, 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 από την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν έχει εφαρμογή στη χρησιμοποίηση επενδυτικού αγαθού, το οποίο κατέχει η επιχείρηση, για τις ανάγκες των μη οικονομικών δραστηριοτήτων του υποκειμένου στον φόρο που δεν υπάγονται στον φόρο προστιθέμενης αξίας.»